

PROCESSO - A.I. Nº 269616.0002/01-3
RECORRENTE - PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JFJ n.º 2189-04/01
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 12.06.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0186-11/02

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO NAS VENDAS DE VASILHAMES DE REPOSIÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Descaracterizada a infração pois se comprovou tratar de venda de bens do ativo fixo, onde descabe a cobrança do imposto. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração descaracterizada, tendo em vista tratar-se de produtos intermediários com direito ao crédito. **3.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração descaracterizada. Recurso **PROVIDO** em relação ao item 1. Decisão não unânime, e **PARCIALMENTE PROVIDO**, em relação aos itens 2 e 3. Decisão por maioria

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou procedente o Auto de Infração lavrado para reclamar as seguintes irregularidades:

1. Venda de vasilhames, cobrados através de nota de débito, conforme levantamento contábil, sem a emissão de documento fiscal. Foi cobrado imposto no valor de R\$ 189.091,33.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 6.537,13, referente a aquisições de materiais para uso e consumo do estabelecimento.
3. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 6.161,47, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias efetuadas em outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

O Auto de Infração foi julgado procedente, tendo o Relator da 4ª JFJ apresentado os seguintes fundamentos:

“Da análise das peças e comprovações que integram o processo, acerca da infração 1, inicialmente, ressalto que um determinado bem pode, em uma empresa, pertencer ao Ativo Imobilizado, enquanto, em outra, o mesmo bem será classificado como mercadoria destinada à revenda. Assim, o fato do autuado ter contabilizado os vasilhames como bens do Ativo Imobilizado, por si só, não define a verdadeira função e natureza desses bens dentro da empresa fiscalizada.

Tendo em vista que o estoque de garrafas existente em uma fábrica é proporcional às operações de saídas de mercadorias, em meu entendimento, o percentual de perda de garrafas deve ser considerado sobre a quantidade total de vasilhames existentes, e não sobre as operações de saídas desses vasilhames.

Assim, tomando por base o demonstrativo de fl. 74, elaborado pelo próprio autuado, em 2000, foram adquiridas de 6.762.672 unidades. Admitindo-se que dessa quantidade, 1.091.269 unidades foram utilizadas para aumentar o estoque de vasilhames do autuado, concluo que 5.671.403 unidades foram destinadas a suprir as perdas ocorridas na fábrica e nas distribuidoras. Considerando uma perda de 1% ao mês, isso é, de 12% ao ano, considerada pelo autuantes, as perdas da fábrica correspondem a 1.149.800 unidades ($9.581.664 \times 12\%$). Assim, 5.612.872 unidades ($6.762.672 - 1.149.800$) foram relativas às perdas ocorridas nas distribuidoras.

Das 6.762.672 unidades compradas pelo autuado em 2000, ele deu saída a 5.612.872 (82,99%) para suprir perdas nas distribuidoras. Também, observo que as saídas efetuadas durante o exercício fiscalizado foram freqüentes.

Portanto, entendo que assiste razão aos auditores fiscais, pois o autuado realizava operações de saídas de vasilhames, com habitualidade e em tal volume, que caracterizavam o intuito comercial das operações, sem, contudo emitir a devida documentação fiscal e, em consequência, sem o pagamento do imposto devido na operação. Ademais, o ICMS incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, sendo irrelevante para a caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação mercantil que resultar em qualquer das hipóteses de incidência do tributo.

Carece de fundamento a alegação defensiva de que os autuantes não consideraram os créditos fiscais referentes às aquisições de vasilhames. Conforme o demonstrativo à fl. 13, constata-se que os créditos fiscais decorrentes das entradas dos vasilhames, no valor total de R\$ 127.314,56, foram devidamente computados pelos auditores.

Ressalto que a multa cabível para a infração é de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7014/96.

Quanto à infração 2 – utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais para uso e consumo do estabelecimento – entendo que, apesar das alegações defensivas pertinentes ao seu direito constitucional aos créditos fiscais com base no princípio da não-cumulatividade, cabia aos autuantes aplicarem a legislação tributária estadual prevista à época dos fatos geradores, não lhes cabendo questionar a constitucionalidade das vedações do direito ao crédito fiscal.

Conforme o autuado descreve a utilização dos produtos que foram objeto da autuação à fl. 62, constato que eles não participavam diretamente do processo produtivo e também não era exigida a renovação dos mesmos ao cabo de cada participação. Eles eram utilizados para fins de limpeza, de manutenção, de tratamento da água das caldeiras, de análise do “ph” da água, análise da acidez de refrigerantes, etc.

