

**A. I. Nº** - 279196.0003/03-6  
**AUTUADO** - INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP-DAT/METRO  
**INTERNET** - 13.04.04

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0103-02/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Exigência subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Infração subsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizados. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Exigência parcialmente subsistente após análise das provas documentais e devidas correções. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. ÁGUA MINERAL. OPERAÇÃO DE SAÍDAS SEM NOTAS FISCAIS. Exigência parcialmente subsistente, após as devidas correções. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 12/12/03, exige o ICMS de R\$281.760,72, pelas seguintes razões:

1. utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$6.515,43, referente a aquisição de material de consumo do estabelecimento, exercícios de 1998 e 1999, consoante fls. 8 a 45 do PAF;
2. falta de recolhimento no valor de R\$587,14, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento, nos exercícios de 1998 e 1999, consoante fls. 8 a 45 do PAF;
3. falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$248.426,66, decorrente das operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 1999, consoante fls. 47 a 1.134 dos autos.

4. falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, no valor de R\$26.231,49, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas na Substituição Tributária (Água Mineral), efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, exercício de 1999, conforme fls. 47 a 1.134 do PAF.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 1.141 a 1.159 dos autos, onde alega as seguintes razões:

1. Relativamente às infrações 01 e 02 do Auto de Infração, por se encontrarem vinculadas entre si, defende que os produtos “rolamentos, óleo diesel, gasolina/álcool, ACID PR 32, K37, pneus, lubrificantes industriais, dentre outros, não se tratam de materiais de uso e consumo, mas, sim de produtos intermediários para emprego em processo de industrialização ou comercialização de produtos tributados, sendo também consumidos nesses processos. Cita art. 93 do RICMS/97, o qual permite o crédito do ICMS, como também Acórdão JFJ n.º 0043-01/03 da 1ª JFJ. Por fim, ressalta que embora não estejam integrados diretamente ao produto final, muito dos materiais desgastam-se facilmente e de forma bastante acentuada, do que entende justificar a legitimidade dos créditos fiscais. Em seguida, passa a descrever a aplicação dos materiais, conforme a seguir:

- ACID PR32: produto usado na limpeza e assepsia das cabines e chão da fábrica, pois trata-se de produto sujeito a rigoroso controle sanitário;
- K37: utilizado na esteira de engarrafamento, para deslizamento das garrafas PET;
- Vaselina: utilizada na lubrificação de máquinas e engrenagens;
- Luvas Descartáveis: utilizadas em laboratório e produção e no manuseio da água mineral.

Assim, entende tratar-se de produtos indispensáveis ao processo industrial, considerando-os como insumos produtivos. Quanto aos pneus, combustíveis e lubrificantes utilizados na sua frota de veículos próprios, defende serem imprescindíveis à comercialização da água mineral. Cita julgado da 4ª JFJ e invoca o princípio da não cumulatividade do imposto.

2. No tocante à infração 03, aduz que a presunção da omissão de saídas não corresponde à verdade dos fatos, pois o levantamento está eivado de irregularidades, conforme a seguir:
  - Entrada de 1.122 garrafões, oriundos de devolução de venda (CFOP 632) foram considerados indevidamente como saídas (n.f. 53.987);
  - Entrada por remessa (CFOP 199) de 2.750 garrafões (n.f. 1.926) não computada no levantamento fiscal;
  - Cômputo em duplicidade de várias notas fiscais (Anexo III) referente a 10.954 garrafões;
  - Falta de criteriosidade do fiscal ao não considerar a natureza das saídas de garrafões, sem distinguir a venda de água mineral de 20 litros (saídas tributadas) das devoluções de garrafões de 20 litros dos clientes (saídas isentas – CFOP 5.99). Afirma que, valendo-se das mesmas notas fiscais consideradas no levantamento fiscal, comprova a saída, a título de simples remessas aos clientes (Anexo XIII), de 384.185 garrafões de 20 litros, cujo número é equivalente às saídas de 384.511 apurados no levantamento quantitativo, os quais não podem ser caracterizados como omissão de entradas. Ressalta que a água mineral só pode ser comercializada acondicionada em vasilhames, por isso a cada operação de venda de água mineral em garrafões de 20 litros era expedida uma única nota fiscal, sendo perfeitamente identificadas as operações distintas de venda de água mineral (CFOP 5.11) e remessa de vasilhames (CFOP 5.99) aos clientes, proprietários dos mesmos, cuja escrita fiscal reflete ambas operações. Assevera

que os tais vasilhames nunca sensibilizou os seus estoques, pois nunca foram adquiridos pelo contribuinte. Assim, entende desfeita a presunção de “omissão de entradas” e, conseqüentemente, a exigência do tributo, do que cita decisões do CONSEF em casos de inconsistência do levantamento quantitativo;

