

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0889/10-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A.
RECORRIDOS - CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4º JJF nº 0213-04/11
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 05/07/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0146-12/12

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. 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. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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. Não acolhidas as arguições de nulidades. Indeferido o pedido de dilação de prazo da defesa. Afastada as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/05/2010 para cobrar ICMS, no valor de R\$ 926.174,26, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$17.241,84, em decorrência do cometimento de 12 (doze) infrações.

Entretanto, como a sucumbência do Estado só ocorreu nas infrações 3, 5, 8 e 9 e por ter havido o reconhecimento das infrações 6, 7, 10, 11 e 12, conforme DAE de pagamento de fls. 1.200, transcrevo somente os itens 1, 2, 3, 4, 5, 8 e 9 do Auto de Infração:

Infração 1 Falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008) - R\$2.684,11.

Infração 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.

Infração 3 Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, 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.

Infração 4 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 – (2007, 2008 e 2009) R\$17.443,14.

Infração 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.

Infração 8 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (Anexo 16) - R\$161.202,10.

Infração 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.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 1224 a 1253, contestando a autuação em relação a infrações 1 a 5 e 8 e 9; e informação fiscal às fls. 1551 a 1560, acatando em parte os documentos e argumentos apresentados, mas requerendo a procedência integral das infrações 1 a 4, 8 e 9, bem como procedente em parte a infração 5.

Após as manifestações das partes, a JJF concluiu pela realização de diligência para esclarecimentos das alegações defensivas em relação às infrações 8 e 9, de que algumas mercadorias entram em contato direto com o processo produtivo e deveriam ser excluídas da autuação. Houve nova informação fiscal por parte do autuante (fls 1609 e 1610), com a elaboração de um novo demonstrativo contendo as mercadorias que participam diretamente do processo produtivo da empresa, entram em contato direto com a matéria prima ou produto fabricado e desgastam-se em decorrência do contato direto.

Concluída a instrução, a 4ª JJF assim proferiu seu voto, *in verbis*:

“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. Indefiro 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.

Observo 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, observo 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 carregou 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 (Saldo devedor passível de incentivo) = SDM – DNVP (Débitos fiscais não vinculados ao projeto) + CNVP (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 JF 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 aos 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.

(...)

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

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 4ª JJF, consoante previsão legal, devido à desoneração ocorrida nas infrações 3, 5, 8 e 9.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 1659 a 1676, objetivando a revisão do julgamento, no que tange às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 8 e 9.

Inicialmente, discorre acerca dos fatos que norteiam a presente autuação, transcreve todas as infrações, como também parte da fundamentação do Acórdão acima listado, para dizer que será demonstrada a insubsistência jurídica da Decisão e a necessidade integral de sua reforma.

Em sede de preliminar, alega que houve o cerceamento do direito de defesa do recorrente em relação à infração 5, pois houve um pedido de dilação de prazo de 30 (trinta), indeferido pela 4ª JJF, pois entendeu que na Informação Fiscal de fls. 1551 a 1564 já havia sido acatada parte do pleito do recorrente. Argumenta que “*a dilação de prazo requerida na instância de origem teria o efeito de demonstrar que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, uma vez que considerou equivocadamente a matéria tributável relativa à base de cálculo do imposto que estava sob o manto do Programa DESEVOLVE*”. Para sustentar sua tese de ofensa às garantias da ampla defesa e do contraditório, cita e transcreve o art. 5º, LV da CF.

Adiante, passa para análise do mérito.

Trata as infrações 1, 2, 3 e 4 conjuntamente. Novamente alega que fora demonstrado que as perdas presumidas pela Fiscalização como “omissão de saídas”, eram na verdade, perdas normais e inerentes ao seu processo de distribuição de mercadorias geralmente ocorridas no processo de recebimento, estocagem e distribuição de mercadorias comercializadas pelo recorrente.

Diz que as “*perdas na atividade operacional deve ser reconhecida independentemente de prova documental de sua ocorrência*”, alegando que “*desde que as perdas se apresentem em percentuais razoáveis e condizentes com a natureza do bem e com o ramo de atividade do contribuinte, sua comprovação é totalmente dispensada*”. Neste diapasão, traz ementa de acórdão nº107-06484 da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, publicado no DOU em 18.04.2002. Em seguida, afirma que “*sendo razoável o montante das perdas se comparado ao faturamento bruto da empresa, o reconhecimento delas prescinde até mesmo de prova material da ocorrência*”, relacionando seu raciocínio ao Acórdão da Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, Auto de Infração n.º 01986028/97, Julgado em 03/09/1999, publicado em 26/10/1999. Diante de tais manifestações, alega que as perdas como questionadas no Auto de Infração estão dentro da normalidade, pois “*decorreram de quebras normais de produtos acabados, ocorridas durante o manuseio de estoques*”.

Continua sua explanação afirmando que a fiscalização descaracterizou o caráter de normalidade das perdas, objeto de glosa, consoante disposto nos diplomas legais. Devido a essa distorção, a 4ª JJF, com base no artigo 100, do RICMS/BA, concluiu que o contribuinte somente poderia ter

estornado o respectivo crédito tomado, em caso de quebra anormal, mediante emissão de nota fiscal, com a indicação das quantidades quebradas. Contudo, o recorrente repete que no caso em tela, a situação não é de quebras anormais, mas normais e, dessa forma, “*não restariam motivos suficientes para que o recorrente procedesse à qualquer estorno!*”, visto que as quebras ocorreram em percentuais razoáveis, condizentes com o ramo de atividade do recorrente, não sendo tais percentuais hábeis a gerar presunção de omissão de vendas.

Em outra linha de argumentação, alega que houve verdadeira presunção por parte do Fisco quanto à omissão de saídas. Após citar parte do *decisum* guerreado sobre essa assertiva, afirma que a legislação do Estado da Bahia não autoriza a utilização de presunção nas omissões de saídas, instituto que apenas pode ser utilizado nas hipóteses de omissões de entradas, não sendo o caso dos autos. Nesta lógica, indaga que “*se no levantamento quantitativo de estoques a Fiscalização não apurou qualquer omissão de entradas, como poderia ter-se utilizado do instituto da presunção com relação aos itens ora guerreados?*” para após dizer que “*se somente a omissão de entradas pode gerar presunção de saídas, e, se não houve qualquer omissão de entradas, o Fisco Estadual não poderia presumir as saídas, as quais deveriam ser apuradas e, consequentemente, provadas*”. Neste ponto, pede para que as diferenças verificadas pela fiscalização sejam aceitas como perdas normais, afastando qualquer presunção de omissão de saídas.

Já em relação à infração 5, afirma não está correta a Decisão recorrida quando deixou de reconhecer que os débitos relativos às vendas de mercadorias adquiridas de terceiro foram corretamente incluídos no saldo devedor incentivado pelo Programa Desenvolve.

Diz que o cerne da questão diz respeito ao alcance da definição da expressão “operações próprias”, requisito necessário para a fruição do benefício fiscal do Desenvolve. Cita a lei instituidora do programa (Lei Estadual n.º 7.980/01), e o Decreto Estadual n.º 8.205/2002 que aprovou o seu regulamento. Transcreve o art. 3º do Regulamento Desenvolve para dizer que o Conselho Deliberativo do Programa estava autorizado a conceder dilação do prazo para o pagamento do saldo devedor mensal de ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo.

Colaciona aos autos a Resolução n.º 45/2003, do Conselho Deliberativo do Programa, que lhe concedeu o benefício fiscal de dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS e diz que “*a única condição imposta pelo Estado da Bahia para o recorrente usufruir do benefício fiscal concedido quando da sua habilitação ao DESENVOLVE, é que o saldo devedor do ICMS seja relativo a operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no seu projeto aprovado pelo Conselho Deliberativo do Programa*”.

