

PROCESSO	- A.I. Nº 298624.0008/00-1
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE-NORDESTE S/A
RECORRIDOS	- INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE-NORDESTE S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0079-01/02
ORIGEM	- INFAC CAMAÇARI
INTERNET	- 11.07.02

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0250-12/02

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS (VASILHAMES) SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Correção dos cálculos do levantamento. Nas razões recursais os argumentos não elidem a parte do débito que remanesceu da infração em lide. Mantida a Decisão Recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado que os materiais constituem-se insumos do processo produtivo do sujeito passivo tributário, gerando os créditos fiscais. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO OU CONSUMO. Conforme decisão prolatada quanto ao item anterior, improcede a cobrança de diferencial de alíquotas. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos pelo contribuinte e pela Fazenda Estadual contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente Em Parte o Auto de Infração de n.º 298624.0008/00-1, que exige ICMS no valor de R\$1.076.089,18, mais multa de 60% e 70%, decorrente das seguintes infrações:

1. *falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado;*
2. *utilização indevida de crédito fiscal, pelas aquisições de materiais de uso e/ou consumo nos exercícios de 1995 e 1996;*
3. *falta de recolhimento do imposto por diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento nos exercícios de 1995 e 1996.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, preliminarmente, rejeitou pedido formulado de adiamento da sessão de julgamento porque a falta de ciência do autuado em relação à Informação Fiscal foi sanada, conforme art. 18, parágrafo 1º, do RPAF/99.

No mérito, sobre a infração 1, com base em Informação Fiscal, Parecer da ASTEC e pronunciamento do contribuinte, concluiu que a grande quantidade do produto “vasilhame”, objeto da autuação, é destinada a comercialização, conforme consignado no livro registro de Inventário do próprio contribuinte e carimbos apostos nas notas fiscais. Acrescentou que não há porque considerar as quantidades de vasilhames objeto de cessão de uso, pois inclusos nas quantidades existentes e consignados nos registros fiscais e contábeis e o levantamento foi realizado em exercício fechado, o mesmo ocorrendo com as alegadas devoluções porque referentes a cessão de uso, de acordo com o próprio contribuinte. Já as quebras de vasilhames foram consideradas. Por fim, a inclusão ou não das quantidades de vasilhames existentes no ativo imobilizado não interferem no resultado final do débito, mas para não pairar dúvidas sobre os levantamentos, estes foram incluídos e restou constatada a não interferência dos resultados. Daí, acolheu o novo demonstrativo elaborado pelos autuantes, já com a retificações sobre a quantidade de perdas de vasilhames.

No que se refere aos créditos fiscais indevidos relativo a aquisições para uso e consumo. Mencionou o art. 97 do Decreto nº 2.460/89, vigente à época do fato gerador, que vedava a utilização do crédito relativo a entrada de mercadorias no estabelecimento, quando, apesar de constituírem insumos utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou não integrarem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Daí, entendeu que o HERQUART 3.500, P3 HOROLITH NOVO 283 e OXONIA ATIVO, por serem utilizados na limpeza e assepsia dos tanques e tubulações, como aceitam os próprios autuantes, possuem vinculação direta com processo produtivo e a atividade fim, sendo parte inerente e indispensável, o mesmo ocorrendo com o CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE ESTANDER SUPER GEL, KELCOLOID e DARACLAR, por serem utilizados na fase de filtração, para clarificação e maturação do produto, e os CARTUCHOS e PLACAS FILTRANTES, que servem para reter os resíduos sólidos do malte, do lúpulo, etc., gerando, portanto, créditos fiscais devidos, conforme entendimento já esboçado anteriormente neste Colegiado.

Concluiu que, sendo improcedente a infração 2, também o será a do item 3, pois não há falar em lançamento fiscal relativo à falta de recolhimento do imposto por diferença de alíquota pelas entradas, oriunda de outros Estados.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário contestando a Decisão Recorrida quanto à infração 1. Disse que não houve saída de vasilhames sem emissão de documentos fiscais, pois, conforme os autuantes, esta constatação se deu mediante levantamento quantitativo, segundo o recorrente, forma simplória de apuração. A partir da juntada de livro Razão e demonstrativo contábil aos autos, Assevera que os ditos vasilhames se encontravam no ativo imobilizado ou foram objeto de devolução, não havendo, por isso, falta de emissão de nota fiscal.

Reiterou ser fato notório que sua atividade, assim como de todas as indústrias de bebidas, tem por fim a comercialização do líquido fabricado e não dos vasilhames, ocorrendo a venda deles apenas em caráter excepcional, sendo feita com emissão de notas fiscais. A regra, porém, entre a indústria de bebidas e os revendedores é a troca de vasilhames, sem a transferência de propriedade. Entretanto para agilizar a sua atividade comercial e atender a demanda do mercado adquire vasilhames e os mantêm em estoques cheios de líquido, trocando-os quando da aquisição das bebidas pelos vazios das revendas e quando seus distribuidores necessitam retirar seus produtos acima da quantidade de seu acervo de vasilhames, efetua a cessão de uso daqueles necessários, lançando-a em registro contábil interno e no extrato de conta corrente daquela revenda.

Concluindo, disse que registra os vasilhames no seu ativo imobilizado, conforme art. 179, VI, da Lei nº 6.404/74, por serem de permanência duradoura, não incidindo sobre eles o ICMS, não sendo considerado esse fato no demonstrativo elaborado pelos autuantes.

Pedi o provimento do Recurso apresentando.

A PROFAZ, em Parecer, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado, uma vez que não resta dúvida a comercialização em caráter excepcional dos vasilhames pelo recorrente e, como os levantamentos foram elaborados corretamente, com base nos documentos do próprio recorrente, sendo retificados alguns equívocos de cálculos pela ASTEC, com o qual concorda.

#### **VOTO VENCIDO QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

O Recurso Voluntário apresentado incidiu exclusivamente sobre a infração 1, que aponta “falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Saída de vasilhames sem comprovação da efetiva venda.”

Analizando os argumentos apresentados pelos autuantes, revisores e as razões trazidas e reiteradas pelo recorrente, deparo-me com um quadro de um lado bastante complexo, porém, aos meus olhos, transparente em relação ao *modus operandi* da indústria do autuado, que reutiliza, continuadamente, os recipientes de seus produtos e toda a sua logística certamente voltada a ampliar a participação de sua marca no mercado de bebidas.

Em sede de Defesa, novo demonstrativo foi elaborado pelos autuantes para incluir os saldos do quantitativo das garrafas e garrafeiras registrados no imobilizado e as “quebras” informadas na sua impugnação pela Empresa, concluindo pela redução da omissão de saídas encontrada.

Devo destacar que posterior Parecer Técnico da ASTEC demonstrou que seria indiferente ao resultado da apuração do levantamento dos vasilhames objeto de comercialização, se fossem consideradas as quantidades existentes do ativo imobilizado da empresa, desde que, ressalvou, computados os estoques inicial e final, as compras e as quebras.

No entanto, como havia considerado o levantamento restrito àquelas mercadorias objeto de comercialização, deduziu, como consequência lógica, que não deviam ser arroladas aquelas consideradas como ativo permanente, bem como as objeto de cessão de uso ou de qualquer outra modalidade de empréstimo a terceiros, a exemplo do contrato de mithúo

A Decisão Recorrida acolheu o resultado da revisão do levantamento quantitativo efetuada pelos autuantes, antes ponderando que sendo os bens considerados do ativo imobilizado, o imposto seria devido na desincorporação, não cabendo redução da base de cálculo por ser imprescindível a comprovação da época da aquisição, o que não poderia ser determinado em decorrência de ter sido detectada essa omissão sem o respectivo documento fiscal. Por outro lado, considerou que sendo os vasilhames embalagens recicláveis, mesmo sendo contabilizado parte dos estoques como ativo imobilizado, tal fato por si só não define sua real função e natureza dentro da empresa. E que o próprio autuado é quem determina que a grande maioria das quantidades das aquisições de vasilhames seriam para comercialização, já que desta forma carimbava as notas fiscais.

Ora, vejo que falta uma variável nessa apuração. Se fosse adequado ao caso em comento, efetuar o levantamento quantitativo restrito aos vasilhames destinados exclusivamente à comercialização

da embalagem em si, correta a dedução lógica apontada pela ASTEC: não deveriam serem arroladas as mercadorias enquadradas no ativo permanente, bem como aquelas objeto de cessão de uso ou de qualquer outra modalidade de empréstimo a terceiros. Como não era adequada essa restrição, devido as características da indústria e de sua logística, foi efetuada a revisão dos autuantes, que aferiu novos números, porém não foi considerada nessa nova apuração as saídas por cessão de uso aos distribuidores, ao argumento de que sendo empréstimos, não haveria transferência de propriedade; e como o levantamento fora realizado por intermédio dos livros e documentos fiscais, as quantidades emprestadas ou alienadas, não importando em que local estivessem, deveriam fazer parte dos estoques existentes.

O recorrente alega que quando efetuava a cessão de uso/empréstimo dos vasilhames necessários aos seus distribuidores, efetuava o registro contábil interno e no extrato de conta corrente daquela revenda. Na sua peça defensiva apontou o total de 254.923 dúzias emprestadas ou cedidas.

Salta aos olhos que o controle de milhões de garrafas, parte consideradas para comercialização, parte registradas como ativo imobilizado, itens de baixo valor unitário e altamente passíveis de quebras e destinados a viabilizar a expansão dos negócios da empresa, pode ser considerado senão desnecessário, até para evitar abusos, pelo menos, em termos absolutos, de difícil sucesso.

Por outro lado, o recorrente alega que quando procedia a venda de vasilhames, emitia as notas fiscais, observando todas as exigências fiscais. De fato, constato que nos levantamentos dos autuantes, fls. 24/36, estão relacionadas as notas fiscais de vendas de garrafas e garrafeiras, mês a mês, durante os exercícios de 1995 e 1996.

Entendo que, ao constatar diferenças nos levantamentos quantitativos dos estoques de garrafas e garrafeiras, os autuantes deveriam avançar a auditoria aos registros contábeis da empresa, porquanto se houvesse vendas sem emissão de notas fiscais, haveria certamente outro tipo de documentação – recibos ou notas de débito, por exemplo - para registro do ingresso da receita na empresa. Pois não é crível que uma organização do porte do autuado dispensasse tal controle.

Ainda assim, teríamos a discutir a questão da incidência do ICMS na alienação de bens do ativo imobilizado.

Portanto julgo que, nessa autuação, o levantamento quantitativo de estoques de garrafas e garrafeiras, por si só, não comprova falta de recolhimento do imposto, presumindo saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário pois considero IMPROCEDENTE a infração 1.

Em sede de Recurso de Ofício, sobre as infrações 2 e 3, mantengo o entendimento da Decisão Recorrida, no sentido de considerá-las também improcedentes, segundo os argumentos ali expostos e aqui sintetizados:

É devido os créditos fiscais. O art. 97 do Decreto nº 2.460/89, vigente à época do fato gerador, vedava a utilização do crédito relativo a entrada de mercadorias no estabelecimento, quando, apesar de constituírem insumos utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou não integrarem o produto final, na condição de elemento indispensável a sua composição. Essa hipótese não se adequa aos produtos HERQUART 3.500, P3 HOROLITH NOVO 283 e OXONIA ATIVO, por serem utilizados na limpeza e na assepsia dos tanques e tubulações, como aceitam os

próprios autuantes, ao CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE ESTANDER SUPER GEL, KELCOLOID e DARACLAR, por serem utilizados na fase de filtração, para clarificação e maturação do produto, e os CARTUCHOS e PLACAS FILTRANTES, que servem para reter os resíduos sólidos do malte, do lúpulo, etc. Tais produtos, portanto, possuem vinculação direta com processo produtivo e a atividade fim, sendo parte inerente e indispensável, gerando, assim, créditos fiscais devidos.

Ante a improcedência da infração 2, imperioso se faz a improcedência da infração 3, pois não há falta de recolhimento do imposto por diferença de alíquota pelas entradas, oriunda de outros Estados.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

#### **VOTO VENCEDOR QUANTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Com a *devida venia*, discordo do voto do Ilustre Relator, em que pese as considerações acerca do *modus operandi* do recorrente, que reutiliza os vasilhames, continuadamente, e busca ao seu ver expandir a sua marca no mercado de bebidas.

É cediço que não se constitui em regra, a venda de vasilhames pelas empresas fabricantes de cervejas. De fato a atividade precípua dos mesmos é a venda do líquido, contudo não se constituiu neste caso uma excepcionalidade a venda dos vasilhames como quer fazer crer o recorrente, uma vez que, como afirmaram os autuantes nas notas fiscais de aquisição que serviram de base para o levantamento, o recorrente carimbava as notas fiscais com a expressão para comercialização e outras para o ativo imobilizado, sendo significativamente maior o número das notas fiscais com carimbo de que as mesmas seriam destinadas à comercialização, afastando assim o caráter da excepcionalidade.

Cumpre fazer algumas considerações quanto à infração, objeto da lide, que apurou diferença nos itens “**Garras e Garrafeiras**”, sem a comprovação de venda, mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 1996 e 1997.

Trata-se de matéria de natureza meramente fática, e assim existindo incorreções deve ser o processo diligenciado para afastar erros, acaso existentes. No caso em exame, foi feito pelos autuantes na Informação Fiscal, quando elaboraram novos demonstrativos com os produtos objeto dos levantamentos , conforme fl. 272 dos autos.

De outro modo, o processo foi objeto de Diligência, à fl. 276 dos autos, para que a ASTEC diante dos argumentos do autuado e dos autuantes, esclarecesse os pontos questionados e emitisse Parecer Técnico, tendo o recorrente após tomar ciência do conteúdo da diligência, se manifestando quanto ao mesmo, às fls. 288 a 291.

Observo que a Relatora da 1ª Instância ao verificar que o autuado não havia tomado ciência da juntada de novos demonstrativos na Informação Fiscal dos autuantes, corrigiu a falha processual, conforme Diligência à INFAZ da Jurisdição do recorrente, à fl. 295, e o mesmo tomou ciência, como se vê, à fl. 296 dos autos.

Logo, tendo os autuantes procedido o levantamento quantitativo considerando as entradas e saídas dos itens em questão, tomando por base os estoques iniciais e finais, e feito as correções na Informação Fiscal, levando em conta as perdas e os saldos do ativo permanente, afastam o

argumento do recorrente de que não efetua venda de vasilhames, pois no próprio levantamento das saídas constam notas fiscais de venda, relativas aos itens (**garrafas e garrafeiras**), confirmando o acerto da ação fiscal, que apurou diferenças, caracterizando as omissões de saídas.

Não comungo do entendimento do Relator ao afirmar que cabia aos autuantes ao constatar a diferença nos levantamentos quantitativos, prosseguir a fiscalização fazendo uma auditoria nos registros contábeis da empresa, uma vez que a existência das unidades faltantes no levantamento quantitativo de estoques respaldam a exigência fiscal, conforme determina o art. 70, inciso XXI, “b”,- item 1, do RICMS/89, e ao teor dos artigos 4º e 5º, da Portaria nº 445/98.

Ressalto que na intimação de fl. 65, os autuantes solicitaram no curso da ação fiscal o seguinte documento “nome, e número da conta de contabilização das receitas oriundas de venda de garrafas às revendedoras, e respectivos livros contábeis relativos a 95 e 96”. No mesmo documento consta que o representante da empresa tomou ciência.

Considero que tal documento robustece o trabalho fiscal e demonstra o zelo como os autuantes conduziram a ação fiscal.

Ademais, restou comprovado que o recorrente não contestou a acusação de que a maioria das aquisições de vasilhames se destinavam a comercialização, ao carimbar as referidas notas indicando quais as que eram adquiridas para comercializar e quais as que comporiam o seu ativo imobilizado.

Por todo o exposto, acompanho o Parecer da PROFAZ, exarado à fl. 338, para manter a Decisão Recorrida, pois estou convencida com base nos elementos constantes dos autos que o recorrente realiza vendas de vasilhames, ainda que não seja a sua atividade preponderante, como já afirmei antes.

Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e em decisão por maioria **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298624.0008/00-1, lavrado contra a **INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$364.169,98**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 61, IV, “a”, da Lei nº 4.825/89 e art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de Junho de 2002.

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - RELATOR/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PROFAZ