- Relativo a água mineral de 1000 ml, alega que foram consideradas como saídas as operações documentadas nas notas fiscais de n.ºs 49.841 (compra para revenda, CFOP 2.12) e 603.729 (devolução de venda, CFOP 1.77), ambas entradas, cujos importes devem ser subtraídos do levantamento fiscal em 366 unidades, consoante Anexo VIII, assim como ocorreu omissão no referido levantamento fiscal da nota fiscal de saída de n.º 037019/5, documentando a saída de 50 unidades de água mineral, conforme Anexo IX;
- Quanto a água mineral de 20 litros, foram consideradas indevidamente como saídas as notas fiscais de entradas n.º 1.892 (transferência para revenda, CFOP 2.22) e os conhecimentos de transporte n.º 7.302 e 7.318, no total de 14.295 unidades, conforme Anexo XI, como também várias notas fiscais de saídas foram consideradas em duplicidade, no montante de 61.860 unidades, conforme Anexo XII;
- 3. Inerente a exigência relativa a falta de retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, por omissão de saídas de água mineral nos volumes de 200, 300, 500 e 1500 mililitros, também o levantamento fiscal apresenta os seguintes erros:
  - Falta de consideração de uma série de notas fiscais de saídas de água mineral 200 ml, no total de 17.765 unidades, as quais deduzidas do montante apurado de 26.718, resulta 8.953 unidades, conforme Anexo IV;
  - Deixou de computar um total de 30.109 unidades de água mineral de 300 ml, consoante Anexo V, o que resulta na diminuição da omissão de saídas de 37.492 para 7.383 unidades;
  - considerou como saídas operações de entrada de água mineral 500 ml, relativas às notas fiscais n.ºs 187.693, 191.196, 191.974 e 192.272, totalizando 7.600 unidades indevidamente computadas, consoante Anexo VI, como também deixou de considerar 22.503 unidades, conforme Anexo VII;
  - falta de consideração de várias notas fiscais de operações de saídas de água mineral 1500 ml, no total de 33.698 unidades, diminuindo a suposta omissão de 37.744 para 4.046 unidades, consoante Anexo X.

Por fim, pede que seja declarada a improcedência da autuação e a realização de prova pericial sobre todos os documentos fiscais, livros e demonstrativos, para demonstrar a refutabilidade dos números constantes do levantamento fiscal. Como prova de suas alegações anexa aos autos inúmeros documentos, às fls. 1.170 a 7.973 do PAF.

O autuante, em sua informação fiscal, às fls. 7.975 a 7.987 dos autos, tece as seguintes considerações:

- Após traçar diferenciações sobre produtos intermediários e material de uso e consumo, passa a descrever as funções sobre os produtos objeto das glosas dos créditos fiscais e da exigência de diferença de alíquotas, por entender que não existe vinculação entre os produtos e a condição necessária para obtenção do produto final;
- No tocante ao levantamento quantitativo do estoque, aduz que o autuado omitiu informações valorosas referentes aos garrafões de 20 lts, que foi a de citar que as operações de vendas, aquisições e as transferências, efetuadas pelos estabelecimentos da empresa

situados em outras unidades da Federação, para o estabelecimento autuado são todas elas tributadas. Ressalta que convenientemente o contribuinte só faz referência às operações de simples remessas que são isentas, como se a empresa não fizesse nenhum outro tipo de operação tributável. Registra também que o defensor deixou de informar como se dá a operação completa, ou seja, o início se dá com a emissão de uma nota fiscal por parte de seu cliente para que acoberte os garrafões 20 lts vazios do seu estabelecimento até o estabelecimento do autuado, cujo documento fiscal deveria ser lançado no livro Registro de Entradas. Destaca que não se tem conhecimento destas notas de entrada emitidas pelos seus clientes, nem do retorno dos garrafões de 20 litros saídos do estabelecimento a título de simples remessa, do que conclui pela probabilidade de se ter ocorrido uma venda “sobre” o rótulo de uma operação de simples remessa, por esta não ser tributada, uma vez que esta omissão não se deu mediante estes documentos e sim por outras operações tributáveis, a exemplo das aquisições ou as transferências citadas, onde confirmaria a aludida presunção. Por fim, ressalta que, apesar de toda alegação, o autuado não apresentou documentos fiscais de entrada que venham descaracterizar o levantamento fiscal;