Os produtos em questão caracterizavam-se como materiais de uso e/ou consumo do estabelecimento, pois não fizeram parte do processo produtivo da fabricação de cervejas e refrigerantes, não se consumiram no processo industrial e além de não se integrarem ao produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua composição ou produção, cuja utilização dos créditos fiscais era vedada à época dos exercícios fiscalizados.

Portanto, entendo que foi correto o procedimento dos autuantes, pois os produtos que foram arrolados, às fls. 14 a 18, são efetivamente materiais de uso e consumo do autuado.

No que tange à infração 3 – diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento – essa infração está ligada à anterior e, uma vez que ficou caracterizado que os materiais arrolados na infração 2 eram destinados ao uso e/ou consumo do estabelecimento, o autuado fica obrigado ao pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições efetuadas em outras unidades da Federação. Assim, entendo que foi correto o procedimento dos autuantes.

Sobre o pedido de dispensa ou redução de multa com base no princípio da equidade, deverá o autuado dirigir a sua solicitação à Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159, do RPAF/99.

Por fim, quanto ao pedido do autuado para que seja riscada, da informação fiscal, parte das alegações feitas pelo autuante, com fulcro no artigo 162, do RPAF/99, indefiro o pedido, uma vez que as alegações não foram descortesias ou injuriosas, como alega o autuado.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. ”

Inconformado com a Decisão o autuado apresenta Recurso Voluntário onde alega que em relação à infração 1, entende que o cerne da questão está em definir se o bem é pertencente ao ativo fixo e, para isso esclarece que atua na produção e comercialização de cervejas, refrigerantes e água e que para inserir seus produtos no mercado utiliza os distribuidores.

Afirma que em regra geral as vendas realizadas pelas distribuidoras obedecem à cláusula FOB, onde o transporte é responsabilidade do adquirente (distribuidoras).

Diz que o vasilhame utilizado por ela para o envasamento de seus produtos destina-se à manutenção de sua atividade industrial e, portanto, deve ser contabilizado no ativo permanente.

Esclarece que no dia a dia das atividades, muitas vezes os caminhões das distribuidoras trazem garrafas danificadas, assim o autuado substitui a garrafa danificada por uma do seu ativo com o intuito de viabilizar o relacionamento entre as distribuidoras e o recorrente, ficando o autuado com a garrafa danificada.

Relata que a legislação do ICMS é clara ao concluir pela inexigibilidade do tributo nas saídas de bem do ativo fixo e que quando realiza a substituição obedece a legislação aplicável estornando o crédito.

Afirma não haver fundamento para o entendimento da Decisão recorrida de que o volume de garrafas adquiridas recomenda que se considere o vasilhame como mercadoria, pois a natureza do bem como pertencente ao ativo fixo não é dada pelo volume em que são adquiridas e ressalta que as garrafas substituídas não são novas.

Ressalta estarem incorretas as conclusões dos julgadores pois, a grandeza das operações de vendas não é a mesma da aquisição dos vasilhames, haja vista as vendas dos produtos atingirem a casa de

349.285.824 de unidades, enquanto as substituições atingem 4.600.000 de unidades, o que representa 1,31% das operações realizadas.

Afirma ainda o recorrente que só adquire garrafas novas pois é obrigada a manter o seu estoque, já que teria ocorrido um desfalque, ocorrendo assim uma recomposição do seu ativo, e que a aquisição é sempre posterior à substituição, o que justifica a coincidência de números entre as garrafas substituídas e as aquisições.

Por fim diz que a alienação de bens do ativo não é vedada nem na lei federal, nem na lei estadual, ficando assim afastada a cobrança do ICMS.

Quanto às infrações 2 e 3 afirma ser cabível a utilização do crédito e consequentemente indevida a cobrança do diferencial de alíquota pois, os produtos arrolados no Auto de Infração são materiais intermediários consumidos no processo, o que obedece ao princípio constitucional da não cumulatividade e vem sendo admitido pelo CONSEF, haja vista que a única exigência imposta pela legislação é que os materiais sejam desgastados no processo produtivo, independente do momento de sua ocorrência. O que se aplica ao caso em questão.

Acrescenta que os produtos listados são absolutamente essenciais ao processo produtivo e nenhum deles pode ser dispensado sem que haja prejuízo na produção e da sua essencialidade é que surge o direito ao crédito.

Por fim pede a total improcedência do Auto de Infração.

Em Parecer a PROFAZ opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por considera-lo apenas uma cópia da defesa já analisada em 1ª Instância e não trazer argumento capaz de alterar o julgado.

VOTO

Neste Recurso Voluntário, o item que requer maior atenção é o item 1 da autuação que trata da falta de emissão de documento fiscal nas operações de venda de vasilhames, conforme lançamentos contábeis constantes do Livro Razão, onde se encontra a discussão central deste Recurso.

O recorrente afirma não fazer comercialização de vasilhames, garrafas e garrafeiras e que na realidade o que ocorre é um pagamento a título de ressarcimento pela devolução de alguns vasilhames danificados.

Observa o recorrente que esta cobrança não estaria sujeita às regras do ICMS por não se configurar como uma circulação de mercadoria, não se configurando aí o fato gerado do imposto.

Em contrapartida os autuantes insistem em que a situação tratada refere-se a uma típica operação de venda de mercadorias, pois tais operações não são ocasionais, mas sim diárias e com aferição de lucro.

Após análise das razões apresentadas pelo recorrente e pelos autuantes, concluo ser um fato incontroverso que o recorrente efetua diariamente diversas operações de trocas de vasilhames cheios por vazios e que, considerando a imensa quantidade de trocas, alguns destes vasilhames são danificados ou até mesmo já chegam danificados e imprestáveis ao uso. Isso não significa dizer que

o autuado adquira as garrafas com intuito de vendê-las, mas sim para cobrir este prejuízo e manter o seu ativo.

Embora o autuado possua uma grande quantidade de garrafas em seu ativo, não pode sofrer, diariamente, com prejuízo advindo nas trocas dos vasilhames com as distribuidoras. Desta forma, cobra um valor que nada mais é do que um ressarcimento pelo dano causado ao seu patrimônio. Não havendo o retorno destes vasilhames em condições de uso, cobra-se o valor correspondente ao vasilhame que não retornou a título de ressarcimento.

Ao contrário da conclusão do Relator da 4ª JJF, entendo que os produtos que estão em discussão nesta autuação são, de fato, bens do ativo imobilizado, pois, como bem colocado pelo recorrente, o fato de que o estoque existente na fábrica seja proporcional às saídas, não descaracteriza a função destes bens, pois, em decorrência do tipo de atividade desenvolvida pela empresa autuada, as garrafas são adquiridas para suprir o desfalque do seu estoque causado pela substituição das garrafas danificadas, o que faz cair por terra o argumento utilizado pelo juízo "*a quo*", ainda mais se considerarmos que as aquisições são posteriores às substituições.

A habitualidade utilizada pelo Relator da 4ª JJF como outra característica da operação de venda também não pode ser argüida, pois, considerando o tipo de atividade desenvolvida pelo autuado, o enorme volume diário de operações de trocas de garrafas não permite que se aceite como razoável que tais operações, que embora sendo muitas, são poucas se comparadas ao universo total, caracterizem o intuito comercial do autuado.

Devemos ressaltar também que em outros estados a exemplo de São Paulo, a empresa possui Regime Especial que permite a utilização de um tipo de "Nota de Débito" para ressarcimento de perdas.

Esta "Nota de Débito" é emitida para o ressarcimento de eventuais perdas causadas por deterioração ou por impropriedade de uso de bens do ativo imobilizado, ficando ressaltado que esta adoção será aplicável aos bens que devam retornar ao estabelecimento beneficiário e o fazem de maneira imprestável ao uso.

Ao folhearmos os autos verificamos que o autuado utiliza o procedimento da "Nota de Débito", conforme comprovado no registro efetuado no Livro Razão e nas cópias de alguns destes documentos anexos ao processo administrativo fiscal. Com isso, vê-se claramente que o que acontece com o autuado nada mais é do que um típico caso de perecimento de mercadoria e, uma vez que não ocorreu o fato gerador do ICMS, não há que se falar em emissão de nota fiscal e, mais absurdamente em cobrança de imposto.

Assim, considero não haver fato gerador do ICMS nestas operações pois, sendo os vasilhames bens do ativo do autuado, não havendo o retorno, ou mesmo quando o retorno se dá com vasilhames danificados, cabe à autuada a cobrança de um valor a título de ressarcimento pelo prejuízo causado ao seu patrimônio.

Assim, dou provimento a este item julgando-o Improcedente.

Relativamente às infrações 2 e 3 que tratam de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a decorrente diferença entre as

alíquotas internas e interestaduais, também devem ser providos, pois, ao contrário do entendimento do relator da 4ª JJF, entendo que, se os produtos 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 dos produtos intermediários, sendo insubsistente também o item que reclama o diferencial de alíquota decorrente da aquisição destes materiais.

O direito ao crédito de produtos utilizados no processo industrial não pode, de maneira alguma ser retirado do contribuinte, caso contrário o princípio constitucional da não cumulatividade estaria sendo desobedecido, o que não pode ser aceito, se levarmos em conta a hierarquia das normas existente no nosso ordenamento jurídico.

Todos os produtos citados são consumidos integralmente no processo industrial, não importa 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 final deste.

Pelo exposto, em conclusão, voto pelo provimento do Recurso Voluntário julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração ora "*sub judice*".

VOTO EM SEPARADO QUANTO AO ITEM 1

Inicialmente devemos consignar que nosso voto é no sentido de concordância com o voto da Relatora deste PAF quanto à exigência fiscal constante do item 1 da autuação, ou seja, cobrança do imposto sob a imputação de venda de vasilhames sem a emissão de documento fiscal, descaracterizando-os como bens do ativo da empresa autuada – fabricantes de cervejas, água e refrigerantes.

Concordamos ainda com o posicionamento da digna Relatora, ao consignar que o regime especial apresentado é materialmente uma consulta, embora formalmente não o seja, e que a lavratura do presente Auto de Infração sobre a matéria nele referenciada, inclusive pelos próprios fiscais encarregados da análise preliminar do pedido de regime especial, torna-o nulo de pleno direito.

Ainda que se queira prender-se à literalidade da legislação, numa interpretação restritiva, míope e dissociada da realidade fática presente nestes autos, e não se considerar o regime especial proposto pela empresa (*protocolizado 3 anos antes, frise-se, da imposição tributária ora em apreciação*) como uma consulta, somente o fato de que o contribuinte veio espontaneamente informar os seus procedimentos em relação à matéria e solicitar à autoridade administrativa uma resposta sobre eles, convalidando-os ou não, afastaria qualquer imposição de penalidade até que sobreviesse a resposta formal da Administração, negando ou concedendo o regime. Se após posição negativa do Fisco o contribuinte continuasse a proceder da forma exposta no regime proposto, aí sim, poder-se-ia efetuar o lançamento de ofício para exigir imposto acaso devido pelo contribuinte, decorrente deste procedimento.

Observe-se, ainda, que o mais grave é o fato de que a repartição fazendária responsável pela análise preliminar do Regime Especial – no caso a IFEP – como determina o art. 901, §3º, do RICMS/97 - não se pronunciou sobre o mesmo, muito embora o referido diploma regulamentar citado determine um prazo de 10 dias para a emissão de opinativo formal preliminar em pedido de regime especial, deixando-o inerte por exatos 3 anos (sic), quiçá aguardando o julgamento do presente PAF por parte deste CONSEF, já que o lançamento de ofício foi efetuado à revelia do fato de inexistir, até aquele

momento, resposta ao referido Regime, em uma atitude reprovável e desidiosa, em relação a qual não pode este Conselho de Fazenda “fechar os olhos”.

Lembre-se que o direito de peticionar é garantia individual amparada na Constituição Federal, e que a ele corresponde à obrigação de resposta por parte da Administração, o que, infelizmente, até o presente momento não ocorreu.

Comungo, como profissional, do entendimento de que a Fiscalização deve estar sempre presente, acompanhando a vida das empresas e seus procedimentos, e até mesmo antecipando-se para evitar o cometimento de práticas que importem em sonegação, através dos atos chamados evasivos da receita tributária, mas esta conduta deve estar restrita à legislação e pautar-se, de forma inequívoca, nos princípios que regem a Administração Pública, notadamente os da moralidade e da transparência que a regem.

A boa fé do contribuinte ao expor seu procedimento ao Fisco é evidente no presente caso, e esta boa fé não deve ser olvidada pela Administração, além do mais no caso presente, em que a matéria objeto da autuação não é pacífica, pois outros Estados entendem de forma diferente e não exigem os imposto nestas operações, posição esta externada não só em consultas, regimes especiais, mas também em julgamentos proferidos por tribunais administrativos em relação a autuações impostas a contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação, que exercem atividades idênticas à do contribuinte autuado.

Assim, também entendemos, como a Relatora, que o lançamento de ofício está eivado de nulidade, no entanto, como bem frisado por esta, a regra do art. 249, §2º, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal – como prevê expressamente o art. 180, do RPAF/BA - impõe a não decretação da nulidade, quando no mérito o julgamento seja favorável à parte a quem se aproveite a declaração de nulidade.

E de fato, no mérito não há que prosperar a exigência fiscal, no que também concordamos com a Relatora.

Primeiramente, é necessário frisar que os vasilhames, para uma empresa que exerce a atividade de fabricação de cervejas e refrigerantes, são considerados como ativo fixo, e não como mercadorias. Esta é a premissa básica. Pois bem, entenderam os autuantes que o fato da empresa emitir nota de débito contra as distribuidoras, ressarcindo-se contabilmente dos custos resultantes da quebra dos vasilhames e da sua substituição por vasilhames da empresa, seria um procedimento equivocado, e que resultou em falta de recolhimento do ICMS, pois deveria ser emitida nota fiscal, com débito do imposto, por se tratar de uma venda de mercadorias.

Ora, não pode a fiscalização olvidar que para uma fábrica de refrigerantes e cervejas os vasilhames utilizados para o acondicionamento destes produtos são de fato bens contabilizados no seu ativo permanente. Ninguém também olvida que os vasilhames podem também não ser considerados como ativo fixo, quando então adquirem a característica de mercadorias, é a situação das empresas fabricantes destes vasilhames, que os produzem e os comercializam. Mas o recorrente, não vende garrafas, e sim seus produtos acondicionados em garrafas, esta é a diferença. Não ocorre venda de mercadorias, mas sim ressarcimento contábil decorrente da substituição das garrafas danificadas quando da aquisição dos produtos cervejas e refrigerantes pelas distribuidoras, pelas garrafas que constituem o ativo da recorrente.

O Parecer Normativo nº 90, de 25/10/76, proferido pela Secretaria da Receita Federal através da Coordenação do Sistema de Tributação, é claro ao efetuar tal diferenciação, ao determinar que os vasilhames adquiridos para revenda não se subsumem na definição de bens do ativo, e aqueles destinados à exploração do objeto social da empresa e à manutenção das atividades da pessoa jurídica, quer em estoque, quer em poder de terceiros, devem figurar no ativo imobilizado.

Por sua vez, a análise do quanto disposto nos autos leva-nos à constatação de que as garrafas objeto das notas de débito rechaçadas pelos autuantes foram adquiridas não para revenda, mas para a manutenção das atividades da empresa, como produto condicionadores das cervejas e refrigerantes fabricados pelo contribuinte. Tanto é assim, que as suas aquisições são compatíveis com a produção dos líquidos aos quais visa acondicionar. Neste sentido, a recorrente alegou, e não houve contestação quanto a estes números por parte dos autuantes, de que as operações de venda importaram em 349.285.824, e as operações de substituição representaram, segundo os mesmos autuantes, em 4.600.000 unidades, o que representa apenas 1,31% das operações realizadas pela empresa. Está assim, a nosso ver, comprovado que as aquisições das garrafas pelo recorrente não tiveram como escopo a sua revenda, mas a manutenção das suas atividades, levando-se em consideração, por óbvio, a ocorrência de quebras nas aquisições de cervejas e refrigerantes pelos distribuidores.

Registre-se, assim, estar totalmente equivocada, a nosso ver, a linha de pensamento utilizada pelos autuantes e corroborada pela Junta de Julgamento Fiscal, de que o percentual de perdas de garrafas deve ser considerado sobre a quantidade total de vasilhames existentes (sic), e não sobre as operações de vendas de refrigerantes e cervejas realizadas.

Por outro lado, parece-nos contraditório que os autuantes, ao mesmo tempo que afirmam que tais garrafas não sejam bens do ativo, ratifiquem o procedimento do contribuinte de efetuar o estorno do crédito. É um evidente contra senso! Corretamente, portanto, procedeu a empresa ao estornar os créditos oriundos das entradas dos vasilhames referenciados, posto que, sendo bens do ativo, sua desincorporação subsequente ocasiona o devido estorno dos créditos gerados nestas aquisições, como determinava a legislação da época (atualmente, após a edição da LC nº 102/00, na há que se falar mais em estorno)

Outro ponto que merece registro diz respeito à argumentação dos autuantes e da Primeira Instância de que a habitualidade e o volume das substituições caracterizariam a ocorrência do fato gerador do ICMS. Ora, é cediço que tais requisitos são utilizados para definirem a condição de contribuintes, e não determinarem a ocorrência do fato gerador do ICMS. Antes de se definir o contribuinte, é imprescindível que se analise se a situação fática que se apresenta subsume-se em fato gerador do ICMS. Não se pode trocar esta seqüência. Primeiro, portanto, verifica-se se ocorreu o fato gerador do imposto, a subsunção do fato à norma ou à hipótese de incidência abstratamente prevista. Se ocorrida, aí sim, aquele que o praticou, será contribuinte do imposto. Infelizmente, tanto o autuante como a JJF, olvidaram esta norma primária.

Não se encontram presentes na situação ora apreciada, no entanto, nenhum dos elementos configuradores do fato gerador do ICMS. O acréscimo de valor ao vasilhame substituído por si só não caracteriza a ocorrência do fato gerador, se os demais elementos não estão presentes, além do que, tal acréscimo deriva de ressarcimento de custos com a substituição das garrafas.

Apenas a título de esclarecer que nossa posição não está divorciada da ótica do ICMS, o Estado de São Paulo reconheceu a correção da emissão da Nota de Débito para acobertar a saída dos vasilhames em substituição àqueles danificados trazidos pelas distribuidoras, por entender ausente fato gerador deste imposto, não só através de resposta à consulta formulada pela mesma empresa ora autuada, como possibilitou o uso deste documento extra fiscal através de regime especial, nos mesmos moldes do solicitado pelo recorrente ao Estado da Bahia.

De tudo quanto foi aqui exposto, entendemos que inexistente fato gerador do ICMS na situação objeto da autuação em tela, sendo indevida a exigência fiscal, posto que se trata de saída de bens do ativo da empresa autuada, subsumindo-se tão somente esta operação às regras dispostas na legislação para a desincorporação de bens do ativo, ou seja, o estorno dos créditos pelas entradas dos vasilhames, visto que a operação subsequente ocorre sem incidência do imposto.

VOTO DISCORDANTE

Peço *venia* para, respeitosamente, divergir do entendimento das ilustres e dignas Conselheiras Dras. Verbena Matos Araújo e Sandra Urânia Andrade externado através dos votos que proferiram em relação à infração 1 do presente Auto de Infração e, em relação às infrações 2 e 3, também divergir quanto ao posicionamento da ilustre relatora.

Em relação a preliminar de nulidade argüida pelo patrono do recorrente quando da assentada deste julgamento, não vejo como prosperar o argumento de que o lançamento de ofício esteja eivado pela nulidade em razão da existência de solicitação de regime especial formulado pelo recorrente ainda não respondido pela SEFAZ. Não se trata aqui de uma interpretação míope dos fatos já que, tentou-se dar conotação de consulta a um pedido de regime especial, que são coisas totalmente diferentes, tanto que, a consulta está disciplinada pelos arts. 55 ao 67, do RPAF/BA enquanto que o benefício do regime especial, que poderá ou não ser concedido, o RPAF, em seu art. 107, remete para ser analisado nas condições estabelecidas pelos arts. 900 ao 910, do RICMS. Aliás, a consulta, quando existente, só adquire o caráter de denúncia espontânea, quando eficaz. Já o regime especial, em nenhuma hipótese, pode ser visto ou interpretado como uma denúncia espontânea de débito.

Portanto, sob a ótica do RPAF/BA, não vislumbro nos autos qualquer fato que impedisse a lavratura do Auto de Infração em tela já que, conforme informaram os próprios autuantes à fl. 68 dos autos, o pedido de regime especial refere-se a formalidade acessória da emissão de documento fiscal, situação esta, não envolvida na autuação.

Do exposto, entendo que deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada por não se configurar nos autos qualquer das hipóteses elencadas no art. 18, do RPAF/BA.

Em relação ao mérito vejo que o principal fato a ser examinado diz respeito às aquisições dos vasilhames pelo recorrente e sua contabilização como bem de Ativo Fixo ou Permanente. Neste ponto, ao meu ver, é onde reside o equívoco de interpretação por parte das ilustres Conselheiras acima mencionadas.

A escrituração contábil e, também a fiscal, por extensão, prescinde de normas técnicas para execução. A classificação das contas não se dá ao talante do contribuinte e sim, com base em plano de contas que seguem normas estabelecidas em lei. No caso presente, o fato do recorrente classificar determinadas operações de forma incorreta, não significa que aqueles lançamentos, sob o ponto de vista patrimonial, tenha a eficácia pretendida.

Assim é que as Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, órgão com poderes para esse fim, fez constar na NBCT 3, que trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, em seu sub item 3.2.2.10, o agrupamento das contas com compõem o Ativo, cuja expressão qualitativa das contas que integram o grupo “Permanente” assim se apresenta :

“III. Permanente

São os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade, ultrapasse um exercício”.

Da mesma forma, a Lei nº 6.404/76 que dispõe sobre as sociedades por ações, mencionada pela defesa, em seu art. 179, inciso IV, determina que serão classificados no ativo permanente: *“os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia, da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.*

À luz dos dispositivos acima, cabem as seguintes indagações: Os vasilhames adquiridos pelo recorrente, permanecem imobilizados pela recorrente por mais de um exercício? Esses mesmos vasilhames são destinados à manutenção das atividades da empresa? É óbvio que as respostas são negativas já que, praticamente 90% dos vasilhames adquiridos pelo recorrente são utilizados para suprir os estoques de vasilhames integrantes do patrimônio das distribuidoras, portanto, não permanecem por mais de um ano em seu patrimônio (recorrente), e não são utilizados a título de manutenção das suas atividades industriais.

No caso em tela o que temos é uma contabilização inadequada nas aquisições dos vasilhames, os quais, somente no ano de 2000, das 6.762.672 unidades adquiridas pelo recorrente, 5.612.872, ou seja, 82,99% foram destinadas a suprir as perdas de vasilhames pertencentes às empresas distribuidoras. Não resta a menor dúvida, e isto está comprovado nos autos, que esses vasilhames possuem um giro diário e não podem ser considerados como integrantes do ativo permanente do recorrente já que sua destinação habitual, repito, é para recompor os estoques das distribuidoras, as quais, ao adquiri-los junto ao recorrente, efetua o desembolso correspondente as aquisições diárias que efetuem, pagamento esses que estão agregados com margem de lucro pelo recorrente.

Não vejo como se pretender excluir essas operações do campo de incidência do ICMS, vinculando-as, erroneamente, como desincorporação de bens do ativo permanente já que, tais vasilhames fazem parte de operações diárias, habituais, com mudança na titularidade dos bens, pois existe a operação (negócio jurídico), a circulação (a saída de um para outro estabelecimento) e a mercadoria (vasilhames), caracterizando-se, assim, a hipótese da incidência do ICMS.

Neste momento, solicito a devida permissão para transcrever trecho do Voto proferido pelo ilustre Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, em recente julgamento nesta mesma 1ª Câmara do CONSEF, que envolveu o mérito de matéria idêntica a presente, cujos fundamentos aí expostos estou de pleno acordo já que, ao também participar desse julgamento, acompanhei o seu voto:

“No que se refere ao “meritum” da causa, a defesa qualifica juridicamente a operação de saída de vasilhames, como negócio jurídico estabelecido entre o autuado e seus revendedores, decorrente de pacto acessório de “cessão de uso” de garrafas e garrafeiras, inserido no contrato principal de venda de bebidas, este sim, seu negócio

usual. Afirma que esse pacto decorre da necessidade de repor seus estoques de vasilhames (ativos de giro), que são avariados no processo de comercialização das bebidas, processo esse que envolve a carga, o transporte e a descarga de vasilhames. Em razão dessas circunstâncias cobra dos distribuidores indenização pelas quebras dos vasilhames e garrafeiras. Declara, ainda, que não promove atos de mercancia, recebendo em depósito os vasilhames vazios dos revendedores, entregando vasilhames cheios, promovendo, a posteriori, a cobrança de indenização dos ativos que não se prestam a ser reutilizados no processo de produção, afirmando, que no caso, não há venda de mercadorias e sim reposição patrimonial, face ao inadimplemento do contrato de depósito de coisa fungível.

Para a solução desse caso é necessário averiguar a materialidade das operações praticadas pelo autuado a fim de concluir se a mesmas se sujeitam ou não a tributação pelo ICMS. É importante consignar que o fato da empresa contabilizar os vasilhames como ativo imobilizado, integrantes, portanto, de seu patrimônio, por si só, não define a verdadeira função ou finalidade que a mesma dá a esses produtos. Da análise das peças processuais constato que as alegações defensivas não guardam correspondência com as provas constante dos autos. Encontra-se evidenciado no processo, através das declarações de algumas distribuidoras dos produtos fabricados pelo autuado (fls. 469 a 537 do PAF), que os vasilhames utilizados no acondicionamento das bebidas integram o ativo das referidas empresas. Na dinâmica das operações travadas entre o autuado e suas distribuidoras há uma permanente troca de garrafas e garrafeiras, recebendo a fábrica vasilhames originários dos ativos das revendedoras e entregando vasilhames de seu ativo, estas contendo as bebidas de sua produção. Em face das quebras que ocorrem nesse processo, ocasionado o refugo de garrafas e das garrafeiras danificadas, o autuado afirma a necessidade de repor “seus ativos”. Observo, todavia, que esta operação, praticada diariamente, revela, em sua materialidade, a circunstância de ser plenamente previsível, envolver volume expressivo de produtos, além de ser realizada de forma habitual, pois derivada de pacto entre o autuado e as empresas distribuidoras. A cada operação de venda de bebidas o recorrente exige das distribuidoras, mediante índice de perda ou quebra, por ela fixado, o pagamento de uma quantia, a título de “indenização”, que o autuado vincula à reposição de seus ativos de giro. Todavia, essa tese não pode prevalecer, pois como se pode conceber uma indenização de avarias de bens pertencentes a terceiros. Se os ativos (vasilhames e garrafeiras) integram o patrimônio das revendedoras, como podem estar obrigadas a ressarcir as quebras a fábrica de bebidas ? O que há em verdade é a promoção da denominada “venda casada” ou “vinculada”, envolvendo dois produtos: bebidas e vasilhames.

Em importante ressaltar, ainda, com base nas informações trazidas pelos autuantes - fl. 615 do PAF - que as perdas de vasilhame do autuado na linha de produção, no processo de envasamento de seus produtos, atingem, em média, 0,3%/mês, valor este consideravelmente inferior ao que ocorre com a perda que a fábrica fixa e cobra das distribuidoras - 1% ou 1,2%, conforme informações prestadas pelas partes no curso da sessão de julgamento. Por disposição contratual essa perda é estimada pela fábrica. Em função desse acordo, o autuado adquire vasilhames em volume necessário a repor o ativo das distribuidoras e repor seus próprios ativos, de forma que a habitualidade e o intuito comercial da operação fica evidenciada. As distribuidoras estarão, por disposição contratual, sempre obrigadas a adquirir vasilhames junto à fábrica com o

objetivo repor seus estoques, em razão das avarias que são inevitáveis. Assim, reafirmo, que o há em verdade, são dois contratos de compra e venda: um principal, relacionado ao produto bebida (cervejas) e outro, acessório, que obriga as distribuidoras a repor seus estoques de garrafas e garrafeiras, adquirindo-as junto ao a empresa que vende o produto principal.

Um outro fato, de natureza contábil, também presente nos autos, revela o intuito comercial da operação. A receita gerada pela chamada “reposição de ativos”, que em verdade constitui uma venda, é lançada numa conta denominada “Prejuízo com Ativo de Giro”, que se apresenta sempre credora, demonstrando que esta operação gera receita permanente para a empresa, estando informado, no processo, à fl. 615, que o autuado aufere, no mínimo, de 30% de lucro nessas operações envolvendo reposição de vasilhames das distribuidoras.

Configurada, assim, a natureza mercantil das operações de saídas de vasilhames e garrafeiras, promovidas pela autuado, em razão da forma como é executado contrato com as distribuidoras (venda vinculada), da habitualidade da operação e o grande volume de saídas de produtos. Inevitável concluir que essas operações se sujeitam à incidência do ICMS, pois o fato se subsume perfeitamente na norma legal que descreve o fato gerador do imposto: ocorrência de operação de circulação de mercadorias – art. 1º, da Lei nº 4.825/89 e art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96. Não importa, assim, a denominação jurídica da operação dada pela autuado, pois se encontra evidenciado nos autos, a partir dos fatos que foram objeto de prova, que se operou negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias, vasilhames e garrafeiros, com real mudança de titularidade do domínio. O contribuinte descumpriu a legislação tributária, pois deixou de emitir as notas fiscais destinadas a acobertar as saídas das mercadorias, não procedendo, também, ao lançamento e pagamento do ICMS”.

Em razão do que aqui expus, meu voto em relação à infração 1 é pela manutenção da exigência fiscal na forma consignada na Decisão Recorrida, a qual, ao meu ver, não logrou ser descaracterizada pelo recorrente.

Naquilo que concerne às infrações 2 e 3, que tratam da utilização indevida de créditos fiscais relativos a materiais utilizados para uso e consumo pelo próprio estabelecimento e a conseqüente exigência do pagamento da diferença de alíquota quando das aquisições interestaduais, entendo irretocável a decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal já que, embora o recorrente queira fazer valer seus argumentos, não há amparo na legislação tributária estadual ao seu procedimento, cuja exigência fiscal não ofende ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto na medida em que os produtos mencionados no Auto de Infração não se caracterizam como insumos pois os materiais empregados na limpeza dos maquinários, das instalações e aplicados em testes de laboratórios não possuem relação direta com a produção, são consumidos em função do processo produtivo e não consumidos no processo produtivo. Nesta condição, se enquadram como materiais de consumo cujos créditos só serão possíveis de admitir-se a partir do exercício de 2003 conforme dispõe a Lei Complementar nº 99/99.

Por todo o exposto, acolho o opinativo da Douta PROFAZ e voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso Voluntário e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário em relação ao item 1 e, por maioria, **PROVER PARCIALMENTE** em relação aos itens 2 e 3, apresentado e homologar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0002/01-3, lavrado contra **PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.698,60**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS- PRESIDENTE

VERBANA MATOS ARAÚJO - RELATORA

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO EM SEPARADO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO DISCORDANTE

MARIA JOSÉ RAOMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