Neste ponto, assevera que a expressão “operações próprias” devem se referir a operações próprias de circulação de mercadorias.

Fala que para a incidência do ICMS, deve ocorrer o fato típico consistente na “operação de circulação de mercadorias”, onde uma mercadoria muda de titularidade. Assim define que “*operações próprias de circulação de mercadorias são todas as operações de venda de mercadorias realizadas pelo estabelecimento contemplado pelo benefício fiscal, excluídas apenas as operações realizadas por outros estabelecimentos do mesmo contribuinte*” e alega que é irrelevante para a fruição do benefício fiscal se as mercadorias foram ou não industrializadas pelo estabelecimento do recorrente. Sendo assim, propõe que a fundamentação da 4ª JJF de que o termo “operações próprias” abrangeria somente as vendas de mercadorias industrializadas no próprio estabelecimento não se sustenta. Repisa o argumento de que a Lei n.º 7.980/01 não faz essa distinção para a fruição do benefício, afirmando que as revendas de mercadorias também são operações próprias, tributadas pelo ICMS e geradas em razão do investimento do recorrente no projeto incentivado.

Por derradeiro, clama novamente pela interpretação ampliada da expressão “operações próprias” e a insubsistência da infração 5.

Já em relação às infrações 8 e 9, diz que logrou êxito em demonstrar que os materiais discutidos no AI não se tratam de materiais de uso e consumo, mas sim de verdadeiros materiais intermediários, sendo somente reconhecido pela 4ª Junta deste o Consef parte de tais materiais. Alega que esses materiais são *“efetivamente materiais intermediários, na medida em que integram o processo produtivo da empresa, nele se desgastando, não podendo, por esse motivo, ser o recorrente compelida ao pagamento de exigência relativo ao creditamento supostamente indevido, nem tampouco ao pagamento do diferencial de alíquotas interna e interestadual”*.

Em socorro a sua argumentação, transcreve e cita o art. 93 do RICMS, alegando que este o autoriza expressamente na possibilidade de registro de créditos do imposto na aquisição de produtos intermediários. Fala, também, que o parágrafo 1º do mesmo dispositivo condiciona a utilização do crédito ao efetivo consumo dos bens nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação. Diante desse quadro, conclui que *“produtos intermediários são todos aqueles que, não se integrando ao produto final, são consumidos nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação”*.

Cita o Parecer da DITRI n.º 15409/2006 que conceitua produto intermediário como: *“Considera-se produto intermediário aquele que atua do processo produtivo de maneira intrínseca e essencial, nele se consumindo a cada participação.”*, para afirmar que diferentemente ao prolatado na Decisão recorrida, os materiais veiculados nos itens sob análise, de fato, configuram produtos intermediários, na medida em que se consomem de forma imediata e integral no processo produtivo. Alega que essa característica de produtos intermediários foi comprovada pelo recorrente por meio de laudo técnico acostado à Impugnação, cuja validade não foi contestada pela Informação Fiscal tampouco pela Decisão recorrida e que, tais representantes da administração *“limitaram-se a afirmar genericamente que os produtos objeto da autuação, supostamente, não seriam consumidos nem integrariam o produto final”*.

Em seguida, passa a dizer que qualquer tipo de vedação ao crédito afronta o princípio da não-cumulatividade, esculpido no artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal.

Nessa análise, pede pelo cancelamento das infrações 8 e 9, por ter comprovado que as mercadorias são efetivos materiais intermediários, utilizados no processo produtivo da empresa, ou pelo fato de que a exigência de estorno dos créditos é inconstitucional.

Por fim, requer o Provimento do Recurso Voluntário e reforma da Decisão de piso.