- Quanto as demais razões de defesa, relativas a equívocos cometidos nas infrações 03 e 04, foram acatadas pelo autuante, diante das provas documentais anexadas aos autos, do que foi apensado novos demonstrativos às fls. 7.984 e 7.985 do PAF.

Assim, requer que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, sendo R\$235.407,08 para a auditoria de estoque e R\$4.826,30, relativo ao ICMS Substituição Tributária, mantendo-se na íntegra as demais exigências.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal procedida, o autuado apresenta nova manifestação, onde aduz que o fiscal manteve-se firme em relação ao suposto aproveitamento indevido de créditos e a suposta falta de recolhimento de ICMS devido nas saídas de botijões de água mineral de 20 litros, acatando as provas de defesa relativas a todos os outros pontos do Auto de Infração. Assim, reitera seus argumentos defensivos quanto as partes objeto da lide, apresentando tabelas de entradas de garrafões por transferências, devoluções e comparando com as saídas por vendas, transferências e cortesias, onde conclui que todo o volume de entradas tributadas não chega a um terço das supostas omissões de entradas encontradas pelo fiscal, do que entende recomendável a realização de prova pericial para demonstrar a real natureza da movimentação de botijões no ano de 1999, ressaltando, no máximo, a existência de descumprimento de uma obrigação acessória, nos termos do inciso XI do art. 42 da Lei n.º 7.014/96, ou seja 1% do valor comercial da mercadoria não tributável, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

## VOTO

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia formulado nas razões de defesa do autuado, considerando que a prova pretendida é desnecessária em vista dos documentos acostados aos autos, pois o PAF encontra-se devidamente instruído. Assim, entendo suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, conforme previsto no art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/99.

No mérito, constata-se que o Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS de R\$281.760,72, relativo aos exercícios de 1998 e 1999, em razão da utilização indevida de crédito fiscal na aquisição de material de consumo; do diferencial de alíquotas correspondente; da presunção legal de omissão de saídas apurada em auditoria de estoque e da falta de substituição tributária na citada omissão de vendas de água mineral, as quais emito meu juízo de valor nos seguintes termos:

Infração 01 – decorrente da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$6.515,43, referente a aquisição de material de consumo do estabelecimento, consoante fls. 8 a 45 do PAF.

Da análise acerca das peças e comprovações que compõem o processo, constato que o primeiro item do Auto de Infração se refere à questão da utilização indevida de crédito fiscal, tendo em vista o entendimento de que as mercadorias não são empregadas no processo produtivo, e por isso, foram consideradas como materiais de uso ou consumo do estabelecimento. Consequentemente, foi também exigido o imposto relativo à diferença de alíquotas correspondente a tais materiais (Infração 02).

De acordo com as alegações defensivas as mercadorias objeto da autuação não são materiais de consumo, e sim, produtos intermediários, sendo utilizados no processo produtivo da empresa. Entretanto, o autuante discorda, informando que a lavratura do Auto de Infração está embasada na legislação.

A legislação estabelece que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias primas e produtos intermediários condicionam-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial, ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).

No caso em exame, observo que, pela descrição das funções dos materiais, feita pelo próprio defendente, tais produtos não se consomem no processo industrial nem se integram ao produto final como elementos indispensáveis ao processo produtivo. Assim, por consequência, tratam-se de material para uso ou consumo do estabelecimento, conforme pode-se verificar abaixo:

- ACID PR32: produto usado na limpeza e assepsia das cabines e chão da fábrica;
- K37: utilizado na esteira de engarrafamento, para deslizamento das garrafas PET;
- Vaselina: utilizada na lubrificação de máquinas e engrenagens;
- Luvas Descartáveis: utilizadas em laboratório e produção e no manuseio da água mineral.
- pneus, combustíveis e lubrificantes utilizados na sua frota de veículos próprios.

Portanto, de tal análise, não resta dúvida da subsistência da exigência fiscal.

Infração 02 – decorrente da falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, no valor de R\$587,14, inerente as aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

Exigência subsistente em consequência da primeira infração, a qual está intimamente vinculada.

Infração 03 – inerente a falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$248.426,66, decorrente da presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias

realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, consoante fls. 47 a 1.134 dos autos.

O autuante, após análise das razões de defesa e das suas provas documentais trazidas pelo autuado, acata todas suas alegações, com exceção apenas do argumento de que no levantamento não considerou a natureza das saídas de simples remessas aos proprietários dos “Garrafão 20 LT”. Assim, diante de tais considerações, o valor exigido desta infração foi reduzido para R\$235.407,08, conforme demonstrativos às fls. 7.984 e 7.985 dos autos, o que foi objeto de impugnação por parte do sujeito passivo quando do seu novo pronunciamento. Portanto, a lide se restringe apenas ao aludido item “Garrafão 20 LT”.

Sustenta o autuante que não se tem conhecimento das notas de entradas emitidas pelos clientes (simples remessas) e que, apesar de toda alegação, o autuado não apresentou documentos fiscais de entrada que venham descaracterizar o levantamento fiscal.

O autuado, em sua tréplica, aduz que todo o volume de entradas tributadas de “Garrafão 20 LT” não chega a um terço das supostas omissões de entrada encontrada pelo fiscal, do que entende recomendável a realização de prova pericial para demonstrar a real natureza da movimentação de botijões no ano de 1999, ressaltando, no máximo, a existência de descumprimento de uma obrigação acessória, nos termos do inciso XI do art. 42 da Lei n.º 7.014/96, ou seja 1% do valor comercial da mercadoria não tributável, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Entendo, conforme anteriormente já dito, desnecessária a realização de prova pericial ou de diligência, no sentido de se comprovar a real natureza da movimentação dos garrafões, uma vez que o próprio contribuinte deixa bem claro nos autos que tais documentos fiscais de entradas dos garrafões de 20 litros não existem, sugerindo inclusive a aplicação da multa pelas entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Portanto, tal verificação seria impraticável.

Consta no artigo 142, inciso VIII, do RICMS, aprovado pelo Decreto n.º 6.284/97, como obrigação do contribuinte “exigir do estabelecimento vendedor ou remetente das mercadorias, ou do prestador do serviço, conforme o caso, os documentos fiscais próprios, sempre que adquirir, receber ou transportar mercadorias, ou utilizar serviços sujeitos ao imposto”. Portanto, caberia ao autuado quando das entradas dos botijões vazios no seu estabelecimento a exigência da documentação fiscal acobertando tal operação, sob pena de não poder posteriormente comprovar a veracidade da mesma.

Assim, como não existem provas documentais da alegação de defesa de que a natureza das saídas dos “Garrafão 20 LT” tratam-se de simples remessas aos proprietários dos mesmos, uma vez que não existem as correspondentes notas fiscais de remessas ao autuado, e como restou comprovado no levantamento quantitativo por espécie a omissão de entrada de 368.563 unidades deste item (fl. 7.985), entendo que o sujeito passivo não conseguiu comprovar a improcedência da presunção legal de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto. Neste sentido, subsiste parcialmente esta infração no valor de R\$235.407,08, consoante demonstrado às fls. 7.984 e 7.985 dos autos.

Infração 04 – inerente a falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, no valor de R\$26.231,49, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias

enquadradas na Substituição Tributária (Água Mineral), efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, conforme fls. 47 a 1.134 do PAF.

O autuante, após consideração de todas as alegações de defesa inerente a esta infração, reduziu o valor exigido para R\$4.826,30, consoante demonstrativos às fls. 7.984 e 7.985, deixando a mesma de ser objeto da lide. Assim, subsiste parcialmente esta exigência no valor de R\$4.826,30.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$247.335,95, após a redução dos valores exigidos na terceira e quarta infrações para, respectivamente, R\$235.407,08 e R\$4.826,30, e a subsistência das duas primeiras exigências.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º **279196.0003/03-6**, lavrado contra **INDAIÁ BRASIL ÁGUAS MINERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$247.335,95**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$11.928,87 e 70% sobre R\$235.407,08, previstas no art. 42, II, “e” e “f”; VII, “a” e III, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 2, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto n.º 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2004.

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR