

A. I. N° - 298624.0008/00-1
AUTUADO - INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE NORDESTE S/A
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR
ORIGEM - INFAZ CAMAÇARI
INTERNETE - 25.03.002

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0079-01/02

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS (VASILHAMES) SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença da quantidades de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Corrigidos os cálculos do levantamento. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Comprovado que os materiais constituem-se insumos do processo produtivo do sujeito passivo tributário, gerando direito aos créditos fiscais. Autuação insubsistente. **3.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO OU CONSUMO. Conforme decisão prolatada quanto ao item anterior, improcede a cobrança do diferencial de alíquota. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 08/11/00, cobra imposto no valor de R\$1.076.089,18, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (1995 e 1996) – R\$899.917,18;
2. Utilização indevida de crédito fiscal, pela aquisições de materiais de uso e/ou consumo nos exercícios de 1995 e 1996 - R\$79.727,96;
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 – R\$96.444,04.

O autuado, através de advogada legalmente habilitada, impugnou, em sua totalidade, o lançamento, com os seguintes argumentos (fls. 77 a 269):

INFRAÇÃO 01 – inverídica a informação contida no Auto de Infração. De uma simples análise no seu livro Razão (anexo), os autuantes, no levantamento fiscal, não consideraram, para efeito da determinação de suas saídas, que os produtos, além de pertencentes ao ativo imobilizado da empresa, foram objeto de devoluções, sofreram quebras ou encontravam-se sob empréstimos ou cessão de uso às distribuidoras. Apresentou quadro demonstrativo para demonstrar suas

alegações. Em seguida, teceu considerações sobre o registro de vasilhames no seu Ativo Imobilizado, como segue:

1. é notório que sua atividade tem por objeto a comercialização do líquido fabricado e não de vasilhames. Apenas, em caráter excepcional, havendo necessidade de renovação dos estoques, vende pequena quantidade de vasilhames, com observância de todas as formalidades legais;
2. entretanto, e sendo esta a hipótese sob a qual versa a autuação, procede a troca de vasilhames sem a transferência de propriedade junto aos seus revendedores, ou seja, quando da aquisição da bebida trocam seus vasilhames vazios por outro cheios. Assim, sendo bem fungível, não há a necessidade, nem tampouco existe condições de se controlar se os vasilhames entregues na fábrica são os mesmos recebidos pelos revendedores;
3. em virtude da demanda de mercado, adquire vasilhames de vidro e mantém cheios nos seus estoques. Quando algum dos seus revendedores necessitam retirar o produto (bebidas), além dos seus estoques disponíveis de vasilhames, procede a cessão de seus uso/empréstimos, lançando-a no registro contábil interno e no extrato de conta corrente da revendedora. Este fato demonstra, indubitavelmente, que não comercializa, habitualmente, os vasilhames, pois são simplesmente trocados ou emprestados, sem que haja transferência de propriedade, nem mesmo ingresso de qualquer valor em contrapartida;
4. por fim, com os vasilhames são indispensáveis à comercialização das bebidas, tais produto são registrados no seu Ativo Imobilizado, conforme norma insculpida no art. 179, IV da Lei 6.404/74, não incidindo sobre eles o ICMS.

INFRAÇÃO 02 – todos os produtos, cujos créditos fiscais foram glosados, integram o processo produtivo da empresa e nele se esgotam, conforme laudo técnico anexo, assinado pelos seus responsáveis técnicos e administrativos. Afirmou que o HERQUART 3.500, o P3 HOROLITH NOVO 283 e o OXONIO ATIVO são utilizados na limpeza interna de tanques e tubulações de aço, nos quais é fabricado o produto final, visando as suas higienizações e assepsias e se esgotam em cada produção. Observou que essa providência é de suma importância na fabricação de bebidas. O DIVO 660 é um aditivo à soda cáustica, utilizado na lavagem das garrafas e, também, consumido em cada processo de produção, na fase de engarrafamento. Na fase de filtração e nela são consumidos os produtos CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE STANDER SUPER GEL e o KELCOLOID. O DARACLAR é consumido na fase de filtração do produto. Por fim, os CARTUCHOS e PLACAS FILTRANTES também são utilizados em cada processo produtivo, restando os resíduos sólidos do malte, do lúpulo, etc, sendo, tecnicamente, impossível a sua reutilização.

Prosseguindo sua defesa, observou que este Colegiado, em reiteradas decisões, coloca as indústrias de bebidas em condições distintas das demais, uma vez que a preservação da higiene e boas condições sanitárias no seu processo industrial é de fundamental importância. Exemplificou com a soda cáustica que, embora não gere crédito fiscal em várias indústrias, na de bebidas tais créditos são permitidos, tendo em vista sua aplicação na limpeza dos vasilhames. Portanto, esses produtos, apesar de não integrarem a composição final das bebidas, são consumidos e são indispensáveis à obtenção do produto final. Em seguida, com base nas normas tributárias, jurisprudência de tribunais e decisões deste Colegiado, discorreu sobre o que vem a ser matéria prima e material secundário (intermediário) para, por fim, afirmar, que os produtos, em questão, geram direito a crédito e improcede a autuação.

INFRAÇÃO 03 – pelas argumentações acima expostas, improcede a cobrança do diferencial de alíquota.

Os autuantes, em informação fiscal (fls. 174 a 180), argumentaram:

INFRAÇÃO 01 – não é verdadeira a afirmativa de que o autuado só excepcionalmente comercializa os vasilhames. A simples verificação da totalidade das notas fiscais de entradas (destinadas ao ativo e à comercialização – planilhas às fls. 10/23) confirma o fato. O autuado, quando da entrada dos vasilhames, carimba as notas fiscais de aquisições com a expressão “para comercialização” ou “para ativo imobilizado”, sendo o número de documentos carimbados com a primeira expressão maior que a segunda. Além do mais, a defesa só se referiu aos vasilhames destinados ao ativo imobilizado, nunca citando aqueles lançados no seu Registro de Inventário e destinados à comercialização. Esta comercialização ocorre pelo fato de que, os vasilhames trazidos pelas distribuidoras apresentam, sistematicamente, um determinado percentual de refugo. Para que a carga não retorne incompleta, o autuado substitui tal refugo por vasilhames seus que são, assim, transferidos e cobrados às revendedoras. Também perguntaram como pode o autuado justificar a saída de vasilhames como sendo destinados à empréstimos/cessão de uso se, em tais hipóteses, aqueles ainda à empresa pertenciam, e, como tal, estariam incluídos em seu ativo imobilizado. Além do mais, nenhuma nota fiscal de devolução foi apresentada. Quanto as aquisições destinadas ao ativo imobilizado, estas foram consideradas ao ser incluídas no levantamento fiscal, os saldos inicial e final. Concordaram com a defesa quanto aos quantitativos de quebra, não considerados no levantamento fiscal, assim como, as aquisições para inclusão no ativo permanente da empresa, vez que só haviam considerado as quantidades escrituradas no livro de Inventário. Assim, solicitaram da empresa essa informação (fls. 267 a 268), refazendo o levantamento de vasilhames e garrafeiras, reduzindo o valor do débito originalmente apurado.

INFRAÇÕES 02 e 03 – como o HERQUART 3.500, o P3 HOROLITH NOVO 283 e o OXONIO ATIVO destinam-se a higienização e à assepsia de tanques e tubulações de aço, preenchem, apenas, um dos requisitos de produtos intermediários, ou seja, o de se inutilizar a cada participação, porém não se integram, intrinsecamente, ao processo produtivo. Quanto ao DIVO 660, entenderam que por ser essencial à embalagem, os créditos fiscais devem ser mantidos. CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE STANDER SUPER GEL, KELCOLOID e o DARACLAR têm, de fato, utilização intrínseca ao processo produtivo, na fase de filtração, porém só são consumidos após vários processos produtivos, não exigindo sua renovação ao cabo de cada processo. Desse modo, não atendem as segundo requisito que condicionam o caráter dos produtos intermediários. CARTUCHOS e PLACA FILTRANTES são descartáveis, porém não a cada “batelada”, tendo as mesmas condições dos itens anteriores. Após tais considerações teceram comentários a respeito do conceito de material secundário na legislação do IPI, destacando que é bem mais abrangente do que aquele estabelecido para produtos intermediários, na legislação do ICMS.

Concluíram solicitando a procedência parcial da autuação.

Visando obter maiores subsídios para o desfecho da lide relativamente ao levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu os autos em diligência à ASTEC/CONSEF, solicitando emissão de parecer técnico (fls. 276).

Através do Parecer nº 163/01 (fls. 277 a 283), com base nas peças processuais, na legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos, bem como, em doutrina acerca da matéria, diligente fiscal emitiu opinião expondo:

Inicialmente, observou que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias tem como objetivo verificar se um contribuinte omitiu entradas e/ou saídas de mercadorias na sua escrita. A interpretação fiscal, a ser dada a cada caso, depende do tipo de omissão apurada (de entradas ou de saídas) e do regime de tributação aplicável às mercadorias objeto do levantamento (tributação normal, substituição tributária ou não-tributação). Como no caso presente a situação é de omissões de saídas de mercadorias tributadas, a elas se ateve;

Assim, considerando o objetivo do procedimento fiscal adotado, bem como algumas circunstâncias peculiares das atividades da empresa autuada, entendeu não restar dúvida que alguns cuidados especiais deveriam ser observados para a realização da auditoria em questão, quais sejam:

1. só devem ser contempladas no levantamento, as mercadorias objeto de comercialização (vasilhames adquiridos que sejam objeto de revenda). Aquelas arroladas como bens do ativo imobilizado, bem como aquelas objeto de cessão de uso ou de qualquer outra modalidade de empréstimo a terceiros, a exemplo do contrato de mútuo não devem fazer parte do levantamento;
2. as devoluções de vasilhames (recebidos pelo autuado) devem fazer parte do levantamento, se forem referentes a saídas anteriores de mercadorias para comercialização;
3. devem ser levadas em consideração as quebras (“perdas”) inerentes ao tipo de mercadoria em questão, devendo o seu valor ser abatido do total apurado para “saldo inicial + compras”.

Não obstante o seu convencimento de que os vasilhames pertencentes ao ativo imobilizado não possam ser considerados na auditoria dos estoques, ressaltou que a sua consideração no levantamento fiscal não interfere na apuração de omissão de saídas (ou de entradas) dos vasilhames destinados á comercialização, desde que, neste mesmo levantamento, sejam computados, relativamente aos vasilhames destinados ao ativo, o estoque inicial, as compras, o estoque final e as quebras (“perdas”). Este raciocínio, aduziu, decorre de pura análise matemática, uma vez que as quantidades vinculadas a estas quatro parcelas tendem a se anular, para fins de apuração de uma eventual omissão (de entrada ou de saída) de registro de mercadorias destinadas á comercialização. E, para melhor compreensão do que expôs, apresentou um exemplo hipotético, adotando raciocínio utilizável para fins de apuração de omissão (de entrada ou de saída) de mercadorias e considerou as duas hipóteses possíveis a existir, ou seja, no caso do contribuinte revender o vasilhame pertencente ao ativo imobilizado e no caso dele não revender.

Na primeira hipótese, a quantidade do estoque final deverá ser sempre equivalente a quantidade do estoque inicial + compras, abatidas as quebras, o que fará com que as saídas reais sempre apresente o valor “zero”. E, considerando também que não existe venda de vasilhame do ativo imobilizado, o resultado é que a inclusão dos vasilhames do ativo imobilizado no levantamento quantitativo não interferiria na apuração de qualquer omissão de registro de vasilhames destinados á comercialização.

Na segunda hipótese, mesmo havendo a desincorporação de vasilhames do ativo, vale a conclusão matemática de que a inclusão dos vasilhames do ativo imobilizado no levantamento quantitativo, por si só, não interferiria na apuração de qualquer omissão de registro de vasilhames destinados à comercialização, como exemplificou, observando, apenas, que neste caso, as saídas reais e saídas com notas fiscais continuarão a indicar a mesma quantidade e não mais “zero”.

No mais destacou que foi exatamente este o raciocínio dos autuantes ao elaborarem o demonstrativo quando prestaram sua informação fiscal (fl. 272).

Por derradeiro, entendeu oportuno esclarecer que o autuado não foi cientificado da revisão do lançamento realizada pelos autuantes na forma prevista no art. 127, § 7º, do RPAF/99.

Chamados a tomar conhecimento do opinativo da ASTEC/CONSEF, os autuantes não se pronunciaram (fl. 286). O defendente manifestou-se (fls. 288 a 291), advogando que aquele não respondeu a questão posta pela JJF, ou seja, se houve comercialização ou não de vasilhames, pois, o perguntado foi: “a auditoria ateve-se aos estoques escriturados no livro Registro de Inventário e destinados à comercialização”?

Neste contexto, afirmou que o parecer não é conclusivo, no sentido de que não esclareceu o aspecto fundamental da matéria em discussão, ou seja, se houve ou não a venda de vasilhames além daqueles contabilizados no ativo imobilizado.

Continuando, inferiu que a posição do parecerista só reforçou a sua tese, no sentido de que a provável saída de vasilhames sem emissão de nota fiscal nunca existiu. Em verdade, tais bens encontravam-se no ativo imobilizado, ou foram objeto de devolução, quebras, empréstimos, cessão de uso, como atesta perfeitamente o demonstrativo extraído do Livro Razão, sendo estes, de fato, os motivos exatos que justificam os acontecimentos e determinam a improcedência da exação. Apenas e em casos de renovação de estoque é que se efetuam pequenas vendas, que são devidamente registradas e acompanhadas do documento fiscal. A regra é a troca de vasilhames com os seus revendedores, ou mesmo, o empréstimo, afora todas as demais situações acima delineadas, que não traduzem, de maneira alguma, venda de mercadoria para efeito de incidência do imposto estadual.

Por fim, salientando que, se o objetivo da diligência foi o esclarecimento da questão posta pela relatora, o parecer não é conclusivo, não satisfazendo o seu objetivo. Assim, requereu que os autos retornassem à ASTEC no sentido de que se pudesse obter resposta satisfatória e esclarecedora.

Ainda em fase de instrução, foi observado que o autuante não havia tomado conhecimento da modificação do débito realizada pelos autuantes. No entanto o processo foi, equivocadamente, colocado em pauta de julgamento. Assim, quando da assentada de julgamento e na presença do representante legal do autuado, os membros da 1ª JJF deste Colegiado, o baixou em diligência, objetivando o cumprimento das determinações emanadas do ar. 127, § 7º do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99). Na ocasião, foi dado vistas da mesma ao defendente para que, informalmente, já obtivesse informação do teor da manifestação dos autuantes (fl. 295).

O autuado foi intimado a conhecer a informação fiscal, cuja cópia foi anexada com a correspondência enviada (fl. 296). O contribuinte não se manifestou.

VOTO

Na assentada do julgamento, o advogado do autuado, requereu, mediante petição, que o julgamento do Auto de Infração fosse adiado, pois ao ser intimado para conhecimento da informação fiscal, a Inspetoria Fazendária, erroneamente, lhe enviou “extratos” do débito do Auto de Infração ao invés de cópia da citada informação, o que lhe levou a não se pronunciar quando da intimação. Entretanto, não trouxe qualquer “extrato” para comprovar a sua alegação. Esta JJF deliberou indeferir o pedido formulado, tendo em vista que os alegados “extratos” não

foram apresentados, além de que, nos autos não consta qualquer um que tenha sido emitido anteriormente a intimação realizada pela Inspetoria. Os existentes foram emitidos em 02/01/02 e o autuado tomou ciência da Intimação em 28/12/01. Ademais, em sessão anterior de julgamento, em 05/11/01, o advogado do autuado encontrava-se presente, quando está JJF deliberou enviar os autos em diligência, face ao não conhecimento por parte do sujeito ativo tributária do posicionamentos dos autuantes. Inclusive, naquela oportunidade, foi dado vistas da mesma ao defendente para que, informalmente, já obtivesse informação do seu teor (fl. 295).

Isso posto, preliminarmente observo que o autuado não teve conhecimento dos termos da informação fiscal. No entanto esta falha processual foi detectada e sanada, tornando o PAF apto à julgamento em conformidade com o art. 18, § 1º do RPAF/99.

Adentrando no mérito das matérias em discussão, a primeira infração apontada no presente Auto de Infração diz respeito a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apuradas por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (1995 e 1996) - vasilhames (“garrafas e garrafeiras”), classificados como sendo tipos A1, A2, C1 e C2 (demonstrativo à fl. 41).

O defendente alegou, para desconstituir a acusação, de que os autuantes não levarem em consideração os vasilhames objeto de devolução, de quebras e de empréstimos (cessão de uso) às distribuidoras, além de não observarem serem pertencentes ao seu ativo imobilizado. Se assim procedessem, verificariam que não haveria qualquer omissão de saídas de vasilhames sem emissão do respectivo documento fiscal acobertador. Ressaltou, ainda, que só vende vasilhames quando faz a renovação dos seus estoques, sendo tais vendas de pequena monta e que a cessão de uso dos vasilhames ocorre quando as distribuidoras querem retirar garrafas cheias em maior quantidade que as garrafas vazias entregues, não havendo transferência de propriedade dos vasilhames.

Os prepostos fiscais rebateram os argumentos defensivos, observando que as compras de vasilhames para comercialização são superiores às compras para o ativo imobilizado, conforme carimbo colocado, pelo próprio autuado, nas notas fiscais de aquisição e que, se as saídas de vasilhames fossem para cessão de uso (empréstimos às distribuidoras), deveriam estar registrados no seu ativo imobilizado. Entretanto, refazem os levantamentos fiscais, informando que, neles, estão sendo contempladas as “perdas de vasilhames” comprovadas em documentos contábeis, bem como estão sendo incluídos os saldos inicial e final do ativo imobilizado de cada um dos exercícios (1995 e 1996), anteriormente não considerados.

Chamada à emitir parecer técnico sobre a matéria, a ASTEC/CONSEF (Parecer nº 163/01) manifestou-se entendendo que no caso em discussão, era, matematicamente, indiferente para o resultado a ser obtido se as quantidades existentes de vasilhames do ativo imobilizado da empresa fosse ou não considerado, vez que, o incluindo ou não, ele de maneira alguma iria interferir no resultado final. Para isto apresentou duas situações hipotéticas (com e sem as quantidades do imobilizado), objetivando corroborar seu posicionamento. Opinou que os vasilhames objeto de cessão de uso ou de qualquer outra modalidade de empréstimo a terceiros, a exemplo do contrato de mútuo, não devem fazer parte do levantamento e que somente as devoluções de vasilhames referentes a saídas anteriores de mercadorias para comercialização e as quebras fazem parte do levantamento fiscal e devem ser abatidas.

O defendente discordou do parecerista, advogando que o solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal foi se existiu ou não venda de vasilhames. Assim, o opinativo era inconclusivo e não prestou ao objetivo requerido.

Foi realizado o sumário de todas as manifestações existentes no PAF, pois importante ao deslinde da matéria ora combatida.

Ressalta-se, inicialmente, que a diligência não teve o objetivo de esclarecer se houve ou não venda de vasilhames, como afirmou o defendente em sua última manifestação. Ao utilizar-se de trecho da solicitação feita por esta JJF, o impugnante apegou-se na descrição de uma afirmativa feita pelos autuantes quando da informação fiscal, e nela transcrita. A solicitação ao órgão técnico deste Colegiado teve por base dar à lide uma melhor solução, visando o seu correto julgamento.

No mais, posto, a atividade fim do estabelecimento autuado é a produção de cervejas e refrigerantes. Para acondicionar sua produção utiliza-se de vasilhames, vasilhames estes que o defendente entendeu pertencentes ao seu ativo imobilizado já que existem seus retornos quando os distribuidores os devolvem vazios e trocam por cheios. Pela peculiaridade que a situação se reveste é necessário uma análise mais aprofundada. Existem dois fatos que são fortes indícios de comercialização dos vasilhames:

1. quando das suas aquisições, existe a separação de vasilhames para comercialização e outros para integrar o ativo imobilizado, sendo aposto carimbo nas notas fiscais, ou seja, é o próprio autuado quem faz esta divisão sempre indicando maior quantidade para comercialização. Este fato em momento algum foi contestado pelo defendente;
2. é consignado no livro Registro de Inventário (fls. 50 a 54) parte destas aquisições. Este fato resta provado quando os autuantes solicitaram as quantidades existentes no ativo imobilizado para os exercícios de 1994, 1995 e 1996 e lhes foram entregues (fls. 267 a 268) quantidades totalmente divergentes e bem maiores das escrituradas naquele livro.

Partindo do pressuposto de que os vasilhames são bens do ativo imobilizado da empresa, a princípio não poderiam ser caracterizados como mercadorias. No entanto é necessário observar a legislação do Estado da Bahia.

O art. 2º, V e § 4º da Lei nº 4.825/89 dispunha, in verbis:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

.....

V – na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

§ 4º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II – o título pelo qual a mercadoria ou bem estava na posse do respectivo titular.

A Lei nº 7.014/96, incorporou estas determinações no art. 2º, I e § 1º. E, vai além ao determinar, ainda, no mesmo artigo:

§ 2º - Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso e consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.

Diante desta normas, determinava o art. 2º, XIII do RICMS/89:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto nos seguintes momentos:

.....

XIII – na saída decorrente da desincorporação de bens do ativo imobilizado, observado o disposto no inciso XII do art. 2º, no inciso LXXIV do art. 3º, no inciso XVI do art. 7º e no inciso XLI do art. 71.

E o RICMS/96 assim se expressava:

Art. 2º - Nas operações internas e interestaduais e nas concernentes à importação e à exportação, ocorre o fato gerador do ICMS:

....

IV – na saída decorrente da desincorporação de bens do ativo imobilizado, ressalvadas as disposições expressas em contrário.

Infere-se, da análise dos dispositivos citados, que ocorre o fato gerador do ICMS quando da desincorporação de um bem do ativo imobilizado, existindo a obrigação do recolhimento do imposto, com algumas ressalvas, como adiante explicito. Assim, entendo que o fisco pode utilizar-se de qualquer roteiro de auditoria, objetivando identificar se bens da empresa ainda permanecem ou não a ela incorporados. Detectando desincorporação, e sendo devido o imposto, é obrigação da autoridade administrativa tributária lançá-lo de ofício.

Portanto, sendo bem do ativo imobilizado, ao ser desincorporado, sem haver comprovação de que houve perda, sinistro, etc, fica comprovada a sua circulação, inserindo-se no campo de incidência do ICMS, vez que mercadoria tributável, passível de auditoria fiscal. No caso foi realizado levantamento quantitativo dos estoques existentes nos exercícios de 1995 e 1996. E, como acima exposto, a legislação tributária, ao tratar de desincorporação de bens do ativo imobilizado, faz algumas ressalvas quanto ao recolhimento do imposto. Dentre elas, tratando-se de mercadorias isentas, evidentemente que, mesmo se detectando omissões de suas saídas, não há que se falar em cobrança do tributo. Dispõe, igualmente, sobre a suspensão do imposto em casos específicos de saídas interestaduais. E, tratando-se de mercadorias tributáveis, a legislação estabelece que o imposto somente é devido sobre aquelas que possuem menos de um ano de utilização, havendo, nestes casos, redução da base de cálculo para determinação do imposto a ser cobrado. No entanto, para que esta redução seja feita, é imprescindível que seja comprovada a época da aquisição. Ora, no caso presente, como foram detectadas omissões de saídas de vasilhames sem o respectivo documento fiscal, mesmo que fosse considerado que os vasilhames pertenciam ao ativo imobilizado da empresa, não se pode determinar a época de suas aquisições.

Por outro lado, os vasilhames são embalagens recicláveis, ou seja, não tem característica intrínseca de ativo imobilizado, sua função é de acondicionamento do produto fabricado. Se, acaso, o contribuinte tem necessidade, ou mesmo quer, pode possuir o estoque que achar conveniente, mas serão sempre embalagens de seus produtos. O fato de ter contabilizado parte dos seus estoques como bem do ativo imobilizado, por si só, não define sua real função e natureza dentro da empresa. E, é neste sentido que ele os escritura no livro Registro de Inventário, conforme disposições contidas no art. 330 do RICMS/96 e art. 239 do RICMS/89. E, para corroborar este entendimento, é o próprio autuado quem tem a condição de determinar, e assim determina, que a grande maioria das quantidades das aquisições de vasilhames são para comercialização, já que desta forma carimba as notas fiscais.

Superada esta questão, analiso os demais questionamentos do autuado:

1. Cessão de uso dos vasilhames aos seus distribuidores – como bem advogou o defendente, cessão de uso é empréstimo e como tal não há transferência de propriedade. Não havendo, qualquer empréstimo realizado é retirado dos estoques existentes. Entendo que só no caso de

- uma contagem física, realizada para elaboração de um levantamento em exercício não findo (exercício em aberto) as quantidades de vasilhames emprestados ou alienados devem, obrigatoriamente, serem consideradas, pois não importa em que local estejam, fazem parte dos estoques existentes. Como o levantamento foi realizado através dos livros e documentos fiscais e em exercícios já findos (exercícios fechados) não há porque considerar suas quantidades, pois inclusas nas quantidade dos estoques existentes e consignadas nos registros fiscais e contábeis da empresa.
2. Devoluções – as devoluções a serem consideradas em um levantamento quantitativo de estoques referem-se, exclusivamente, as compras e vendas, vez que elas interferem nas quantidades dos estoques existentes. Entretanto, as quantidades dos vasilhames ditos devolvidos e citadas pelo impugnante referem-se ao que foram alienados através de contrato de cessão de uso, conforme afirmado por ele mesmo (fl. 80 do PAF). Ora, não havendo a transmissão de propriedade, como já explanado anteriormente, não se pode considerá-las no levantamento realizado.
 3. Quebras de vasilhames – as quebras foram consideradas, inclusive, quando do refazimento do levantamento fiscal, os autuantes consideraram as quantidades apresentadas pelo autuado na ocasião de sua impugnação.
 4. Quantidade das aquisições – o parecer técnico da ASTEC/CONSEF (Parecer nº 163/01), com muita propriedade, comprovou que, matematicamente, era indiferente ao resultado da apuração da existência de saídas de vasilhames, se fossem consideradas as quantidades existentes do ativo imobilizado da empresa, vez que, as incluindo ou não, elas não iriam interferir no resultado final. No entanto para que dúvidas não pairassem sobre a questão, os autuantes solicitaram ao sujeito passivo tributário os estoques existentes e não escriturados no livro Registro de Inventário, vez que apontados como pertencentes do ativo imobilizado. Estas quantidades (fl. 268) foram agregadas àquelas consignadas no livro Registro de Inventário, não havendo, portanto, diferenças nas quantidades de aquisições a serem discutidas.

No mais, ao elaborar o novo levantamento fiscal como acima exposto e realizar os ajustes das quantidades das perdas de vasilhames, conforme apresentado pelo contribuinte, os autuantes apuraram o ICMS sobre omissões de saídas (garrafas de 600/635 ml e 300 ml e garrafeira de 300 ml) sem emissão de notas fiscais para o exercício de 1995 no valor de R\$314.726,20 e, para o exercício de 1996, o valor de R\$201.428,32 (garrafas de 600/635 ml) – fl. 272, o aumentando, substancialmente. Como o imposto cobrado no lançamento de ofício para o exercício de 1996 foi de R\$49.444,78, neste momento não se pode agravar a infração, nos moldes das determinações insculpidas no art. 156 do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99). Assim, procede em parte da autuação no valor de R\$364.169,98, ou seja, R\$314.725,20 referente ao exercício de 1995 e R\$49.444,78 referente ao exercício de 1996.

A segunda infração trata da glosa de créditos fiscais utilizados, por se tratar de aquisições de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento autuado.

O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, e vigente à época dos fatos geradores até novembro de 1996, em seu art. 95, previa como insumos, para efeito de apropriação do crédito, as mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, fossem neles consumidos ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, desde que o produto final ou o serviço estivessem sujeitos ao imposto. O art. 94, II, “a” previa como direito a utilização do crédito fiscal, o valor do imposto, relativamente às entradas, de matérias primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagens para emprego em processo de industrialização. Por outro lado, o artigo 97 vedava ao contribuinte o crédito do imposto relativo

à entrada de mercadorias no estabelecimento, quando, apesar de constituírem insumos (mercadorias ou produtos) utilizados no processo industrial, não fossem nele consumidos ou não integrassem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Diante dessas determinações, que foram absorvidas pelos regulamentos posteriores, a legislação estadual ao tratar da apropriação do crédito fiscal referente à aquisição de insumos e produtos intermediários empregados no processo de industrialização, sempre adotou o critério de vinculação do seu direito com o fato de ser o produto consumido no processo produtivo ou integrado ao produto final na condição de elemento indispensável à sua composição e não, como entendeu os autuantes, que as duas condições estejam, concomitantemente, presentes.

Na situação dos autos e o acima exposto, é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados e conforme laudo técnico apresentado (fl. 254), não desconstituído pelos autuantes. O HERQUART 3.500, o P3 HOROLITH NOVO 283 e o OXONIA ATIVO, consumidos em solução, destinam-se a limpeza interna dos tanques e enchedora esterelizante. Ora, se são utilizados, como os próprios autuantes aceitam, à higienização e à assepsia dos tanques e tubulação de aço por onde passa a bebida, encontro uma vinculação direta dos produtos ao processo produtivo do estabelecimento e à sua atividade fim, uma vez que a esterilização dos tanques e tubos de aço são indispensáveis ao processo de produção de cerveja e refrigerantes, sendo parte inerente e indispensável aos mesmos. O DIVO 660 é utilizado na fase de engarrafamento, constituindo aditivo à soda cáustica para lavagem das garrafas. Os produtos CARVÃO ATIVO CLARIFICANTE, TERRA INFUSÓRIA NACIONAL, CELITE HYFLO SUPER GEL, CELITE STANDER SUPER GEL e o KELCOLOID e o DARACLAR são utilizados na fase de filtração, para clarificação e maturação do produto, inclusive o KELCOLOID é adicionado à cerveja. Por fim, os CARTUCHOS e PLACAS FILTRANTES servem para reter os resíduos sólidos do malte, do lúpulo, etc, sendo, tecnicamente, impossível a sua reutilização.

Dessa forma, entendendo que os produtos em questão geram direito ao crédito fiscal, uma vez que possuem vinculação direta ao processo produtivo, pois necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim do estabelecimento que é a produção de cerveja e refrigerantes, considero insubsistente a autuação. Ressalto, por oportuno, que este Colegiado tem assim se posicionado em relação ao segmento da atividade do autuado.

Diante da decisão relativa a infração 02, improcede o lançamento fiscal relativo a falta de recolhimento do imposto por diferença de alíquota pelas entradas, oriundas de outros Estados, de materiais de uso e consumo e que constitui a infração 03 do presente PAF.

Pelo exposto voto pela PROCEDENTE EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$364.169,98.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0008/00-1**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado 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.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 145 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei n.º 3.956/81), com a redação dada pela Lei n.º 7.438/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de março de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - **PRESIDENTE**

MÔNICA MARIA ROTERS - **RELATORA**

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - **JULGADOR**