Após, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS para análise. Ao exarar o Parecer de fl. 1.690 a 1.695, a ilustre procuradora Maria José Ramos Coelho, depois de um breve histórico dos fatos, da autuação e do Recurso Voluntário apresentado, diz que estão ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Alega que o indeferimento da dilação do prazo não tem o condão de acarretar a violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Aponta que a Decisão do indeferimento foi clara e fundamentada e que o contribuinte não carrou aos autos elementos probatórios capazes de demonstrar novos equívocos no procedimento adotado pelo fiscal. Atesta também que, devido à descrição clara e precisa dos fatos geradores, bem como a disponibilização de toda a documentação inerente à autuação, possibilitou ao sujeito passivo o pleno exercício de defesa, sendo que o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF.

Adiante, no mérito, diz que o contribuinte não logra indicar motivos capazes de descaracterizar as infrações 1 a 4. Fala que o levantamento quantitativo de estoques *“abarcou tão somente mercadorias produzidas por terceiros, razão pela qual é impertinente o argumento relativo à ocorrência de perdas normais no processo produtivo”*. Opina também que a produção da diligência fiscal deverá ser afastada, uma vez que os elementos probatórios dos autos revelam-se suficientes à formação do convencimento dos julgadores.

Assevera que o lançamento tributário aqui debatido detectou omissão de saídas, sendo facultada ao sujeito passivo a indicação dos erros nos demonstrativos fiscais, que sejam relativos aos estoques, entradas e saídas. Entretanto, afirma que o recorrente não conseguiu trazer aos autos elementos materiais capazes de provar as perdas e avarias na comercialização da mercadoria,

Rechaça a argumentação do recorrente quanto à possibilidade de aplicação do art. 100, V do RICMS, relativa a estorno de crédito nas entradas ou aquisições de mercadorias com quebra anormal, pois, não foram trazidos *“provas quanto à emissão de notas fiscais com indicação da quantidade de quebras”*. Aplica também esse mesmo raciocínio para repelir a utilização de crédito fiscal do valor do imposto pago antecipadamente, conforme o art. 356, §5º do RICMS, já que *“O recorrente não colacionou aos autos nenhuma nota fiscal emitida para utilizar crédito fiscal de produtos adquiridos com imposto pago por antecipação que foram objeto de quebra no manuseio de produtos frágeis e relevantes a sua atividade produtiva”*.

Diz que é crucial rebater a alegação de ausência de provas para apuração da base de cálculo na omissão, uma vez que, *“o aspecto quantificador do fato gerador resta identificado, com clareza solar, no presente processo administrativo fiscal”*. Aponta que a base de cálculo foi apurada com lastro nas quantidades de estoques registradas no livro de Registro de Inventário, quantidades de saídas e de entradas registradas nos documentos fiscais, emitidos e faturados pelo próprio contribuinte. Assim, por força do art. 143 do RPAF, menciona que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, sendo necessário que o recorrente indicasse efetivamente os erros no levantamento fiscal e colacionasse documentos fiscais capazes de descaracterizar a omissão de saídas.

Em relação à infração 5, fala que a tese articulada pelo contribuinte é insustentável em face da legislação pertinente. Lembra que a Instrução Normativa nº 27/09 *“indicou como débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado os decorrentes das operações e venda ou transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”*.

Quanto às infrações 8 e 9, afirma que o laudo técnico apresentado pelo contribuinte não guarda compatibilidade com os pressupostos de utilização de crédito fiscal constantes no art. 93, I, ‘b’, §1º do RICMS. Assevera que *“A condição essencial para utilização do crédito fiscal é que os produtos estejam vinculados à produção, sejam consumidos no processo produtivo de forma imediata ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ao processo produtivo”*.

Ao final, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por fulcro a reforma do julgamento em relação às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 8 e 9 e Recurso de Ofício devido à redução efetuada nas infrações 3, 5, 8 e 9, ambos interpostos em função da Decisão da 4ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade.

Começo pela análise do Recurso Voluntário.

Em sede de preliminar, houve a arguição de afronta ao princípio da ampla defesa devido ao indeferimento da dilação do prazo de defesa por mais 30 dias para comprovação de supostos equívocos em relação à infração 5 (uso indevido de incentivo fiscal). A 4ª JJF argumentou afirmando que na informação fiscal apresentada pelo autuante, parte das alegações defensivas foram acatadas e, cientificada quanto ao resultado dessa manifestação, o recorrente não apresentou novos documentos ou demonstrativos que indicassem outros erros cometidos pela fiscalização.

Entendo que não devem prosperar as súplicas defensivas. Primeiramente, aponto que durante toda a fase de instrução deste PAF, a empresa pôde juntar aos autos provas e documentos que sustentassem a sua tese de erros no lançamento fiscal. Tal fase durou muito mais que os 30 dias requeridos. Além disso, vale lembrar que a qualquer tempo, até o presente julgamento, era direito da empresa juntar aos autos a alegada “*comprovação do equívoco na matéria tributável indicada no Auto de Infração no que diz respeito à apuração da base de cálculo do ICMS incentivado pelo DESENVOLVE*”, como arguiu o recorrente.

Portanto, não vejo afronta aos artigos 2º, 18 e 39 do RPAF como alega o contribuinte.

Superada a questão preliminar, caminho para exame do mérito do Recurso Voluntário.

As infrações 1, 2, 3 e 4 foram contestadas conjuntamente sob o argumento de que o levantamento quantitativo de estoque decorreu de “*perdas normais ocorridas no decorrer de suas operações, notadamente no manuseio de estoque*”.

Vislumbro como correto o posicionamento dos julgadores de *primeiro grau*, vez que o levantamento se deu sobre mercadorias produzidas por terceiros, afastando-se os preceitos legais (art. 66 da Prot. SECX 36/07 e art. 291 do RIR) sobre perda do processo produtivo próprio. Ademais, restou muito bem pontuada no julgamento de base a diferença entre as quatro infrações e a forma que foi feito o levantamento quantitativo de estoque para apuração das omissões apontadas. A JJF, em didática explanação, aponta até como deveria ser corretamente contestado o trabalho da fiscalização.

Realmente, sem que haja por parte do recorrente a comprovação contábil e fiscal de que, devido a perdas e avarias pelo manuseio da mercadoria, houve o pertinente ajuste de estoque, não há que se acolher suas alegações de que o Fisco deixou de considerar tais fatos e lançou erradamente o tributo. Ao contrário do que apregoa o recorrente, não é porque as perdas se apresentam em percentuais razoáveis ou condizentes com a comercialização (fato que não é realidade em relação ao produto de código 6709, conforme apontou o Relator de primeiro grau, por exemplo) é que se pode dispensar o contribuinte da comprovação exigida por lei. Pelo contrário, a prova documental é necessária e imprescindível para que sejam comprovadas legalmente as perdas de mercadorias, especialmente as de natureza fungíveis.

Da mesma forma, acertado o entendimento da JJF ao afastar a aplicação do art. 100, V do RICMS/BA ao caso em tela, pois este dispositivo trata de quebra anormal, comprovada mediante emissão de nota fiscal com indicação das quantidades atingidas, conforme o art. 102 do próprio RICMS.

Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

Assim, como não houve juntada aos autos de nenhum documento fiscal que respondesse a esses requisitos, não há como aceitar o argumento de que as quantidades omitidas apontadas no Auto de Infração, decorreram exclusivamente de quebras.

Contrariamente ao arguido na primeira instância, não foi alegado em sede de Recurso a possibilidade de utilização pela empresa do crédito fiscal no valor do imposto pago antecipadamente, conforme o art. 356, §5º do RICMS/BA. Contudo, tal argumento foi analisado pela d. PGE/PROFIS e, sendo assim, entendo necessário afirmar que, da mesma forma que foi rechaçada a argumentação em relação ao art. 100, V do RICMS/BA, a falta de documentação exigida pelo referido dispositivo (art. 365, §5º do RICMS/BA), inibe a utilização do crédito fiscal. Para deixar claro esse entendimento, transcrevo o referido parágrafo do artigo 365:

Art. 365, § 5º Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do

imposto pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS da operação normal, devendo 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 acerca do motivo determinante desse procedimento.

Já em relação ao argumento de que houve presunção no lançamento quanto à omissão de saídas, por entender que somente a omissão de entrada pode gerar a omissão de saídas, vejo que tal argumentação, além de ferir a lógica, pois uma mercadoria pode ser contabilizada na entrada e não ser na saída (como é o caso dos autos), tenho por certo que o levantamento realizado levou em conta 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 próprio contribuinte. Assim, houve a constatação da entrada contabilizada da mercadoria, sem a devida equivalência quanto aos movimentos de saída e o estoque final, configurando a omissão de saída lançada no presente Auto de Infração.

Neste ponto, caberia ao recorrente elucidar explicitamente e objetivamente os erros no levantamento de estoques, por meio de demonstrativos claros ou documentos fiscais porventura não contabilizados pela fiscalização, derrubando o lançamento fiscal. Mas, como se vê nos autos, não logrou êxito o recorrente nesta tarefa, que somente alega o não cometimento da infração.

Portanto, não há como se acolher os argumentos defensivos de perdas normais ou presunção nas omissões de saída.

Em relação à infração 5 (uso indevido de benefício fiscal), entendo que não há argumentos jurídicos capazes de alterar o julgamento de primeiro grau. Tanto a Lei quanto o Regulamento do programa DESENVOLVE são claríssimos em englobar no benefício do diferimento as operações próprias, em razão dos investimentos do projeto incentivado, ou seja, a intenção do programa é incentivar tão-somente a mercadoria que realmente foi fabricada ou produzida no parque industrial objeto do programa, situado no Estado da Bahia. Assim, resta claro que o citado projeto não contempla mercadorias produzidas por terceiros, em unidade fabril diferente daquela açambarcada especificadamente pelo DESENVOLVE.

A própria Resolução nº 45/2003 que concedeu o benefício fiscal à recorrente é lapidar ao prescrever no seu art. 2º que será concedida a dilação do prazo de pagamento relativo a operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme abaixo transcrito:

Art. 2º Conceder 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, conforme estabelecido na Classe IV, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Além disso, como bem apontado pela JJF, a Instrução Normativa nº 27/09, ao apresentar o cálculo do montante incentivado, exclui de maneira expressa o montante relativo aos débitos fiscais não vinculados ao projeto. Assim, não há que se falar que a expressão “operações próprias” deve se referir de forma ampla a todas as operações realizadas no âmbito do estabelecimento alcançado pelo incentivo, mas somente aquelas que realmente são vinculadas aos investimentos na planta industrial.

Se assim não fosse, estaria desvirtuado o programa estadual que objetivava o fomento e diversificação industrial, pois, ao invés, se fosse adotada a linha de raciocínio defendida pela empresa, o Estado da Bahia estaria somente fomentando a criação de entrepostos comerciais no seu território.

Da mesma forma que a Decisão de piso, entendo que 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.

Quanto às infrações 8 e 9, também não merecem guarida as teses recurais. Vejo que no Recurso Voluntário ora debatido, não foram juntados novos elementos que demonstrassem que os

produtos considerados pela JJF como mercadorias de uso e consumo integrariam o processo produtivo. Entendo que a revisão fiscal efetuada antes do julgamento de primeiro grau perquiriu e excluiu corretamente todos os itens que não deveriam constar no lançamento originalmente efetuado, por se tratar de produtos intermediários.

A JJF realizou minucioso trabalho de verificação quanto aos produtos relacionados no lançamento fiscal, no laudo apresentado pelo recorrente e, com base na manifestação do fiscal do autuante, afastou os valores referentes àquelas mercadorias que não são de uso e consumo.

Portanto, identifico que a Decisão de primeiro grau corretamente julgou as infrações em comento.

Agora, passo a análise do Recurso de Ofício.

Como dito, as reduções realizadas no lançamento original se deram nas infrações 3, 5, 8 e 9.

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória da infração 3, entendo que a redução foi correta por não estar realmente expresso no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que a multa tem periodicidade anual ou mensal. Assim, vislumbro que, em vista do princípio da legalidade, versou bem a JJF ao determinar a diminuição da multa por falta de previsão legal quanto aos exercícios fiscalizados.

Quanto à infração 5, a desoneração ocorreu com base na constatação de que as unidades de medida adotada na fiscalização (dúzias) não condiziam com a realidade (unidades), distorcendo uma das ocorrências da infração (a do período de 28/02/09). Aponto que o próprio fiscal autuante reconheceu o equívoco e elaborou novo demonstrativo com as devidas retificações.

Já no que tange às infrações 8 e 9, a redução foi corretamente realizada pois, com base na resposta da diligência fiscal de fls. 1611/1612, onde foram excluídos os valores relativos aos produtos classificados como intermediários (elemento filtrante, conjunto permeador por osmose reversa, metabissulfito de potássio, cloreto de sódio, cartucho betapure) por serem mercadorias que participam diretamente no processo produtivo da empresa, entram em contato direto com a matéria-prima ou produto fabricado e se desgastam em decorrência desse contato. Dessa forma, constatada a natureza das referidas mercadorias, foram alterados os demonstrativos originais (fls. 822/831) resultando na 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.

Pelo exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO tanto do Recurso de Ofício quanto do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão de primeiro grau.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício – Infração 3)

Este voto refere-se às multas impostas pelo cometimento da Infração 3, que trata de 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 a auditoria fiscal de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos três exercícios financeiros fechados de 2007, 2008 e 2009, tendo sido indicada pelo Fisco, por cada exercício, a multa de R\$50,00, totalizando R\$150,00.

O nobre Conselheiro Relator vota pela redução do total das penalidades de R\$150,00 para R\$50,00, pelos motivos que expõe em seu voto.

Contudo, peço vênia para discordar do posicionamento externado pelo digno Relator acerca da redução, para uma só, daquelas três multas aplicadas. Voto pela manutenção da penalidade por exercício, e não pela aplicação de uma só penalidade para os levantamentos realizados sobre três exercícios diversos.

Tal como já exposto no brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, está comprovado o descumprimento das obrigações acessórias pelo sujeito passivo.

Observo que a penalidade de R\$50,00, no presente processo, refere-se à infração, continuamente praticada durante todo um exercício financeiro, da não emissão de documentos fiscais quando das saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada. Não se trata da constatação de um ato irregular isolado, ou seja, do descumprimento, uma única vez, da obrigação acessória. Ademais, a realização do roteiro de auditoria de levantamento de estoque sobre um exercício independe da aplicação do mesmo roteiro nos demais exercícios.

Por outro ângulo, observo que a prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS. Portanto, da conduta infracional decorre a aplicação da multa, e nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo. Contudo, para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Portanto, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário. Tal comprovação não se encontra nos autos deste processo, pelo que inexistentes as condições previstas legalmente para a redução da multa indicada no Auto de Infração e mantida pela decisão de primeiro grau.

Assim, em relação a esta imputação 03 voto pela manutenção da cobrança das três multas, uma para cada exercício, totalizando R\$150,00, tal como lançado no Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à infração 3, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0889/10-6**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, incisos II, alíneas “e”, “f”, VII, “a”, III e IV, “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando **R\$17.141,84**, previstas nos incisos XXII e IX, da citada Lei e artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício – Infração 3) – Conselheiros(a): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício – Infração 3) – Conselheira(o): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE
(Recurso de Ofício – Infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS