

PROCESSO	- A. I. N° 269200.0008/15-0
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.
RECORRIDOS	- BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0095-02/18
ORIGEM	- IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 24/01/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0320-11/19

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **I)** DIFERENÇAS DE ENTRADAS MAIORES QUE AS DE SAÍDAS. **II)** DIFERENÇAS DE SAÍDAS MAIORES QUE AS DE ENTRADAS; **b)** MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infrações parcialmente elididas. Reformada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ATIVO IMOBILIZADO. BEM NÃO DESTINADO À PRODUÇÃO. O crédito do ICMS relativo às aquisições para o ativo permanente é devido quando a aquisição não se destinar a fins alheios à atividade da empresa. Infração insubstancial. **b)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Produtos caracterizados como típicos materiais de uso e consumo, itens que não participam dos processos de transformação das matérias-primas. Mantida a autuação; 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. O Contribuinte é beneficiário do DESENVOLVE. Infração elidida; **b)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Produtos caracterizados como típicos materiais de uso e consumo, itens que não participam dos processos de transformação das matérias-primas; **c)** AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. NÃO RECOLHIMENTO. Comprovado o recolhimento do DIFAL. Infração insubstancial; **d)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Notas fiscais não escrituradas. Efetuadas correções no cálculo do imposto. Infração parcialmente caracterizada 4. MULTA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTADAS; **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS. Efetuadas correções no cálculo do imposto. Infrações parcialmente caracterizadas. Aplicada de ofício a multa reduzida de 1% para as operações tributadas, em homenagem ao princípio da retroatividade benigna. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão não unânime. Recurso Voluntário PROVIDEDO EM PARTE. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0095-02/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 05/10/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$1.693.679,91, relativos a quatorze infrações distintas, sendo objeto dos presentes recursos as infrações 01, 02, 03, 05, 07, 08, 09, 10, 12, 13 e 14, a seguir especificadas.

INFRAÇÃO 1 - 04.05.05. (RV e RO) *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2012. Foi lançado imposto no valor de R\$48.888,81, acrescido de multa de 100%.*

INFRAÇÃO 2 - 04.05.02. (RV e RO) *Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2013, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Foi lançado imposto no valor de R\$40.025,71, acrescido de multa de 100%.*

INFRAÇÃO 3 - 04.05.11. (RV e RO) *Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de 2012 e 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$76.786,39, acrescido de multa de 60%.*

...
INFRAÇÃO 5 - 06.01.01. (RV e RO) *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de maio, junho e setembro de 2012, abril a julho, setembro e outubro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$294.042,30, mais multa de 60%.*

...
INFRAÇÃO 7 - 01.02.01. (RO) *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$50.237,46, mais multa de 60%. Trata-se de bens do ativo imobilizado não destinados à produção, ou seja, não vinculados diretamente à industrialização de mercadorias.*

INFRAÇÃO 8 - 01.02.02. (RV) *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a materiais para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$230.731,54, mais multa de 60%.*

INFRAÇÃO 9 - 06.02.01. (RV) *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$316.447,35, mais multa de 60%. Trata-se de materiais de uso e consumo considerados pelo autuado como sendo insumos do seu processo produtivo.*

INFRAÇÃO 10 - 06.02.01. (RO) *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a maio de 2012. Foi lançado imposto no valor de R\$22.907,76, mais multa de 60%. Trata-se de operações que apesar de consideradas como de uso e consumo, não constaram na apuração efetuada pelo autuado os valores devidos a título de diferença de alíquota.*

...
INFRAÇÃO 12 - 16.01.01. (RV e RO) *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi indicada multa no valor de R\$361.558,10, equivalente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias não registradas.*

INFRAÇÃO 13 - 16.01.02. (RV e RO) *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi indicada multa no valor de R\$55.465,91, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas.*

INFRAÇÃO 14 - 06.02.01. (RV e RO) *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$124.383,09, mais multa de 60%. Trata-se de falta de recolhimento de ICMS, decorrente da diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo, cujas notas fiscais não foram registradas nos livros fiscais próprios.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 14/06/2018 (fls. 422 a 444) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Conforme já relatado, no Auto de Infração em comento o autuado foi acusado do cometimento de quatorze infrações à legislação do ICMS.

Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos, assim, afasto qualquer arguição de nulidade, e quanto ao pedido de diligência, entendo ter sido suprido pelas revisões empreendidas pelo Autuante por ocasião das informações fiscais prestadas.

Em sua defesa o autuado expressamente reconhece a procedência das Infrações 4, 6 e 11, bem como efetua o pagamento dos valores correspondentes a essas infrações. Dessa forma, em relação a esses itens do lançamento tributário de ofício não há lide e, em consequência, as Infrações 4, 6 e 11 são procedentes, devendo ser homologados os pagamentos efetuados.

As Infrações 1, 2 e 3 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de 2012 e 2013. Considerando que tanto o autuado quanto o autuante trataram essas três infrações em conjunto, neste voto, esses itens do lançamento também serão tratados de forma conjunta.

Sendo assim, tendo verificado que houve uma depuração do valor autuado referente às infrações 1, 2 e 3, e que toda essa ação de depuração dos valores autuados se deu em estrita obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório, conforme consta dos autos e do minudente relatório, onde verifiquei que em duas ocasiões o Autuante procedeu aos ajustes do levantamento fiscal reivindicado pela defesa, até que esta se calou diante da última intervenção do Autuante, voto, para considerar como corretos os valores do levantamento fiscal, resultante da última informação que concluiu ser remanescente para as infrações 1, 2 e 3 os seguintes montantes INFRAÇÃO 1: no exercício de 2012 fica reduzida de R\$48.888,81 para R\$31.356,90; INFRAÇÃO 2 no exercício de 2013 fica reduzida de R\$40.025,71 para R\$36.258,73.

Já com relação à Infração 3, ficou reduzida conforme orientação da primeira informação fiscal que consta das fls. 273, ficando assim resumida: para o exercício de 2012, o valor apurado passou de R\$32.239,32 para R\$32.224,32; para o exercício de 2013, o valor devido passou de R\$44.546,69 para R\$27.715,59.

Quanto à Infração 5 que trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, preliminarmente, afasto a arguição de nulidade do lançamento, pois o erro do Autuante ao quantificar o valor do diferencial de alíquota devido relativamente ao exercício de 2012, é perfeitamente sanável como de fato o foi, a partir do reconhecimento por parte do Autuante, que considerou insubstancial a infração 5, com relação ao exercício de 2012, tendo em vista admitir o erro de transposição dos valores da planilha de levantamento fiscal do débito, ao selecionar a coluna “VL-Prod” ao invés de selecionar a coluna “Dif-alíq (Valor)”, o qual pude verificar e concordar. Como também, por considerar os pagamentos acusados pela defesa fls. 144 a 157. De forma que voto pela improcedência da infração 5, em relação ao exercício de 2012.

Já com relação à infração 5 em relação ao exercício de 2013, afasto a alegação da defesa de que teria direito a não recolher o DIFAL por ter utilizado os bens citados às fls. 158 a 166, nos “Silos de Malte”, especificamente no processo de “Aspiração/Ensilagem”, e que por isso teria direito ao deferimento do imposto nos termos do Programa DESENVOLVE, pois não pude extrair dos autos a alegada aplicação dos referidos bens.

Acato a alegação defensiva de que não há incidência de diferencial de alíquota do ICMS na aquisição relativas às Notas Fiscais nos 297241 (de 21/05/13), fls. 169 e 672.414 (de 20/07/13) – fls. 170, por se tratarem de bens do ativo imobilizado usados, uma vez que foi utilizado o CFOP 6551/6552 - Venda e transferência de Bem do Ativo Imobilizado do próprio ativo do remetente, inclusive porque não há destaque do ICMS nas operações. Assim, abatendo às exações referentes a estes documentos fiscais que representam respectivamente R\$1.628,80 e R\$108,23, e totalizam R\$1.737,03, resulta que o período relativo ao exercício de 2012, que representa R\$255.374,20, fica zero e o valor do exercício de 2013 da infração 5, fica reduzido de R\$294.042,30 para R\$37.277,10. Da seguinte forma:

INFRAÇÃO 5 EXERCÍCIO DE 2013		
Mês	ORIGINAL	JULGADO
abr/13	1.222,04	1.222,04
mai/13	1.628,80	0,00
jun/13	413,60	413,60
jul/13	108,23	0,00
ago/13	30.295,43	30.295,43
set/13	5.000,00	5.000,00
Total	38.668,10	36.931,07

Na Infração 7, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias

destinadas ao uso no ativo imobilizado do próprio estabelecimento, porém, não vinculado diretamente à industrialização de mercadorias.

Contudo, verificando a legislação, sobretudo a Lei nº 7.014/96, não encontrei óbice à apropriação pelo adquirente do ICMS incidente sobre operações de aquisição de bens destinados ao Ativo Permanente.

É de clareza solar o regramento previsto no art. 29 da referida lei, que estabelece estar assegurado o crédito do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria real ou simbólica no estabelecimento, inclusive a destinada ao ativo permanente. Como óbice a este direito, verifico apenas o caso de se tratar de bem com finalidade de utilização em fim alheio à atividade do estabelecimento. Vejamos:

Lei 7.014/96

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior. Grifei.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

I - a partir de 1º de novembro de 1996, tratando-se de mercadorias ou bens, destinados ao ativo permanente do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. § 3º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

Já o RICMS 2012 esclarece que:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

VII - o valor do imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens destinados ao ativo imobilizado, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Entendo que a distinção quanto a ser utilizado ou não no processo produtivo da empresa para fins de determinar o direito ao crédito do ICMS, apenas mostra-se importante quando da necessidade de se apartar o que seja material de uso ou consumo de material secundário ou intermediário, pois no primeiro caso (MATERIAL DE USO OU CONSUMO), não gera crédito do ICMS.

Mormente, pelo fato de que a diferença entre estas rubricas muitas vezes se mostra polêmica e de difícil cognição, necessitando por isso, invariavelmente, estabelecer como corte de diferenciação entre o que seja ou não material de uso e consumo, a definição quanto à sua participação no processo produtivo em questão, como é o caso da infração 8, a ser discutida adiante.

Portanto, quanto ao bem destinado ao ativo imobilizado não existe celeuma, basta que atenda ao único critério de não se destinar a uso para fins alheios à atividade da empresa. Voto, sendo assim, pela improcedência da infração 7.

Relativamente à Infração 8, que teve por objeto a glosa das apropriações dos créditos de ICMS incidente nas aquisições dos produtos ADITIVODIVO660DIVERSEY; DETERGENTE ÁCIDO PASCAL - TETRA; ACIDO PERACETICO; SABAODICOLUBERS-148; ALUMINA3/16; ESPUMA SANITIZANTE; ANTI-CORROSIVO DIVERGARD 810 e EDTADISSODICODIHIDRATADO, verifico dos autos que se tratam de produtos químicos que não fazem parte da composição do produto final, são, ao contrário, utilizados para sanitização de equipamentos industriais ou de vasilhames, bem como para proteger os dutos por onde passam os produtos em processo de corrosão ou incrustações, como bem informou o Autuante e não foi objetado pela defesa.

Quanto à alegação de que os referidos produtos fazem composição dos custos de fabricação do produto final, não verifiquei nos autos a comprovação contábil que de fato compuseram o custo, e mais, se acaso compuseram o custo, qual a comprovação de que a legislação federal que se importa com essa questão de custos de fabricação autorizaria esse tratamento contábil, ou mesmo fundamento da própria Ciência Contábil de Custos que lhe permitisse espeque dessa ordem?

Portanto, sem resolução das questões postas acima, em nada socorre a defesa a alusão ao Parecer nº 11.930/12, da SEFAZ-BA, que se apoiou na constatação de que o produto a que se referiu caracteriza-se como um insumo do processo produtivo, do caso posto no referido parecer.

Acrescento que alegada exigência da ANVISA quanto à necessidade de aplicar os referidos insumos, não implica concluir que a aplicação se dá em seu processo de fabricação de bebidas. Sendo assim, voto pela pertinência integral da infração 8.

A Infração 9, versa sobre a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, e que foram consideradas pelo autuado como insumos. Tratam-se das mesmas mercadorias que foram objeto da glosa dos créditos fiscais relativos à infração 8, sendo assim, considerando que o voto na infração 8 foi no sentido de que os produtos não se tratavam de insumos do processo industrial, resulta que se tratam de material de uso e consumo do estabelecimento, e por isso voto pela procedência da infração 9.

Com referência à infração 10, que também trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, vejo que esta difere da infração 9, pois foram consideradas pela Impugnante como referentes a aquisições de materiais de uso e consumo, porém, inicialmente o Autuante, por equívoco, entendeu que não constaram na apuração dos valores lançados a título de diferença de alíquota na apuração mensal do ICMS a recolher. Todavia, por ocasião da informação fiscal, o Autuante aquiesceu com os argumentos defensivos e decidir pela improcedência da infração 10, portanto, tendo verificado a pertinência das alegações defensivas, voto pela improcedência da infração 10.

As infrações 12, 13 e 14 tiveram tratamento conjunto, tanto pela defesa como pelo Autuante, entretanto, analisarei cada uma de per si, pois entendo que atende a objetivo didático.

A Infração 12 cuida de entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. A pretensão defensiva não deve prosperar, haja vista que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS.

Afasto as alegações defensivas quanto a não concordar ter as mercadorias objeto da autuação adentrado o seu estabelecimento, posto que todas as notas fiscais que foram objeto de efetiva comprovação de representarem entradas de mercadorias, foram obtidas pelo Autuante a partir do sistema nacional de notas fiscais eletrônicas.

Assim, conforme resultou da última informação fiscal, feitas as correções apontadas pela defesa, fica a infração 12, com relação ao exercício de 2012, reduzida de R\$226.336,81 para R\$205.190,09, restando que para o exercício de 2013, passou de R\$135.221,28 para R\$105.535,03. Resultando que o valor final em relação a infração 12, passa de R\$361.558,10 para R\$310.725,12, conforme demonstrativo a seguir:

INFRAÇÃO 12 EXERCÍCIO DE 2012			
ORIGINAL	vBC	Multa (Valor)	FINAL
jan-12	364.486,70	36.448,67	36.448,67
fev-12	442.960,28	44.296,03	43.615,51
mar-12	365.949,71	36.594,97	36.591,80
abr-12	118.657,36	11.865,74	11.860,49
mai-12	7.468,71	746,87	567,38
jun-12	51.625,40	5.162,54	5.138,71
jul-12	39.969,21	3.996,92	3.986,61
ago-12	45.658,47	4.565,85	4.494,45
set-12	156.772,64	15.677,26	15.518,64
out-12	45.310,61	4.531,06	4.531,06
nov-12	448.738,70	44.873,87	24.859,74

<i>dez-12</i>	175.770,35	17.577,04	17.577,04
Total	2.263.368,14	226.336,81	205.190,09

INFRAÇÃO 12 EXERCÍCIO DE 2013			
ORIGINAL		FINAL	
<i>Mês</i>	<i>vBC</i>	<i>Multa (Valor)</i>	<i>Multa (Valor)</i>
<i>jan-12</i>	323.072,64	32.307,26	13.159,57
<i>fev-12</i>	225.655,18	22.565,52	22.565,52
<i>mar-12</i>	46.733,08	4.673,31	1.291,69
<i>abr-12</i>	8.498,39	849,84	849,84
<i>mai-12</i>	58.109,84	5.810,98	2.329,69
<i>jun-12</i>	98.650,59	9.865,06	6.189,41
<i>jul-12</i>	64.996,09	6.499,61	6.499,61
<i>ago-12</i>	84.283,08	8.428,31	8.428,31
<i>set-12</i>	12.289,09	1.228,91	1.228,91
<i>out-12</i>	110.539,55	11.053,96	11.053,96
<i>nov-12</i>	146.997,65	14.699,76	14.699,77
<i>dez-12</i>	172.387,65	17.238,76	17.238,77
Total	1.352.212,83	135.221,28	105.535,03

Versa a Infração 13 sobre a entrada de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Da mesma forma que a infração 14, trata de apuração pelo Autuante de falta de registro na EFD de notas fiscais eletrônicas, os dados foram colhidos no sistema nacional de notas fiscais eletrônicas, o Autuante procedeu a devida retificação quanto às notas fiscais que de fato não representaram entradas de mercadorias, voto pela procedência parcial, de modo que o valor da infração fica reduzido de R\$55.465,91 para R\$28.033,19, conforme demonstrativo abaixo:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO			
INFRAÇÃO 13 EXERCÍCIO DE 2012			
ORIGINAL		FINAL	
<i>Mês</i>	<i>vProd</i>	<i>Multa (Valor)</i>	<i>Multa (Valor)</i>
<i>jan-12</i>	132.066,37	1.320,66	1.106,52
<i>fev-12</i>	54.791,71	547,92	482,97
<i>mar-12</i>	75.981,25	759,81	759,81
<i>abr-12</i>	470.631,00	4.706,31	4.081,99
<i>mai-12</i>	332.997,01	3.329,97	3.304,97
<i>jun-12</i>	720.289,49	7.202,89	7.202,89
<i>jul-12</i>	261.921,41	2.619,21	2.157,76
<i>ago-12</i>	194.079,95	1.940,80	1.940,80
<i>set-12</i>	41.866,36	418,66	221,06
<i>out-12</i>	255.763,71	2.557,64	2.540,43
<i>nov-12</i>	311.615,13	3.116,15	2.371,86
<i>dez-12</i>	297.427,51	2.974,28	1.862,12
Total	3.149.430,90	31.494,31	28.033,19

Na Infração 14, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, relativas às notas fiscais que também não foram escrituradas nos livros fiscais próprios. Voto, portanto, acatando as correções proposta pelo Autuante em relação ao exercício de 2012, que fica reduzida de R\$48.844,66 para R\$34.888,46, e pela procedência parcial, resultando na redução do total da infração de R\$124.383,09 para R\$110.426,89, conforme demonstrativo abaixo:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO			
INFRAÇÃO 14 EXERCÍCIO DE 2012			
ORIGINAL		FINAL	
<i>Mês</i>	<i>vProd</i>	<i>Difer_aliq (Valor)</i>	<i>Difer_aliq (Valor)</i>
<i>jan-12</i>	132.066,37	5.342,65	5.342,65
<i>fev-12</i>	54.791,71	1.139,47	1.139,47
<i>mar-12</i>	75.981,25	75,50	75,5
<i>abr-12</i>	470.631,00	5.996,00	2.874,40
<i>mai-12</i>	332.997,01	5.718,17	5.593,17
<i>jun-12</i>	720.289,49	265,36	265,36
<i>jul-12</i>	261.921,41	4.005,07	951,32
<i>ago-12</i>	194.079,95	2.882,41	2.882,41
<i>set-12</i>	41.866,36	2.507,80	531,8
<i>out-12</i>	255.763,71	9.183,66	9.011,62
<i>nov-12</i>	311.615,13	6.408,40	1.850,59
<i>dez-12</i>	297.427,51	5.320,17	4.370,17
Total	3.149.430,90	48.844,66	34.888,46

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo o valor total ser reduzido de R\$1.693.679,91 para R\$1.233.056,19, conforme a tabela abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos:

INF	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	48.888,81	31.356,90	100%	PROCEDENTE EM PARTE
02	40.025,71	36.258,73	100%	PROCEDENTE EM PARTE
03	76.786,39	59.939,91	60%	PROCEDENTE EM PARTE
04	11.801,77	11.801,77	-----	RECONHECIDA
05	294.042,30	36.931,07	60%	PROCEDENTE EM PARTE
06	48.404,19	48.404,19	60%	RECONHECIDA
07	50.237,46	0,00	60%	IMPROCEDENTE
08	230.731,54	230.731,54	60%	PROCEDENTE
09	316.447,35	316.447,35	60%	PROCEDENTE
10	22.907,76	0,00	60%	IMPROCEDENTE
11	11.999,53	11.999,53	60%	RECONHECIDA
12	361.558,10	310.725,12	-----	PROCEDENTE EM PARTE
13	55.465,91	28.033,19	-----	PROCEDENTE EM PARTE
14	124.383,09	110.426,89	60%	PROCEDENTE EM PARTE
Total	1.693.679,91	1.233.056,19		

Registro o pedido da defesa para que as intimações sejam também realizadas em nome do advogado Gustavo Almeida e Dias de Souza, OAB/SP 154.074, no endereço que declina, todavia, em não sendo atendida pelo setor administrativo deste CONSEF, não demandará qualquer nulidade, visto que podem as intimações se aterem ao comando apenas do RPAF.”

A 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 460 a 474, mediante o qual ataca a decisão de piso naquilo que se refere às infrações 01, 02, 03, 05, 08, 09, 12, 13 e 14, aduzindo as seguintes alegações.

Preliminarmente, pede a nulidade da Decisão recorrida em face da cobrança de débito pago. Explica que, apesar de ter reconhecido e pago o montante exigido naquilo que se refere às infrações 04, 06 e 11, o acórdão de piso desconsiderou tais montantes, visto que o valor das infrações reconhecidas e quitadas pela recorrente não foram excluídos do montante constante da condenação.

Argumenta que, ao julgar parcialmente procedente o Auto de Infração, sem a exclusão das infrações extintas pelo pagamento, a autoridade julgadora está incorrendo em dupla cobrança pelo mesmo fato gerador, ou seja, “*bis in idem*”.

Assim, uma vez que os créditos tributários mencionados nas infrações nº 04, 06 e 11 já foram devidamente quitados, o valor desses créditos deve ser abatido do valor total cobrado no presente Auto de Infração, sob pena de onerar a recorrente com a cobrança em duplicidade pela ocorrência do mesmo fato gerador.

No mérito, quanto às infrações nº 01, 02 e 03, advoga que são improcedentes. Explica que tais ilícitos tratam de reflexos fiscais decorrentes de diferença entre quantidades de mercadorias registradas nas notas fiscais de entrada e de saída (Registros C100/C170 do arquivo SPED Fiscal) e os saldos iniciais e finais informados no arquivo de inventário (Bloco H do SPED Fiscal) entregue pela recorrente. Alega que, embora as referidas autuações tenham sido julgadas Parcialmente Procedentes pela 2ª JJF, acatando as retificações realizadas pela autoridade fiscal, garante que devem ser julgadas totalmente improcedentes. Isso porque, explica, no julgamento das infrações nº 01, (2012) e 02 (2013) não foi considerada, no demonstrativo – coluna “EntrNotaFiscal” ou “Quantidade NF de entradas” a Nota Fiscal nº 6.428 que se encontra relacionada à nota fiscal nº 92.716.

Explica que a referida nota fiscal foi emitida pela empresa Primo Schincariol (CNPJ nº 50.221.019/0053-67) à destinatária (CNPJ nº 50.221.019/0057-90), ora recorrente. Como é possível verificar, as empresas pertencem ao mesmo CNPJ raiz e, por disposição do sistema de informatização, as notas fiscais emitidas entre si, são automaticamente registradas em seu controle de estoque. Assegura que foi isso o que ocorreu no presente caso, a Nota Fiscal nº 92.716

ao ser emitida pelo CNPJ nº 50.221.019/0053-67 foi automaticamente registrada no sistema de controle de estoque da requerente (CNPJ nº 50.221.019/0057-90). Todavia, a mercadoria descrita na nota fiscal nº 92.716 não chegou a ser recebida pela recorrente, posto que foi recusada na transportadora. Explica que essa informação foi destacada na Nota Fiscal de Entrada nº 6.428.

Informa, também, que o sistema da recorrente também realiza o estorno automático do controle de estoque quando a nota fiscal é cancelada, todavia, explica que não foi o que ocorreu no presente caso, já que a Nota Fiscal nº 92.716 não foi cancelada, tendo a mercadoria sido devolvida à emitente (CNPJ nº 50.221.019/0053-67) através da Nota Fiscal nº 6.428. Como não houve o recebimento das mercadorias, a recorrente deveria ter estornado o lançamento da Nota Fiscal nº 92.716 do controle de estoque, no entanto, por erro operacional não o fez.

Explica que esse equívoco é, portanto, a origem da diferença apontada entre o controle de estoque e a escrituração fiscal da recorrente.

Assim é que, em virtude da desconsideração destas quantidades na coluna de quantidades entradas no período, apurou-se “omissão de entradas” em volume incorreto. Ao desconsiderar esse fato quando da elaboração dos demonstrativos 1A e 1B, apurou-se “omissão de entradas” indevidamente, segundo garante.

Destaca ainda que, ao realizar ajustes no estoque final de 2012, serão necessários ajustes no estoque inicial de 2013, gerando reflexos sobre o valor exigido nas infrações nº 02 e 03. Alega, assim, que o ajuste apontado nesta infração, como necessário à adequação do volume em estoque de 2012 e de 2013, implicará em novos resultados sobre a infração nº 02 e nº 03.

Assim, conclui que deve ser reformada a decisão para julgar totalmente improcedente as autuações fiscais nº 01, 02 e 03.

Quanto à Infração 05, explica que o Auto de Infração acusa a recorrente de não recolhimento de ICMS Diferencial de Alíquota, em operações de aquisição de ativos imobilizados, que não poderiam ser beneficiadas pelo Programa DESENVOLVE, em virtude da não utilização destes bens no processo de produção. Defende que é improcedente, embora a Decisão recorrida tenha julgado Procedente em Parte, mantendo a parcela referente ao período de 2013. Porém de forma reduzida, pois não verificou a aplicação dos bens objeto da autuação fiscal no processo de produção da recorrida.

Alega, no entanto, que trouxe aos autos, demonstrativo (DOC. 19 da impugnação) e documentos que comprovam a utilização dos referidos bens nos silos de Malte, especificamente no processo de “Aspiração/Ensilagem”, fato que permite o deferimento do imposto, nos termos do programa DESENVOLVE, mencionado pelo próprio agente fiscal. Ademais, aduz que o custo de aquisição destes bens do ativo imobilizado é depreciada, contabilmente, nos centros de custo de “Projetos Industriais”, “Cozimento”, “Laboratório” (no qual são analisadas as rugas nas latas de armazenamento da bebida, como parte do processo de produção da própria bebida). Afirma que, dentre os documentos apresentados, encontra-se o pedido de compra que atesta a utilização dos referidos bens nos processos produtivos mencionados.

Conclui, portanto, que é necessário o reconhecimento da improcedência da exigência fiscal sobre os Documentos Fiscais nºs 1900, 694259, 705374, 705376, 2315137 e 251, na medida em que estes bens possuem utilização direta no processo industrial, e o consequente cancelamento da exigência de ICMS Diferencial de Alíquota sobre eles.

Além disso, argumenta que não há diferencial de alíquota na aquisição de bens usados, pois as Notas Fiscais nºs 297241 e 672.414 (documento nº 22 da impugnação) representam vendas de ativos imobilizados usados pelo remetente. Explica que este aspecto pode ser constatado através do CFOP utilizado pelo remetente nas referidas notas fiscais: CFOP 6551/6552 – Venda de Bem do Ativo Imobilizado. Conclui que não se trata, portanto, de venda de mercadoria. Nestas hipóteses – de venda de ativo imobilizado usado – entende inexistir incidência de ICMS na operação.

Destaca que as referidas notas fiscais mencionam o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e o

artigo 7º, inciso XIV do Decreto Paulista nº 45.490/00 (RICMS/SP). Por sua vez, o Estado da Bahia também prevê a desincorporação de ativos imobilizados como hipótese de não incidência do imposto estadual (artigo 3º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96), ou seja, não há incidência do imposto estadual em operações de venda de ativos imobilizados usados, razão pela qual fica prejudicada a incidência do ICMS diferencial de alíquota nestas hipóteses.

Se não há incidência sobre a operação principal, inclusive em operações internas ao Estado da Bahia, entende que não se justifica a cobrança do ICMS diferencial de alíquota que lhe é acessório. Observa que a tributação nas operações internas seria igual ou inferior à tributação interestadual, fato que, portanto, impede a incidência do ICMS Diferencial de Alíquota.

Por esta razão, conclui que deve ser alterada a decisão da 2ª JJF para cancelar as exigências fiscais de ICMS Diferencial de Alíquota sobre as Notas Fiscais nºs 297241 (de 21/05/2013) e 672.414 (de 20/07/2013) no cômputo do valor histórico consignado na infração nº 05, cancelando integralmente a exigência fiscal de ICMS Diferencial de Alíquota, descrita na infração nº 05, tendo em vista os argumentos de fato e de direito, bem como as provas trazidas aos autos.

Quanto à Infração nº 08, entende ser improcedente, embora a Decisão recorrida tenha mantido integralmente o lançamento, sob o entendimento de que os produtos objeto da autuação 08 são de uso e consumo da recorrente. Argumenta, porém, que tal entendimento é equivocado, uma vez que a utilização dos referidos produtos no processo de fabricação de bebidas, enquanto mercadorias que são, de fato, consumidas no processo produtivo ou desgastadas no curso deste processo, são consideradas insumos.

Ensina que insumos são materiais que atuam no processo industrial, em que a quantidade aplicada, consumida ou utilizada está relacionada com a fabricação da bebida, sendo indispensáveis para a obtenção do produto final, com a qualidade necessária ao consumo humano. São contabilizadas como custos, haja vista integrarem o processo de transformação. Se estes insumos se desgastam no curso da produção, não importa se de forma mais rápida ou mais lenta, havendo a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos créditos. Assegura que são insumos na qualidade de matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem. Defende que o direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição destes insumos - utilizados no processo industrial - não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo descumprido, o que não pode ser aceito.

Alega que os produtos indicados na autuação são consumidos integralmente no processo industrial, não importando se são consumidos totalmente ou apenas em parte. O fato é que todos eles são essenciais ao processo e a sua retirada alteraria o produto ou a qualidade deste. A respeito do contato direto, ou indireto com o produto sob fabricação, cita o Parecer Tributário da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nº 26943 de 13/11/2012 (cujo teor transcreve às folhas 467/468), o qual dispõe favoravelmente ao creditamento.

Na hipótese do parecer citado, argumenta que o insumo “carvão” não integra fisicamente o produto final “fumo em folha”. Não tem contato direto com o produto final, não o compõe fisicamente, no entanto, é inegável que este insumo colabora, efetivamente, para que o produto final atinja seu estado adequado para comercialização e utilização pelo ser humano.

Cita que, em outra oportunidade, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou Parecer Tributário, Parecer nº 11.930 de 23/05/2012 (cujo teor transcreve à folha 468), neste mesmo sentido.

Argumenta, ademais, que a utilização destes produtos no processo de fabricação de bebidas é necessária ao produto e não, apenas, ao equipamento, pois é o produto que demanda a adequada preparação do equipamento, vinculada à eliminação de contaminantes e resíduos tóxicos, de forma que, a não utilização destes insumos ou a sua eliminação no processo produtivo, impediria a conclusão do processo de fabricação adequado e a consequente obtenção de produto destinado ao consumo humano. Alega que seu desgaste no curso da produção pode se dar de forma rápida ou lenta, mas, desde que haja a sua utilização no processo industrial, legítima é a utilização dos

créditos.

Explica que a tabela disposta na página 37 da impugnação descreve a utilização de cada insumo relacionado à Infração nº 08, demonstrando cabalmente que tais materiais estão diretamente relacionados com a qualidade dos produtos fabricados pela recorrente. Destaca, ainda, que a utilização desses produtos está diretamente vinculada às exigências e padrões estabelecidos pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária, cuja responsabilidade é normatizar, controlar e fiscalizar produtos e substâncias de interesse para a saúde pública.

Conforme já descrito na peça de impugnação, explica que está submetida à fiscalização da ANVISA e tem o dever, decorrente da atividade que exerce, de aplicar os referidos insumos em seu processo de fabricação de bebidas. Não se trata, portanto, de itens dispensáveis ao processo de fabricação de bebidas. É o produto em fabricação que demanda, por sua natureza vinculada ao consumo humano, a utilização dos referidos insumos no processo produtivo.

Explica que tais produtos não estão relacionados ao funcionamento do maquinário, estão sim relacionados à qualidade do produto ali fabricado. Ou seja, sem tais insumos as máquinas continuarão funcionando, entretanto, o produto fabricado não terá a qualidade adequada para o consumo, conforme normas da ANVISA. Nesta medida, entende que deve ser reconhecido que, na indústria de bebidas, a utilização dos produtos ADITIVO DIVO 660 DIVERSEY; DETERGENTE ACIDO PASCAL – TETRA; ACIDO PERACETICO; SABAO DICOLUBERS-148; ALUMINA 3/16; ESPUMA SANITIZANTE; ANTI-CORROSIVO DIVERGARD 810 e EDTA DISSODICODI HIDRATADO possuem vínculo direto com o processo de fabricação de bebidas, na condição de insumos consumidos no processo fabril, por demanda do produto em fabricação (e não apenas do maquinário), e, nesta medida, são classificados como custo do processo de produção.

E em decorrência desta constatação, deve ser garantido o direito à apropriação do crédito de ICMS decorrente da aquisição destas mercadorias, reformando a decisão proferida e cancelando a integralmente a exigência fiscal.

Quanto à Infração nº 09, afirma ser improcedente, já que os produtos autuados são utilizados na fabricação de bebidas, enquanto mercadorias e produtos que são, de fato, consumidas no processo produtivo ou desgastadas no curso deste processo.

Assim, diferente do que ficou decidido pela 2ª JJF, deve ser cancelada a infração nº 9, pois os produtos e mercadorias relacionados na autuação são utilizados, consumidas e ou desgastadas no processo produtivo da recorrente.

Quanto às infrações nº 12, 13 e 14, após explicar que a decisão proferida julgou Procedente em Parte tais ilícitos, acatando as retificações realizados no curso deste processo administrativo pela autoridade fiscal e reduzindo o valor pretendido inicialmente, afirma que a 2ª Junta entendeu, porém, que houve a falta de escrituração fiscal. Argumenta, contudo, que é necessário destacar que as infrações acima referidas foram constituídas sem a apresentação de prova da acusação. Informa que tal argumento apresentado pela recorrente na impugnação (necessidade de prova da efetiva entrada da mercadoria) não foi analisado pelos julgadores. Isso porque, em momento algum, foi apresentado nos autos pela recorrente qualquer prova de que as mercadorias relacionadas nos infrações 12, 13 e 14 entraram no estabelecimento da recorrente.

Contesta o fundamento da decisão de piso, que fez referência à presunção de veracidade e legitimidade do lançamento, ao afirmar que caberia à recorrente o ônus de provar sua inocência. Alega que a juntada de uma relação de notas fiscais extraída do banco de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nas quais consta como destinatário o CNPJ da recorrente, não comprova que as mercadorias deram entrada em seu estabelecimento. Assim, conclui que as infrações em questão devem ser anuladas, pois não pode ser aceita a presunção de entrada das referidas mercadorias no estabelecimento, cobrando multa em virtude de suposta não escrituração fiscal.

Destaca que a presunção acatada pelos julgadores ao julgar procedente em parte as infrações nº 12, 13 e 14 não encontra respaldo legal, pois a legislação não autoriza o agente autuante a

presumir a entrada de mercadoria em virtude da existência de relação de notas fiscais emitidas em favor da recorrente. Atenta que a redação do dispositivo normativo que impõe a penalidade (artigo 42 inciso IX da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve às folhas 471/472) é expresso ao exigir a entrada efetiva da mercadoria.

Argumenta que a prova da entrada efetiva da mercadoria não é procedimento dispensável, mas condição para que a acusação fiscal seja legítima. A inexistência desta prova implica em nulidade da acusação fiscal. Portanto, se não há provas de que estas mercadorias deram entrada no estabelecimento da recorrente, o demonstrativo unilateral, produzido pelo próprio agente autuante, não é reconhecido pela recorrente, devendo ser canceladas as infrações relacionadas à presunção.

Ainda sobre a prova, alega que é necessário consignar que no procedimento de lançamento, que antecede ao processo administrativo tributário, inaugurado com a impugnação pelo contribuinte, cabe ao Estado a prova da ocorrência do fato gerador do tributo ou do fato que desencadeia a incidência da norma tributária e/ou punitiva (consequente normativo). Esse dever de prova só é excepcionado quando a lei, expressamente, cria presunções relativas favoráveis ao Estado, impondo ao contribuinte a contraprova dos elementos que suportam o lançamento, e não há permissão legal para que o Estado presumá a entrada das mercadorias nas operações referidas nas infrações nº 12 e nº 13.

Assim, conclui que, na ausência de disposição legal válida que crie presunção a favor do Estado e o exime do dever de prova, cabe ao poder público instruir o lançamento com elementos que demonstrem a ocorrência, no mundo dos fatos, dos aspectos que compõe a regra-matriz de incidência tributária. A atribuição desse dever ao Estado decorre do sistema tributário nacional, e revela a proteção ao direito de propriedade. Tanto assim é que o Superior Tribunal de Justiça, em reiterados pronunciamentos, expressou essa posição. Transcreve decisão da Primeira Turma do STJ em apoio aos seus argumentos.

No presente caso, entende que não há provas de que as mercadorias deram entrada no estabelecimento da recorrente, o que significa dizer que as alegações de “não escrituração dos registros fiscais” não passaram de suposições - sem prova cabal de que a recorrente teria recebido as referidas mercadorias, ou seja, sem prova da acusação fiscal.

Argumenta que, se a acusação se arvora em fato tido como constitutivo do lançamento – vinculado à entrada de mercadoria no estabelecimento, o ônus de provar a ocorrência daquele fato é do Estado, não podendo ser relegado ao contribuinte. Isso porque a imputação fiscal é regida pelo princípio da motivação e pelo princípio da objetividade da ação fiscal, facetas do princípio da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade e finalidade (art. 37, “caput”, inc. II, art. 5º e inc. I, art. 150 da CF), imputação essa que atende, ao mesmo tempo, às duas faces do devido processo legal (incs. LIV e LV, do art. 5º da CF/88): formal, por expressa previsão legal; e substancial, por que sem a motivação não há possibilidade de aferição da legalidade da decisão administrativa, até porque não é dado ao Estado agir com ‘surpresa’ e ‘indeterminação’.

Destarte, defende que há de ser reformada a decisão proferida, dando total improcedência ao lançamento fiscal, vinculado às infrações nº 12 e nº 13 – e consequentemente à infração nº 14, decorrente daquelas - posto inexistir nos autos prova da entrada das mercadorias no estabelecimento da recorrente.

Assim sendo, conclui que agiu em conformidade com a legislação, devendo ser reformado o entendimento exarado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual para cancelar integralmente o Auto de Infração nº 269200.0008/15-0.

Ante o exposto, requer seja recebido, conhecido e provido o Recurso Voluntário, de modo a reformar o Acordão nº 0095-02/18, proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, de modo a: 1) Excluir do Auto de Infração nº 269200.0008/15-0 os valores pagos pela recorrente e relacionados às infrações nº 04, 06 e 11; 2) Julgar totalmente improcedentes as infrações nº 01, 02, 03, 05, 08, 09, 12, 13 e 14 do Auto de Infração nº 269200.0008/15-0.

Em sessão realizada no dia 20/03/2019, a 2^a CJF deliberou por converter o feito em diligência, com vistas a que o autuante adotasse as seguintes providências.

RELATIVAMENTE À INFRAÇÃO 01: a) Informar qual a origem da informação constante na Coluna “EntrNota Fiscal”, do demonstrativo de débito “ANEXO-1A_Estoques-CÁLCULO_OMISSÕES_2012”, explicando o porquê da divergência apontada; b) Caso a quantidade apontada acima (1.805.760,00 unidades) tenha origem em outra fonte de dados, diferente das notas fiscais de entrada, explicitar tal informação, anexando documentos que sirvam de prova. c) Refazer o demonstrativo de débito “ANEXO-1A_Estoques-CÁLCULO_OMISSÕES_2012”, separando as entradas oriundas de notas fiscais daquelas oriundas de produção própria (caso tais informações estejam agrupadas), não somente em relação à mercadoria acima apontada, mas também para as demais objeto do seu fabrico.

RELATIVAMENTE À INFRAÇÃO 14: a) Avaliar se a mercadoria “MOR SWEET 1557 GR* 38”, NCM 1702.3020, (vide NFe nº 127207, de 18/012012) é utilizada como insumo do processo produtivo da empresa, ou se é, efetivamente, material de uso/consumo; b) Caso seja insumo do processo, excluir do demonstrativo de débito os valores de DIFAL decorrentes da aquisição da mercadoria indicada; c) Adotar o mesmo procedimento para as demais mercadorias, porventura existentes, excluindo as que se revelem como insumos; d) Refazer, se for o caso, o demonstrativo de débito “ANEXO-19A_NFe_entradas_não_registradas_EFD_SEM_ICMS_2012” (vide CD à folha 34), corrigindo as inconsistências apontadas.

Às folhas 541/545 (verso), o autuante cumpriu a diligência solicitada, refazendo o demonstrativo de débito relativo à Infração 01, reduzindo o valor lançado para R\$25.899,01.

Refez, também, o demonstrativo de débito relativo à Infração 02, reduzindo o valor lançado para R\$36.258,73.

Quanto à Infração 14, refez o demonstrativo de débito e reduziu o valor lançado para R\$51.076,44. Cientificada do resultado da diligência, a Recorrente apresentou manifestação às folhas 552/561, tecendo as seguintes considerações.

Quanto à Infração 01, afirma que a diligência não atingiu o seu desiderato, devendo o produto 900023TR (ÁGUA SCHIN MIN S/GÁS ...) ser excluído da autuação, pois a autoridade fiscal não apontou a origem da informação relativa às notas fiscais de entrada que embasavam a cobrança relacionada ao produto citado, mesmo após a realização da diligência.

Quanto à Infração 14, alega que, embora o auditor diligente tenha excluído o produto “MOR SWEET 1557 GR”, não foi informado quais os demais produtos excluídos, tampouco quais os que permaneceram no levantamento fiscal, o que prejudica o seu direito de defesa.

Requer que o presente lançamento seja cancelado, tendo em vista o extravio do CD original do Auto de Infração, o que levou o autuante a proceder a uma reelaboração das planilhas do levantamento fiscal, reduzindo, significativamente, os valores lançados.

Alega que o extravio dos demonstrativos originais acarreta a nulidade de todo o processo, em face da ausência de provas essenciais à constituição do crédito tributário.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2^a JJF (Acórdão JJF Nº 0095-02/18) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.693.679,91 para o montante de R\$1.233.056,19, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a redução do valor lançado decorreu da decretação da Improcedência das infrações 07 e 10, bem como da Procedência Parcial das infrações 01, 02, 03, 05, 12, 13, e 14, sendo este o objeto do presente recurso.

As infrações 01, 02 e 03 foram tratadas de forma conjunta pelo Contribuinte e pelo Autuante (em

sua informação fiscal), pois decorrem, todas, de um mesmo roteiro de auditoria, qual seja, levantamento quantitativo de estoques, o que justifica que sejam, igualmente, abordadas de forma global. É o que passo a fazer.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício*”. Enquanto que a Infração 02, descreve a conduta autuada como “*Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2013, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis*”. Já a Infração 03, descreve assim a conduta do Sujeito Passivo, “*Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ...”.*

O Sujeito Passivo opôs vários argumentos, dentre os quais apontou erro na base de cálculo da quantidade informada nas omissões apuradas, falta de consideração de notas fiscais de devolução de venda, notas fiscais com quantidades zeradas, além de falha no sistema ao registrar a baixa no estoque.

Em sua informação fiscal, o Autuante acolhe parcialmente, os argumentos defensivos, tendo refeito os demonstrativos de débito e reduzido o valor das infrações citadas R\$31.909,23 (Infração 01), R\$35.144,08 (Infração 02) e R\$57.939,91 (Infração 03), conforme folha 273.

Após a conversão do feito em diligência, o Autuante promoveu uma nova alteração dos valores apurados, tendo reduzido a Infração 01 para R\$31.356,90, aumentado a Infração 02 para R\$36.258,73, e mantido a Infração 03 em R\$57.939,91, conforme folha 387.

A 2ª JJF acolheu os novos demonstrativos de débito refeitos e julgou as Infrações 01, 02 e 03 Parcialmente Procedentes.

Como se vê, trata-se de matéria eminentemente fática, em que o Autuante examinou as provas oferecidas pelo Contribuinte e, com base nelas, refez o lançamento, reduzindo o valor lançado. Entendo que a decisão da 2ª JJF não merece reparo nesse ponto, pois estribou-se no exame documental empreendido pela autoridade fiscal. Mantida a Decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 01, 02 e 03.

Quanto à Infração 05, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, ...”*. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo aduzido vários argumentos, apontando erro no demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante, falta de dedução de valores anteriormente recolhidos, e, por fim, não incidência do difal sobre aquisição de bens do ativo imobilizado.

Em sua informação fiscal, o Autuante, após exame da documentação pertinente, acolhe quase todos os argumentos defensivos, com exceção, daquilo que se refere às Notas Fiscais nºs 297241 e 672.414, em relação às quais entendeu que não há evidências de que se trate de operações com bens do ativo imobilizado.

A 2ª JJF acolheu o demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante, excluindo, do lançamento, os valores correspondentes. Além dessa redução, a 2ª JJF acolheu, também, a argumentação defensiva relativa às Notas Fiscais nºs 297241 (de 21/05/13) e 672.414 (de 20/07/13).

Quanto aos erros apontados pelo Sujeito Passivo e acolhidos pelo Autuante. Penso que, igualmente, não merece reparo a decisão de piso, pois se estribou no exame dos documentos fiscais, efetuado pela autoridade responsável pelo lançamento.

Quanto às Notas Fiscais nºs 297241 (de 21/05/13) e 672.414 (de 20/07/13), o exame das cópias dos documentos fiscais citados (folhas 169/170) revela que se trata de operações de aquisição interestadual, de bens destinados ao ativo imobilizado, tratando-se de cinco refrigeradores (NF 297241) e de máquinas automáticas para processamento de dados (Nota Fiscal nº 672414).

Ora, tratando-se de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, o lançamento e recolhimento do ICMS-diferencial de alíquotas se encontra diferido, para o momento de sua desincorporação, conforme Certificado de Habilitação nº 79380000, emitido em 28/05/2013, com base no art. 2º, inciso I, Alínea “c” do Decreto 8.205/02, abaixo reproduzido.

“Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:

...

c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;

...”

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida no que se refere à Infração 05.

Quanto à Infração 07, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, tendo alegado que as mercadorias autuadas são utilizadas no estabelecimento industrial, tais como “estufa incubadora”, “incubadora câmara fria”, “medidor CO2 bancada”, “polarizador” e outros. Em sua informação fiscal, o Autuante acolhe parcialmente as alegações defensivas, tendo mantido, contudo, parte da autuação, por entender que não há provas de que os bens do ativo sejam utilizados no processo produtivo da empresa.

A 2ª JJJ afastou a necessidade de que os bens do ativo imobilizado sejam utilizados na produção e julgou Improcedente esta infração, tendo entendido que o crédito vinculado aos bens do ativo imobilizado não requer, necessariamente, que tais aquisições estejam associadas ao processo produtivo, mas basta que sejam alocados no estabelecimento adquirente.

Não merece reparo a Decisão recorrida, pois o crédito do ativo permanente não exige que o bem adquirido seja alocado diretamente no processo de produção, conforme caput do art. 29 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

“Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...”

Assim, fica mantida a decisão de piso no que se refere à Improcedência da Infração 07.

Quanto à Infração 10, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que recolheria o imposto devido, na época própria. Acosta documentação comprobatória e pede o cancelamento deste item da autuação.

Em sua informação fiscal, o Autuante acolhe as alegações defensivas e conclui inexistir débito remanescente a ser cobrado, conforme se extrai de trecho da sua peça informativa, à folha 283, abaixo reproduzido.

“Compulsando os documentos acostados, verifica-se que os materiais fazem parte das memórias de cálculo do ICMS diferencial de alíquotas efetuado pela autuada. Os valores totais calculados mensalmente foram todos transportados para os respectivos Registros de Apuração do imposto.

Dessa forma, não há nenhum débito remanescente para esta infração, devendo a mesma ser cancelada pelo órgão julgador.”

A 2^a JJF acatou a manifestação do Autuante e julgou Improcedente este item, no que agiu com acerto na medida em que se baseou no exame dos documentos feito pela autoridade fiscal. Mantida a decisão de piso neste ponto.

As infrações 12, 13 e 14, decorrem de uma única conduta e, nesse sentido, foram impugnadas conjuntamente pelo Sujeito Passivo, o que justifica que o acórdão recorrido tenha adotado uma fundamentação conjunta. Dessa forma, coerentemente com o tratamento dispensado pelas partes, analiso-as igualmente de forma conjunta, conforme adiante.

A Infração 12 descreveu a conduta autuada como “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...”. A Infração 13 descreve a mesma conduta, com a única diferença de que a falta de registro teve por objeto mercadorias não tributáveis. Já a Infração 14 exige a diferença de alíquotas relativa às aquisições interestaduais com as mercadorias contidas nas infrações 12 e 13.

O Sujeito Passivo se opôs aos ilícitos apontados, alegando que inexiste provas de que as mercadorias listadas tenham ingressado em seu estabelecimento. Apresenta também, à folha 99, uma relação com indicação de notas fiscais canceladas, outras denegadas, outras recusadas, além de notas fiscais de complementação de preço e outras registradas em sua escrita.

Em sua informação fiscal, o Autuante atesta a veracidade das informações contidas na peça impugnatória, negando, contudo, parte dos efeitos jurídicos pretendidos. Excluiu, do demonstrativo de débito, as notas fiscais canceladas, recusadas, denegadas e as comprovadamente registradas. Manteve, apenas, as notas fiscais de complementação de preço. A 2^a JJF acompanhou o opinativo do fiscal Autuante e julgou as infrações citadas Parcialmente Procedentes.

Considerando que as alegações empresariais foram devidamente validadas pelo Fisco, entendo correta a decisão de piso, pois não devem compor a escrita fiscal do Contribuinte aqueles documentos fiscais cancelados, denegados e os recusados, sendo certo que devem ser excluídos, igualmente, aqueles oportunamente registrados. Mantida a decisão de piso naquilo que se refere às infrações 12, 13 e 14.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo ataca a decisão de piso naquilo que se refere às infrações 01, 02, 03, 05, 08, 09, 12, 13 e 14, sendo este o objeto do presente recurso.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da decisão de piso, ao fundamento de cobrança de valor já pago, não merece ser acolhida, pois, como é cediço, a condenação que integra a Resolução de piso não pode ser suprimida, já que é o título jurídico que dá lastro ao direito estatal em face do Sujeito Passivo. Por isso, é indispensável que o Acórdão Recorrido declare a existência da obrigação tributária lançada, ainda que parte do lançamento tenha sido quitada pela empresa.

Quanto à alegação de nulidade em face do extravio do CD original, não merece acolhida, pois as planilhas foram refeitas tomando por base as mesmas informações originais, fornecidas pelo sujeito passivo.

Quanto às infrações 01, 02 e 03, as condutas descritas decorrem de um único roteiro de fiscalização, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques, em face do que o Contribuinte fez uma abordagem conjunta desses ilícitos, o que impõe que sejam abordadas, igualmente de forma conjunta.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS*

constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício". Enquanto que a Infração 02 descreve a conduta autuada como "Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2013, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis". Já a Infração 03, descreve assim a conduta do Sujeito Passivo, "Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ...".

O Sujeito Passivo alegou que houve um erro na contabilização da Nota Fiscal nº 92.716 em seus estoques, pois, a despeito de regularmente emitido o documento fiscal, segundo a Recorrente, as mercadorias não chegaram a ser recebidas pelo seu estabelecimento, pois foi recusada pela transportadora. Pontua, contudo, que, por erro em seu sistema, o registro dessa nota fiscal no inventário não foi estornado, ocasionando uma diferença a maior em seu estoque (omissão de entrada).

Como bem destaca a autoridade fiscal, a Nota Fiscal nº 92.716 não foi contabilizada no levantamento fiscal, dentre as notas de entrada do estabelecimento autuado, conforme se pode constatar pelo exame do arquivo "ANEXO-4A_Nfe_entradas_2012_retificado3", contante do CD que acompanhou o presente Auto de Infração, à folha 34. Não houve, igualmente, contabilização, no levantamento quantitativo, da Nota Fiscal de Saída nº 6428, dentre as notas do estabelecimento autuado, conforme se pode constatar pelo exame do arquivo "ANEXO-5A_Nfe_saídas_2012_retificado3".

O mesmo se deu com a EFD do contribuinte, relativa ao mês de janeiro de 2012, onde tais documentos não se encontram lançados.

Não tendo sido contabilizadas as notas fiscais citadas, faz-se necessário que o Sujeito Passivo prove a errônea contabilização no seu Livro Registro de Entradas (motivadora do erro alegado), o que não ocorreu.

Quanto à omissão de saída da mercadoria "ÁGUA SCHIN MIN S/GÁS ...", noto que o novo demonstrativo de débito, acostado pelo Autuante no CD, à folha 547, contém o detalhamento das notas fiscais de entrada, conforme arquivos "ANEXO-4A_Nfe_entradas_2012_retificado3" e "ANEXO-1A_Estoques-CÁLCULO_OMISSÕES_2012_retificado3".

Ademais, o exame dos autos revela que o feito foi baixado em diligência para correção das inconsistências e que o autuante refez o demonstrativo de débito, passando a prevalecer a omissão de saídas, em lugar da anterior omissão de entradas. Inexiste, portanto, qualquer repercussão da mercadoria citada ("ÁGUA SCHIN MIN S/GÁS ...") no montante lançado, já que se apurou, para a água mineral referida, omissão de entradas.

Assim, considerando que a nova informação fiscal prestada reduziu o valor da exigência fiscal, acolho o resultado da diligência, e reduzo o valor lançado da infração 01 para R\$25.899,01, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
dez/12	R\$ 25.899,01
TOTAL	R\$ 25.899,01

Embora não tenha sido objeto da solicitação de diligência, noto que a Infração 02 foi também

reduzida para R\$27.653,00. Acolho, igualmente, o resultado da diligência, julgando Procedente em Parte a Infração 02, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	MULTA	
dez/13	R\$	27.653,00
TOTAL	R\$	27.653,00

Rejeito as alegações recursais no que se refere à Infração 03, cuja decisão de piso fica mantida, neste ponto.

Quanto à Infração 05, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo alega tratar-se de aquisições de mercadorias utilizadas em seu processo produtivo.

O detalhado e minucioso exame do demonstrativo de débito “ANEXO-12B_Difal_Aquisições_Interes_ativo_não_utiliz_produção_2013”, contido no CD acostado à folha 34 do processo revela que as mercadorias autuadas são “SISTEMA DE OZONIZAÇÃO RADAST 10C” (NF 1900, à folha 160), “ANALISADOR D/RUGAS CAN STRIPPER” (NF 251, à folha 161), “TRANSPORTADOR PACOTES” (NF 315137, à folha 162), “GERADOR COMPONENTE CIP ECA AQ50” (NF 694259, à folha 164), “CONTADOR CELULAS” (NF 705374, à folha 165) e “DILUIDOR AUTOMÁTICO” (NF 705376, à folha 166).

Como se pode concluir pela descrição contida nos documentos fiscais referidos, trata-se de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento autuado, conforme reconhece o próprio autuante, já que assim classificou tais aquisições.

Ora, tratando-se de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento (conforme já destacado quando da apreciação do Recurso de Ofício), o lançamento e recolhimento do ICMS-diferencial de alíquotas se encontra diferido, para o momento de sua desincorporação, conforme Certificado de Habilitação nº 79380000, emitido em 28/05/2013, com base no art. 2º, inciso I, Alínea “c” do Decreto nº 8.205/02.

Assim, tenho a Infração 05 como Procedente em Parte, no montante de R\$413,60, importância que se refere exclusivamente a junho/13, mês cujo diferencial de alíquotas não foi reduzido, conforme abaixo.

MÊS	DIFAL	
mai/12	R\$	-
jun/12	R\$	-
set/12	R\$	-
abr/13	R\$	-
mai/13	R\$	-
jun/13	R\$	413,60
jul/13	R\$	-
set/13	R\$	-
out/13	R\$	-
TOTAL	R\$	413,60

As infrações 08 e 09 decorrem de uma única conduta, qual seja, aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento, sendo a Infração 08, a “*Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a materiais para uso e consumo do estabelecimento, ...*”, enquanto que a Infração 09 se refere a “*Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opôs a ambos os ilícitos, tendo alegado tratar-se de insumos destinados ao seu processo produtivo.

Quanto ao mérito, ambas as infrações decorrem de um fato único, qual seja, aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

A integração física ao produto acabado foi, e continua a ser, a pedra de toque a definir a possibilidade de se creditar nas aquisições de mercadorias destinadas a estabelecimentos industriais. Nesse sentido, o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b”, o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

*...
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;
...”*

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos industriais dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento industrial, mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

Analisando os elementos dos autos, é possível notar que a glossa dos créditos teve por objeto aquisições das seguintes mercadorias: “ADITIVOS”, “DETERGENTES”, “ÁCIDO PARACÉTICO”, “SABÃO DICOLUBE”, “ALUMINA”, “ESPUMA SANITIZANTE”, “ANTI-CORROSIVOS” E “EDTA DISSÓDICO HIDRATADO”. Descrevo, a seguir, a função de cada uma dessas mercadorias no estabelecimento autuado, de acordo com a informação prestada pela empresa à folha 76.

Quanto ao “ADITIVO DIVO DIVERSEY”, é utilizado em conjunto com a soda nas lavadoras de garrafas. É, portanto, utilizado, da mesma forma que a soda cáustica, para higienizar e esterilizar os vasilhames de cerveja e refrigerantes. Como se pode facilmente deduzir, tal mercadoria não se incorpora ao produto fabricado, condição para que venha a propiciar o direito ao crédito. Possui afetação direta aos vasilhames. Não dá direito, consequentemente, ao crédito do imposto.

Quanto ao “DETERGENTE ÁCIDO PASCAL - TETRA” e o “ÁCIDO PARACÉTICO”, ambos são utilizados na adequação para passagem dos produtos em equipamentos e tubulações. Seus usos decorrem de normas de qualidade, para produção de bebida sem problema de contaminação. Tais mercadorias também não compõem nem se incorporam ao produto fabricado. Não dão direito, consequentemente, ao crédito do imposto.

Quanto ao “SABÃO DICOLUBE RS-148”, é utilizado na linha de envase da bebida, objetiva que o produto percorra, sem danos, o trajeto executado no processo. Tem função semelhante aos aditivos, pois se presta a higienizar os vasilhames, não compondo o produto final, salvo por conta de resíduos indesejáveis e insignificantes. Não dão direito ao crédito.

Quanto ao “ALUMINA 3/16”, é utilizado na USINA DE CO² com secador, para reter a umidade de parte do processo de fabricação, não compõe o produto final, não propiciando, por isso, direito ao crédito.

Quanto ao “ESPUMA SANITIZANTE”, seu uso decorre de normas de qualidade, pois não é componente essencial ao produto fabricado. Presta-se a atestar as condições necessárias à passagem do produto em fabricação. Não compondo o produto final, sua aquisição não pode ensejar o direito ao crédito.

Quanto ao “ANTI-CORROSIVO”, utilizado na linha de pasteurizadores, com fins de prevenir a oxidação dos equipamentos e eliminar o risco de contaminação. Seu uso decorre igualmente de normas de qualidade. Possui afetação aos equipamentos não se incorporando fisicamente ao produto acabado. Não dá direito ao crédito.

Por fim, quanto ao “EDTA DISSÓDICO HIDRATADO”, utilizado na preparação da solução de Edta, para análise de determinação do teor de cálcio da cerveja. Seu uso é laboratorial e atende à legislação ambiental.

Pelas razões acima, e acompanhando a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 08 e 09. Ficam, portanto, mantidas.

Quanto às infrações 12, 13 e 14, como já assinalado, decorrem de uma única conduta, tendo sido impugnadas conjuntamente pelo Sujeito Passivo. O acórdão recorrido, como já dito, adotou uma fundamentação conjunta. Analiso-as, assim, de forma conjunta.

A Infração 12 descreveu a conduta autuada como “Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, ...”. A Infração 13 descreve a mesma conduta, com a única diferença de que a falta de registro teve por objeto mercadorias não tributáveis. Já a Infração 14 exige a diferença de alíquotas relativa às aquisições interestaduais com as mercadorias contidas nas infrações 12 e 13. O Sujeito Passivo se opôs aos ilícitos apontados, alegando que inexiste provas de que as mercadorias listadas tenham ingressado em seu estabelecimento.

Rejeito a alegação de nulidade do Sujeito Passivo, suscitada quando de sua última manifestação, pois o demonstrativo de débito acostado ao CD, à folha 547, detalha as mercadorias em relação às quais foi mantida a autuação, o que permite, à Recorrente, conhecer aquelas mercadorias que foram excluídas do levantamento fiscal.

Embora o Contribuinte negue que as mercadorias tenham ingressado em seu estabelecimento, na hipótese de operação declarada ao Fisco pelo remetente, em documento fiscal eletrônico, milita, a favor do Estado, uma presunção de que as mercadorias tenham ingressado, conforme autoriza o § 7º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, conforme texto abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
§ 7º Tratando-se de operação declarada ao Fisco pelo remetente através de documento fiscal eletrônico, presume-se a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário (grifo acrescido)caso este não se manifeste, na forma e no prazo regulamentar, informando que a mercadoria descrita no documento fiscal eletrônico não foi por ele solicitada ou recebida.”

Ora, a presunção de que as mercadorias tenham ingressado no estabelecimento destinatário conduz à cobrança do imposto com base no § 4º do mesmo dispositivo de lei, conforme abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;
...”

Assim, considerando que o Sujeito Passivo não se manifestou, denegando cada uma das operações listadas na autuação, entendo que atraiu, para si, o ônus da prova em contrário, do qual não se desincumbiu, até o presente momento.

Nota, todavia, que a multa da Infração 12 deve ser reduzida, de 10% para 1%, em obediência ao princípio da retroatividade benigna, esculpido no art. 106, Inciso II, alínea “c” do CTN, abaixo reproduzido.

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."

De fato, a multa de 10% (prevista para essa conduta) foi reduzida por força da Lei nº 13.816/17, que passou a prever uma multa menor, de 1%, conforme a redação atual do art. 42, Inciso IX, abaixo reproduzido.

"Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...
IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;
..."

Assim, de ofício, reduzo a multa aplicada para a Infração 12, para o montante de R\$31.072,41, conforme demonstrativo de débito abaixo.

MESES	MULTA
jan/12	R\$ 3.644,86
fev/12	R\$ 4.361,55
mar/12	R\$ 3.659,18
abr/12	R\$ 1.186,04
mai/12	R\$ 56,73
jun/12	R\$ 513,87
jul/12	R\$ 398,66
ago/12	R\$ 449,44
set/12	R\$ 1.551,86
out/12	R\$ 453,10
nov/12	R\$ 2.485,97
dez/12	R\$ 1.757,70
jan/13	R\$ 1.315,95
fev/13	R\$ 2.256,55
mar/13	R\$ 129,16
abr/13	R\$ 84,98
mai/13	R\$ 232,96
jun/13	R\$ 618,94
jul/13	R\$ 649,96
ago/13	R\$ 842,83
set/13	R\$ 122,89
out/13	R\$ 1.105,39
nov/13	R\$ 1.469,97
dez/13	R\$ 1.723,87
TOTAL	R\$ 31.072,41

Quanto à Infração 13, mantendo a Decisão recorrida neste ponto.

Quanto à Infração 14, acolho o resultado da diligência, reduzindo o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	MULTA
jan/12	R\$ 26,63
fev/12	R\$ 1.139,47
mar/12	R\$ 75,50
abr/12	R\$ 2.850,10
mai/12	R\$ 5.026,64
jun/12	R\$ 219,36
jul/12	R\$ 199,57
ago/12	R\$ 2.859,41
set/12	R\$ 508,80
out/12	R\$ 2.008,00
nov/12	R\$ 1.850,59

dez/12	R\$	4.369,37
jan/13	R\$	433,08
fev/13	R\$	616,72
mar/13	R\$	446,82
abr/13	R\$	529,70
mai/13	R\$	3.235,69
jun/13	R\$	2.357,90
jul/13	R\$	1.042,81
ago/13	R\$	5.293,96
set/13	R\$	1.198,05
out/13	R\$	10.762,51
nov/13	R\$	4.025,75
dez/13	R\$	-
TOTAL	R\$	51.076,43

Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, ficando o débito em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA %
1	R\$ 25.899,01	R\$ -	100%
2	R\$ 27.653,00	R\$ -	100%
3	R\$ 59.939,91	R\$ -	60%
4	R\$ -	R\$ 11.801,77	-
5	R\$ 413,60	R\$ -	60%
6	R\$ 48.404,19	R\$ -	60%
7	R\$ -	R\$ -	60%
8	R\$ 230.731,54	R\$ -	60%
9	R\$ 316.447,35	R\$ -	60%
10	R\$ -	R\$ -	60%
11	R\$ 11.999,53	R\$ -	60
12	R\$ -	R\$ 31.072,41	-
13	R\$ -	R\$ 28.033,19	-
14	R\$ 51.076,43	R\$ -	60%
TOTAL	R\$ 772.564,56	R\$ 70.907,37	

VOTO DISCORDANTE (Quanto à infração 7 - Recurso de Ofício)

Peço vênia para divergir do i. Relator quanto à sua conclusão de manter a decisão de piso, no que se refere à Improcedência da Infração 7, objeto de análise do Recurso de Ofício, cuja acusação é de utilização indevida de crédito de ICMS, no valor de R\$50.237,46, inerente à aquisição de bens do ativo imobilizado não destinados à produção, logo, não vinculados diretamente à industrialização.

Restou comprovado que comprehende do levantamento fiscal bens utilizados no estabelecimento industrial como: estufa incubadora, incubadora câmara fria, medidor CO2 bancada, polarizador, tendo o próprio autuante reconhecido que tais bens estão inseridos no processo produtivo da empresa.

Contudo, quanto a parte da autuação que os bens do ativo não foram utilizados no processo produtivo da empresa, discordo da Decisão recorrida, mantida no voto do Relator, de que o crédito vinculado aos bens do ativo imobilizado não requer, necessariamente, que tais aquisições estejam associadas ao processo produtivo, mas basta que sejam alocados no estabelecimento adquirente.

Vislumbro que o próprio art. 29 da Lei nº 7.014/96, cujo dispositivo se fundamentou o i. Relator para exarar seu voto, contempla em seus parágrafos 2º e 3º, a impossibilidade de se apropriar de créditos fiscais decorrentes de entradas de *mercadorias*, em sentido *lato sensu* (logo compreendendo-se bens) alheias à atividade do estabelecimento, conforme a seguir transcrito:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de

creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

[...]

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 3º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

Tal conclusão de sentido amplo (*lato sensu*) do vocábulo “mercadoria” se confirma do próprio texto regulamentar ao expressar “*inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente*”.

Neste contexto, incluídos os bens do ativo permanente no conceito de “mercadoria”, há de se convir que, nos termos dos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo legal, não dão direito ao crédito as entradas de mercadorias (bens) que se destinem à atividade alheia do estabelecimento, no caso concreto de fabricação de cervejas e chopes; sucos de frutas, águas envasadas e refrigerantes, eis que, o direito ao crédito fiscal está vinculado à aquisição de mercadorias/bens destinados à produção fabril.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário – Infrações 8, 9, 12, 13 e 14)

Peço vênia para divergir do i. Relator quanto ao seu voto em relação as infrações 08, 09, 12, 13 e 14.

Quanto as Infrações 08 e 09 cujo autuante alega contribuinte, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a materiais para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013, bem como a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual em outras unidades da federação, mantidas pela JJF e pelo i. Relator, em análise das razões apresentadas pelo autuado em seu RV, entendo que não merece prosperar, em função do exposto a seguir.

De fato o RICMS/12 definiu, em seu art. 309, inciso I, alínea “b” (abaixo transcrito), é claro ao citar o critério para apropriação de créditos, na área industrial, da forma abaixo.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

Ora, se o RICMS deixa claro que os produtos intermediários conferem crédito ao estabelecimento industrial, inclusive, com a publicação do RICMS/12, que revogou o RICMS/97, em especial o Art. 93, § 1º, inciso I, alínea “c” que condicionava o crédito a seguinte condição *“integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso”* deixou de existir, logo, não devem ser estornados na escrita fiscal do contribuinte, para tanto, faz-se necessário avaliar a definição do que é produto intermediário. É mister entender que produto intermediário é aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, e, por extensão, aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo

Quanto às infrações 12, 13 e 14, analisadas pelo i. Relator, por se tratarem de uma única conduta, sendo elas, falta de registro de entrada no estabelecimento de mercadorias tributadas e não

tributadas, e consequentemente, falta de pagamento da diferença de alíquotas relativa a estas aquisições, entendo que também não merecem prosperar.

De fato a fundamentação legal citada, que é o Art. 4º, § 7º da Lei nº 7.014/96 considera a ocorrência do fato gerador, *a operação declarada ao Fisco pelo remetente através de documento fiscal eletrônico, presume-se a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário, caso este não se manifeste, na forma e no prazo regulamentar, informando que a mercadoria descrita no documento fiscal eletrônico não foi por ele solicitada ou recebida.*"

Entretanto, a obrigatoriedade da confirmação da operação foi abarcada pela alteração nº 25 ao RICMS/BA, somente a partir de 25/09/2014, através do Decreto nº 15.490/2014, com efeitos a partir de 01/10/2014 e as infrações são anteriores a esta vigência.

Desta forma, julgo Improcedente as infrações 08, 09, 12, 13 e 14.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0008/15-0**, lavrado contra **BRASIL KIRIN INDÚSTRIA DE BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$772.564,57**, acrescido das multas de 60% sobre R\$719.012,56 e 100% sobre R\$53.552,01, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a", "e" e "f", III e VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$59.105,60** e multa percentual no valor de **R\$11.801,77**, previstas, respectivamente, nos incisos IX, XI e II, "d" do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos..

Recurso de Ofício – Infração 7

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva, Leonel Araújo Souza e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Fernando Antonio Brito Araújo.

Recurso Voluntário

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antonio Brito Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES. – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO - VOTO DISCORDANTE
(Recurso de Ofício – Infração 7)

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário – Infrações 8, 9, 12, 13 e 14)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS