

**A. I. Nº - 298624.0007/03-0**

**AUTUADO - IND. DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S.A.**

**AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR**

**ORIGEM - IFEP/METRO**

**INTERNET - 27/07/04**

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N 0266/01-04**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Produtos consumidos diretamente no processo industrial não constituem “materiais de consumo”, são insumos industriais. Imputação insubsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Imputação insubsistente, pelas razões expostas no item precedente. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS.** Operações com material de embalagem. Imputação não elidida. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Inexistência de elementos básicos para caracterização do fato gerador e determinação do valor do crédito tributário. Cerceamento de defesa. Lançamento tributário desprovido de certeza e liquidez. Procedimento fiscal nulo. **5. IMPORTAÇÃO. a) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS.** Infração demonstrada. Imputação não elidida. **b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Provada a regularidade parcial das operações objeto da ação fiscal. Reduzido o débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/03, apura os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 454.830,73, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da “complementação de alíquotas referente aos itens de uso e consumo” (*sic*), sendo lançado ICMS no valor de R\$ 100.942,07, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, lançando-se o tributo no valor de R\$ 774.579,42, com multa de 70%;
4. [falta de recolhimento de ICMS relativo a] omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços (*sic*), em decorrência do não lançamento de documentos fiscais nos livros próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 217.023,85, com multa de 70%;

5. recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, sendo lançado imposto no valor de R\$ 285.524,19, com multa de 60%;
6. falta de recolhimento de ICMS devido nas importações realizadas pelo estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 962.546,44, com multa de 60%.

O sujeito passivo apresentou defesa suscitando, como preliminar, a nulidade do Auto de Infração, alegando falta de adequada motivação fática e jurídica. Protesta que, no lançamento, o fato deve ser certo e determinado, não podendo ser genérico ou alternativo, e precisa ser expressamente declinado e identificado pela autoridade fiscal. Fundamenta suas razões nos arts. 142 e 129, § 1º, do COTEB, e no art. 39, III e V, do RPAF/99. Argumenta que, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, é nulo o lançamento tributário que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Sustenta que são essenciais para a validade do Auto de Infração a descrição circunstanciada do fato verificado e a indicação do dispositivo legal no qual o fato se subsuma, sob pena de nulidade do lançamento, por falta de motivação fática e jurídica. Assinala que tais exigências não são meramente formais, mas vinculadas, constituindo requisito de validade do Auto de Infração, por força do princípio da legalidade estrita ou da tipicidade fechada. Reporta-se a decisões deste Conselho, do TIT de São Paulo e do Conselho de Contribuintes federal. Alega que, na situação em exame, a motivação fática dos itens 1º e 2º deste Auto de Infração está equivocada, porque os produtos que a fiscalização considerou como se fossem de uso e consumo do estabelecimento são produtos intermediários que se consomem integralmente no processo produtivo, sendo, portanto, legítimo o crédito fiscal utilizado, e, conseqüentemente, é indevida a diferença de alíquotas. Considera igualmente equivocada a motivação fática do item 3º, alegando que as mercadorias tidas pela fiscalização como sendo objeto de saídas não tributadas são na verdade refugos de vasilhames que retornaram com defeitos e não puderam ser aproveitados, tendo sido contabilizados como prejuízo verificado no ativo de giro (quebras, baixas). Reputa também como inadequada a motivação do item 4º, pois o fisco alega ser omissão de saídas de mercadorias o que na verdade constitui a indenização pelas perdas acima referidas, cobradas dos distribuidores quando estes lhes dão causa, e cujos valores são registrados como redutores do prejuízo, a título de ressarcimento do ativo de giro. Quanto ao item 5º, também considera equivocada a motivação fática, pois o imposto foi pago quando as mercadorias foram importadas, incluindo-se na sua base de cálculo todos os valores previstos na legislação. Reclama que, diante da forma como o fato foi descrito no Auto de Infração, a empresa ficou sem poder se defender, porque o fisco não esclarece quais os valores que não teriam sido adicionados à base de cálculo, nem explica por que deveriam ter sido adicionados, e tampouco esclarece por que a taxa de câmbio utilizada pela empresa estaria errada. No tocante ao item 6º, considera igualmente equivocada a motivação fática do Auto de Infração, alegando que a empresa não deixou de recolher o imposto nas importações, pois não conseguiria desembaraçar as mercadorias sem que o imposto fosse pago, a não ser que introduzisse irregularmente as mercadorias no país, fato este que não é objeto da imputação, pois a empresa não está sendo acusada de descaminho, contrabando ou outra conduta da espécie.

Ainda como preliminar, a defesa questiona a forma como foram elaborados os levantamentos fiscais relativos aos itens 3º, 4º, 5º e 6º do Auto de Infração, alegando falta de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário. Reclama que, no caso do item 3º, que se refere a garrafas, garrafeiras e “pallets”, o fisco, para calcular as quantidades que considera terem sido vendidas sem emissão de documento fiscal, adotou critério absurdo, o que conduziu à apuração de resultado que nada tem a ver com a realidade. Explica como era feito o controle dos produtos de

embalagem em estoque antes da fusão do grupo Antarctica com o grupo Brasma, e como passou a ser feito tal controle após aquela fusão, quando os produtos de embalagem passaram a ser mantidos no Ativo Imobilizado, a partir de julho de 2000, tendo o fisco considerado que tivesse havido saídas dos bens sem emissão de documentos fiscais só porque não constaram no livro de inventário, em decorrência de terem sido transferidos para o Ativo Imobilizado, sem se dar o trabalho de verificar a sua permanência na empresa. Assegura que os bens em questão continuam na empresa, por serem necessários ao giro de seus negócios. Aduz que as eventuais diferenças realmente existentes decorrem das perdas de vasilhames, quer durante o processo produtivo, quer na circulação física, haja vista que eles saem com o produto e retornam ao estabelecimento da empresa, e nesse processo ocorrem perdas, sendo estas registradas como prejuízo com ativo de giro, ocasião em que é feito o estorno do ICMS que foi creditado por ocasião das aquisições. Diz que, no caso das garrafas, a empresa havia feito um levantamento minucioso das perdas, compreendendo o período de 1999 a 2003, para cálculo dos estornos de créditos fiscais, cujo resultado foi objeto de denúncia espontânea, conforme instrumento que anexa aos autos. Fala do seu inconformismo com o entendimento do fisco, de que teria havido omissão de saídas tributáveis do produto, com imposição de pesadas multas e juros de mora pela taxa Selic, sem levar em conta a supramencionada denúncia espontânea.

Quanto ao item 4º, o autuado acentua que o ressarcimento de prejuízos com o ativo de giro corresponde à indenização paga pelos distribuidores quando estes dão causa à perda das garrafas. Explica de que modo é feita a verificação do índice de perdas. Diz que os valores cobrados dos distribuidores visam à reposição, no Ativo Imobilizado, dos bens danificados, de modo que não se trata de omissão de saídas de mercadorias, até porque os bens objeto de indenização não mais existem. Frisa que a exigência fiscal do item 4º está compreendida na denúncia espontânea já mencionada, que foi aceita pelo fisco, pela qual foi regularizada a situação do ICMS sobre perdas.

Quanto aos itens 5º e 6º, especificamente no que concerne ao imposto lançado por não terem sido encontrados os documentos de arrecadação correspondentes, o autuado alega que não há possibilidade de se efetuar desembaraço de mercadorias estrangeiras sem pagamento de ICMS. Juntou cópias de guias de recolhimento que diz terem sido obtidas junto ao despachante aduaneiro. Relativamente às diferenças levantadas pelo fisco, o autuado protesta que o fisco não esclarece quais as despesas que teriam deixado de ser adicionadas à base de cálculo, nem esclarece por que haveria diferença decorrente da taxa cambial utilizada, e também não diz qual a taxa utilizada nem por que esta taxa estaria correta e por que aquela utilizada pela empresa estaria errada. Argumenta que isso já seria razão suficiente para tornar nulo o lançamento de que cuida o item 5º, mas, além disso, há erros no levantamento, relativamente à DI 99/0114128-1, à DI 99/0494733-3 e à DI 99/0209252-7.

Pede que se declare a nulidade dos lançamentos efetuados nos itens 3º, 4º, 5º e 6º do Auto de Infração, por falta de certeza e liquidez. Fundamenta o pedido com citação de decisões do Conselho de Contribuintes federal e do TIT de São Paulo.

Na abordagem do mérito do procedimento, o autuado sustenta que os materiais objeto dos itens 1º e 2º, à luz do art. 93, V, “b”, do RICMS/97, não podem ser considerados bens de uso e consumo, pois se trata de produtos que, embora não integrem o produto final, são integralmente consumidos no processo de produção, como produtos intermediários. Baseia-se em laudos técnicos firmados pelo engenheiro químico Cícero Farah Gieseke, CRQ nº 02301181. Destaca que alguns dos produtos objeto do levantamento fiscal já foram objeto de autuação no passado, e o Auto de Infração, nessa parte, foi cancelado, conforme cópia anexa, da qual transcreve trecho.

Quanto aos itens 3º e 4º, o autuado reporta-se ao que já foi dito na preliminar suscitada: trata-se de vasilhames transferidos para o Ativo Imobilizado da empresa, de modo que a exigência fiscal

é improcedente, porque não há incidência de ICMS na transferência de bens do estoque para o Ativo Imobilizado, pois não se configura, no caso, uma circulação de mercadoria. Cita opinião de Hugo de Brito Machado, Geraldo Ataliba e Roque Carrazza. Transcreve trechos de decisões do TIT. Argumenta não ser legítima a cobrança de ICMS sobre perdas de vasilhames, sobretudo quando houve o estorno dos créditos apropriados por ocasião das aquisições. Reitera que os materiais de embalagem fazem parte do Ativo Imobilizado da empresa, por serem bens destinados à manutenção das atividades da companhia. Diz que os bens em questão não são destinados a venda, de modo que não podem ser classificados como “mercadorias”. Aduz que, quando os materiais de embalagem saem do estabelecimento, não há transferência de sua propriedade, devendo a ele retornar. No caso de serem danificados, a empresa faz uma avaliação sobre a possibilidade de recuperação, e, quando esta não é possível, o vasilhame é descartado, transformando-se em sucata, à qual a empresa dá tratamento específico (“refugos de vasilhames”). Acrescenta que os prejuízos com vasilhames refugados, lançados na conta Ativo de Giro, são cobrados dos distribuidores, a título de indenização. O valor da reposição é obtido pela diferença entre o que é obtido com a venda da sucata e o custo de reposição de novos bens, mas pode, por vezes, ser superior ao valor do prejuízo, em razão do tempo decorrido entre o registro do Ativo e sua baixa e o cálculo do valor de reposição a ser indenizado. Diz que é exatamente esta diferença que o fisco está tributando no item 4º do Auto de Infração. Argumenta que não se caracteriza em tal situação fato gerador de ICMS, primeiro porque os vasilhames não são mercadorias, uma vez que não se destinam ao comércio, e segundo porque os valores cobrados não são “preço”, mas indenização por prejuízos causados pelos distribuidores. Discorre acerca do conceito de fato gerador, a partir da matriz constitucional do tributo, com arrimo na doutrina e na jurisprudência, destacando a distinção entre mercadorias e bens móveis em geral.

No que concerne aos itens 5º e 6º, a defesa diz que, à época da ação fiscal, não dispunha de algumas guias de recolhimento do imposto porque os documentos estavam ainda anexados aos respectivos processos de importação, mas providenciou cópias dos mesmos, que foram anexadas aos autos. Assinala que o fisco poderia ter feito consulta ao setor competente da receita federal para checar a situação das importações em lide. Quanto às diferenças de imposto que teria sido pago a menos, o autuado reitera que o fisco não esclareceu quais despesas não teriam sido adicionadas à base de cálculo, bem como por que estariam incorretas as taxas de câmbio adotadas. Alega que isso impossibilitou a defesa. Diz que, conforme foi salientado na preliminar, há erros no lançamento de que cuida o item 5º [relativamente à DI 99/0114128-1, à DI 99/0494733-3 e à DI 99/0209252-7]. Diz que houve inclusive casos de pagamento do imposto a mais, na DI 99/0168477-3, na DI 99/0188031-9, na DI 99/0209252-7 e na DI 00/0508902-0, de modo que deveria ser feita uma compensação com as diferenças eventualmente existentes para menos.

A defesa sustenta haver falta de tipicidade da multa aplicada, haja vista que, a seu ver, as infrações foram fruto de suposições infundadas do fisco. Fala da jurisprudência em torno da matéria.

Finaliza destacando que não pode ser utilizada a taxa Selic como índice para efeitos de cômputo de juros de mora. Argumenta que os acréscimos moratórios, que são juros de mora, não podem ser calculados com base na taxa Selic acumulada mensalmente, a qual, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo, e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% a.m. previsto no § 1º do art. 161 do CTN. Aduz que, embora tal dispositivo faça referência a outra eventual disposição legal que fixe a taxa de juros, isso não significa que possam eles superar aquele teto. Faz ver que, ao determinar a correspondência dos juros moratórios à taxa Selic, a lei alberga verdadeira delegação de

competência, sendo que juros moratórios, como acessório do crédito tributário, somente podem ter sua taxa fixada por lei, de modo que, se a lei outorga a uma taxa apurada administrativamente a função de referencial da taxa dos juros moratórios, está indiretamente atribuindo à autoridade administrativa (o Banco Central) o poder de fixar a taxa de tais juros. Fala de recente decisão do Banco Central de elevar a taxa Selic por conta de “pressão cambial”, objetando a impropriedade de a obrigação tributária variar, sem lei, exclusivamente a critério do Poder Executivo, em razão de circunstância dessa ordem. Frisa que essa delegação, além de ser vedada pelo princípio da legalidade, é obstada pelo art. 25 do ADCT. Transcreve as ementas do RESP 215881/PR e do RESP 291257/SC, ambos julgado pela 2ª Turma do STJ.

Pede que o Auto de Infração seja julgado insubsistente.

Os fiscais autuantes prestaram informação, em que rebatem a primeira preliminar de nulidade, relativamente à insuficiência da descrição dos fatos, contrapondo que a reclamação da defesa não procede, uma vez que as diversas infrações recebem descrição-padrão pelo aplicativo SEAI, estando todas amparadas em planilhas e documentos correspondentes, anexos aos autos.

Quanto ao mérito, os fiscais consideram que todos os materiais objeto do item 1º do Auto de Infração constituem bens de uso e consumo, uma vez que materiais de limpeza, de laboratório e de filtragem ou estão à parte do processo produtivo ou não exigem sua renovação a cada participação, não podendo serem confundidos com produtos intermediários, conforme o Parecer Normativo nº 1/81 da PROFI. Salientam que os itens destinados a limpeza pesada são utilizados, em média, a cada 15 dias, e os filtros só são utilizados periodicamente, nunca a cada processo. A seu ver, os laudos técnicos apresentados pela defesa evidenciam que os materiais em discussão não cumprem a dupla natureza que caracteriza os produtos intermediários, ou seja, a de terem participação intrínseca no processo produtivo e de serem renovados ao cabo de cada participação. Comentam a forma como são empregados pela empresa os produtos objeto da glosa de crédito.

Quanto ao item 2º, os fiscais consideram que a complementação de alíquota (*sic*) é devida em face das conclusões expostas relativamente à glosa dos créditos fiscais, objeto do tópico anterior do Auto de Infração.

Com relação ao item 3º, os fiscais explicam que do montante da omissão apurada foi abatida a quantidade transferida para o Ativo Imobilizado, de modo que não está sendo tributada a “ativação” dos bens.

No que concerne ao item 4º, os fiscais consideram que a manutenção dos materiais de embalagem no Ativo Imobilizado visa a transformar uma operação tributável em omissão de saída, de difícil visibilidade pelo fisco. Explicam que o lançamento corresponde ao total mensal recebido dos distribuidores pela substituição dos vasilhames e garrafeiras avariados. A seu ver, tal valor é a base de cálculo da operação de venda de vasilhames e garrafeiras, efetuada concomitantemente com a venda do produto principal (cerveja e refrigerantes), mediante simples recibos, sem a emissão de documento fiscal. Consideram que a “ativação” das embalagens retornáveis é mero procedimento preparatório para sua posterior saída sem documento fiscal. Acerca do estorno de crédito informado pela defesa, os fiscais dizem que se refere às perdas de vasilhames próprios, aqueles utilizados na linha de produção para enchimento e armazenados no pátio da fábrica para troca por outros vazios oriundos das distribuidoras e a estas pertencentes.

Relativamente ao item 5º, os fiscais observam que a simples verificação da planilha acostada às fls. 62/64 seria suficiente para que o autuado confirmasse se a incorreção acusada incluía ou não o erro de utilização da taxa cambial. Observam que a coluna “Dólar” daquele demonstrativo indica a taxa de câmbio tomada para o cálculo do imposto devido em cada operação, na coluna “DI”. Ressaltam que a verificação dos “formulários-resumos” (fls. 222, 224, 226...) e respectivos DAEs

(fls. 223, 225, 227...) não oferece elementos suficientes à elucidação da divergência, uma vez que o erro consiste exatamente em não incluir no valor da operação consignada em tais documentos todas as despesas aduaneiras incorridas e comprovadas pelos documentos anexados aos respectivos processos de importação.

Quanto ao item 6º, os fiscais dizem que compete ao fisco confrontar o procedimento da empresa com as exigências da legislação, não cabendo à fiscalização estadual fazer consulta a órgãos federais para fazer comprovações de coisas que competem exclusivamente ao contribuinte. Em face das provas apresentadas pela defesa, os autuantes refizeram os cálculos do débito.

Dada vista da revisão do lançamento ao sujeito passivo, este ingressou com manifestação, reafirmando o ponto de vista de que os materiais objeto dos itens 1º e 2º, à luz do art. 93, V, “b”, do RICMS/97, não podem ser considerados bens de uso e consumo. Transcreve o dispositivo regulamentar, fazendo ver que o fisco pretende acrescentar ao texto legal uma condição, qual seja, que os produtos sejam renovados a cada processo produtivo, o que considera inadmissível, uma vez que o legislador apenas exige que sejam consumidos no processo produtivo. Transcreve trecho de decisão deste Conselho acerca de produtos que se consomem no processo industrial. Observa que o Conselho de Contribuintes federal pensa do mesmo modo, no tocante ao IPI, conforme ementas que transcreve.

Também rebate a informação fiscal quanto às observações dos autuantes relativamente aos itens 3º e 4º. Argumenta que o procedimento da empresa no tratamento dado a vasilhames é legítimo, porque não é vedado por lei, de modo que o questionamento dos fiscais, sem uma razão séria, implica até mesmo violação ao art. 170 da Constituição, que garante a livre iniciativa, o livre exercício de atividade lícita e a liberdade de contratar. Acentua que, se os vasilhames cujas saídas estão sendo tributadas são bens do Ativo Imobilizado da empresa temporariamente em poder de terceiros, mas que devem retornar para o seu estabelecimento, por óbvio é indevida a exigência de ICMS sobre eles, e igualmente indevida é a exigência de ICMS sobre o valor das indenizações pagas pelos distribuidores no caso de vasilhames refugados em virtude de danos sofridos. A seu ver, a forma correta de regularizar a situação das perdas é mediante estorno dos créditos fiscais utilizados por ocasião das aquisições, tendo nesse sentido sido feita denúncia espontânea.

Quanto ao item 5º, o autuado insiste em que, mesmo agora, na informação prestada, os fiscais não esclarecem a que despesas estão se referindo e que não teriam sido adicionadas à base de cálculo, e por que as taxas cambiais estariam incorretas, e qual seria a correta, e por quê, ficando por isso impossibilitada a defesa. Diz que muitas das diferenças apontadas pela fiscalização decorrem de erros do fisco no levantamento efetuado, havendo até mesmo diferenças de imposto pago a mais. Comenta observações feitas pelos fiscais acerca de outro Auto de Infração anterior.

Quanto ao item 6º, assinala que os fiscais autuantes teriam reconhecido que a empresa tem total razão, de modo que a exigência deve ser cancelada.

Reiterando todos os demais termos de sua defesa inicial, pede que o Auto de Infração seja julgado insubsistente.

O processo foi submetido à apreciação da 1ª Junta, na pauta suplementar de 7/5/04, concluindo-se que a lide está em condições de ser julgada.

## VOTO

A defesa suscitou duas preliminares de nulidade, alegando falta de motivação jurídica do lançamento e falta de certeza e liquidez do mesmo.

Nos casos dos itens 1º, 2º, 3º, 5º e 6º, não obstante a forma genérica como os fatos foram descritos pelos fiscais, os demonstrativos anexos, dos quais foram entregues cópias ao sujeito passivo, detalham as situações determinantes das diferenças levantadas pelo fisco, suprimindo assim as omissões do corpo do Auto de infração. Noto que a defesa do autuado foi feita de forma competente, abordando com precisão todos os aspectos das situações, demonstrando ter o defensor compreendido exatamente o teor das imputações, de modo que considero não ter havido cerceamento de defesa.

Entretanto, no tocante ao item 4º, a situação é grave. A descrição feita no Auto de Infração não quer dizer nada. Não se sabe sequer se o fato diz respeito a mercadorias ou serviços. É feita alusão a certo documento fiscal que não teria sido lançado nos livros próprios, sem explicar que “documento fiscal” seria esse e qual seria o “livro próprio”. Por sua vez, o demonstrativo fiscal correspondente, que é o quadro da parte inferior da fl. 48, nada esclarece. Na lavratura do Auto de Infração, não foi observada a norma do art. 39, III, do RPAF/99, tendo o fato sido narrado de forma extremamente vaga.

Os auditores, na informação fiscal, ao rebaterem a alegação da defesa relativamente à insuficiência da descrição dos fatos, dão a entender que a culpa seria da descrição-padrão feita pelo aplicativo (programa) utilizado na emissão de Autos de Infração.

O Auto de Infração, depois que passou a ser emitido de forma automatizada, descreve as infrações em função de um banco de situações abstratamente armazenadas no sistema, pois é impossível prever, no plano hipotético, as situações reais do dia-a-dia, de modo que compete ao fiscal, diante do caso concreto, fazer os esclarecimentos necessários, para atender ao supracitado dispositivo regulamentar, visando à clareza da imputação, para que o acusado possa exercitar plenamente o seu direito de defesa, em nome do princípio do contraditório. As fórmulas padronizadas armazenadas no sistema visam a *facilitar* o trabalho do fiscal, mas a descrição do fato concreto, efetivamente apurado, é de responsável do fiscal autuante, pois o titular da *competência legal* para lavrar Autos de Infração é do auditor, não do sistema. O “Auto de Infração” passou a ser denominado “Auto de Infração/Termo de Encerramento” justamente para que contenha os esclarecimentos que seriam feitos no “Termo de Encerramento”.

No caso do item 4º, o fato é descrito como “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios”. Essa descrição é insuficiente para a caracterização do cometimento apurado. A empresa não deixou de lançar documentos nos livros próprios. Os documentos estão registrados, sim. O fato real, conforme se vem a saber no desenrolar dos debates, mas que não consta na acusação formal, envolve aspectos peculiaríssimos: a empresa transferiu materiais de acondicionamento ou embalagem da conta de Mercadorias para uma conta do Ativo Imobilizado, dando a operações de compra e venda o tratamento de simples ressarcimentos por prejuízos causados por terceiros. Está tudo registrado. Resta saber se os registros estão corretos ou não. Mas aí é outra história.

Não vou entrar no mérito, para decidir se o tributo é ou não devido neste caso. O autuado alega cerceamento de defesa, e estou certo de que houve, de fato. Ao prestarem a informação, os fiscais disseram que a defesa “equivoca-se”, consideram “não ter qualquer implicação nesta infração” o que a defesa alega, dizem que a defesa alega certas coisas “aparentemente de forma ingênua”. A defesa foi feita por um profissional. Não se pode dizer que a defesa se comportou de forma ingênua, se os fatos não foram expostos de forma indubitosa na acusação.

A defesa alegou que, ante a forma como foi descrita a imputação, foi cerceada a sua defesa. De fato, os fiscais não atentaram para a norma do art. 39, III, do RPAF/99, narrando os fatos de forma muito lacônica. O Auto de Infração precisa ser claro e preciso, para que o acusado possa exercer plenamente o seu direito de defesa, em face do princípio do contraditório. No caso do item 4º, o fato foi descrito como “Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios”. O demonstrativo à fl. 48 (que sequer foi assinado pelos fiscais, em desatenção à norma do art. 15, II, “d”, c/c o § 2º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) é insuficiente para caracterizar o fato jurídico motivador do lançamento.

A vagueza ou imprecisão da descrição do fato seria passível de saneamento, com reabertura do prazo de defesa, não fossem outros pontos, que passo a assinalar.

A defesa alega que os vasilhames constituem bens do Ativo Imobilizado, não sendo, portanto, mercadorias, de modo que, quando os referidos bens são danificados pelos seus distribuidores, o valor que estes pagam à empresa não constitui o preço de uma operação de compra e venda, mas sim a indenização por prejuízos causados.

Há que se fazer a distinção entre mercadorias e bens do Ativo Imobilizado. Mercadorias são bens móveis do Ativo Circulante destinados a atos de comércio. Por seu turno, bens do Ativo Imobilizado são bens móveis ou imóveis necessários ao desempenho da empresa, porém não destinados a atos de comércio.

O ICMS tem como fatos geradores três categorias de negócios: operações mercantis, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, e prestações de serviços de comunicação.

Interessam aqui apenas as operações mercantis que impliquem circulação de mercadorias, entendido o conceito de “circulação” em seus aspectos físico, econômico e jurídico. Note-se que a lei, ao descrever a hipótese de incidência do tributo, não fala em compra e venda, preferindo o legislador falar em “operações”, o que é bem mais abrangente. Por conseguinte, sempre que determinada pessoa, natural ou jurídica, realizar, com habitualidade, operações que impliquem a mudança da titularidade de bens móveis (circulação jurídica), ao dar saída desses bens do seu estabelecimento (circulação física e econômica), é atingida pela norma jurídica, ocorrendo o fenômeno da incidência legal, nascendo nesse momento uma obrigação para com o Estado, de natureza tributária. Constituem operações relativas à circulação de mercadorias, por exemplo, a compra e venda, a transferência, a dação em pagamento, o leilão, a permuta, a desincorporação de Ativo Imobilizado, etc. Por conseguinte, a compra e venda é apenas um exemplo – o mais usual – das operações relativas à circulação de mercadorias.

Um bem não se torna bem do Ativo Imobilizado pelo simples fato de ter sido contabilizado como tal. Não é o simples registro contábil o que define o tipo do bem, mas a sua efetiva natureza e o modo como o bem se vincula à empresa.

Não há nada de errado que a empresa contabilize garrafas, garrafeiras e “pallets” no Ativo Imobilizado. Aliás, tecnicamente esse é o procedimento correto. Porém, em se tratando de bens móveis, se eles vierem a ser objeto de atos de comércio, com habitualidade, deixam de ter o tratamento fiscal reservado a bens do Ativo Imobilizado, tornando-se passíveis de tributação pelo ICMS, atendidos determinados requisitos. Que requisitos são esses?

A resposta está, basicamente, nos arts. 2º, V, e 6º, VIII, do RICMS/97. De acordo com o art. 2º, V, é devido o ICMS, em princípio, na desincorporação de bens do Ativo Imobilizado, porém o art. 6º, VIII, exclui da incidência as desincorporações de bens do Ativo Imobilizado que tenham sido objeto de uso, pela empresa, por mais de um ano.



Para uma perfeita compreensão do tratamento fiscal dispensado aos bens do Ativo Permanente, é recomendável uma leitura do art. 339 do RICMS/97. O tratamento fiscal desse tipo de bens é bastante complexo, pois envolve crédito fiscal, diferença de alíquotas, não-incidência, reduções de base de cálculo, etc.

No caso em exame, a fiscalização não deve ter-se apercebido da complexidade atinente aos bens em questão. Pelos instrumentos às fls. 48 a 61, percebo que o levantamento fiscal foi feito com base nas receitas e despesas declaradas nos balanços da empresa, em face das rubricas atinentes a ressarcimentos de prejuízos ativos. Ocorre que tais ressarcimentos envolvem desincorporação de bens do Ativo Imobilizado. Conforme assinalei, o art. 6º, VIII, do RICMS/97, prevê a não-incidência do imposto na desincorporação de bens do Ativo Imobilizado que tenham sido objeto de uso, pela empresa, por mais de um ano. Nesse caso, cumpre ao fisco verificar a correção dos estornos de crédito fiscal dos bens desincorporados. Por outro lado, há outro aspecto que teria de ter sido observado: se o bem desincorporado tiver menos de um ano de uso, incide o imposto, porém com base de cálculo reduzida, nos termos do art. 83 do RICMS/97.

Volto a dizer que não estou entrando no mérito do item 4º do Auto de Infração. As considerações que acabo de expor foram feitas em tese, comentando abstratamente aspectos da legislação, pois não há elementos nos autos que indiquem o que de fato aconteceu, nem tampouco qual o regime jurídico aplicável à situação real.

O lançamento do item 4º é nulo por cerceamento de defesa e por falta de certeza e liquidez. Baseio-me no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

Assinalo, apenas para não deixar passar em branco, que o débito consignado no item 4º do Auto de Infração (R\$ 217.023,85) diverge do valor apurado no demonstrativo à fl. 48 (R\$ 216.723,87).

A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento, no tocante ao item 4º. Evidentemente, se, antes de nova ação fiscal, a empresa sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Passo ao exame do mérito.

Os itens 1º e 2º têm estreita correlação entre si: o 1º diz respeito a crédito fiscal de bens que o fisco considera material de uso e consumo, e o item 2º cuida da exigência do pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens (o Auto de Infração refere-se impropriamente à falta de “complementação de alíquotas”, expressão esta que constitui coisa totalmente distinta de “diferença de alíquotas”).

Pelos elementos constantes nos autos, cotejando os laudos técnicos apresentados pela empresa, firmados por engenheiro químico, com o que foi dito pelos fiscais na informação prestada, chego às seguintes conclusões:

1. o ácido fosfórico é empregado pela fábrica na produção de cerveja para garantir o pH adequado para o processo de produção de mosto (a cerveja é produzida a partir da fermentação de cereais, especialmente cevada e lúpulo), não havendo dúvida de que se trata de um insumo industrial indispensável ao processo produtivo, na condição de produto intermediário;
2. Terra Diatomita Hyflo, Terra Perlita Dicalite e Terra Diatomita Standard são materiais empregados na filtragem da cerveja durante o processo de fabricação, a fim de garantir a estabilidade organoléptica através da remoção de fermento e de substâncias formadoras de turvação, constituindo, sem dúvida, produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo;

3. o oxônio ativo e o Divosoan são materiais empregados tanto na produção de cerveja como de refrigerantes, sendo utilizados para evitar a formação de germes, ou seja, para preservar a boa qualidade do produto, de modo que constituem também insumos industriais indispensáveis na produção de bebidas, na condição de produtos intermediários; em consulta feita por outra empresa fabricante de cerveja, relativamente ao emprego de germicidas empregados na lavagem de garrafas, a DITRI emitiu o Parecer GECOT nº 2189/98, no qual aquele órgão declara que, estando os materiais vinculados ao processo industrial, a empresa tem o direito de se creditar do imposto. Para a DITRI, os materiais que não dão direito ao crédito são os produtos consumidos pela empresa fora do processo industrial, como ocorre com os materiais utilizados na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento;
4. a Perlita ativada é um material empregado na filtração da cerveja durante o processo de fabricação, a fim de garantir a estabilidade organoléptica através da remoção de fermento e de substâncias formadoras de turvação, constituindo, sem nenhuma dúvida, um produto intermediário indispensável ao processo produtivo;
5. o Dicolube 200 é empregado pela fábrica na produção de cerveja e refrigerantes para diminuir o atrito entre as garrafas e a esteira transportadora, de modo a evitar tombamento e quebra, constituindo, portanto, insumo industrial consumido em contato direto com o produto em fabricação, na condição de produto intermediário;
6. Terra Infusória Perlmax e Terra Infusória Kenite 200 são materiais empregados na filtração da cerveja durante o processo de fabricação, a fim de garantir a estabilidade organoléptica através da remoção de fermento e de substâncias formadoras de turvação, constituindo, sem dúvida, produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo;
7. o cloreto de zinco é empregado no processo de fabricação da cerveja como micronutriente para a levedura (fungo responsável pela fermentação na produção de bebidas alcoólicas), sendo, portanto, insumo industrial consumido em contato direto com a matéria-prima, tendo participação necessária no processo produtivo;
8. o Divovap Surac (soda cáustica) é utilizado pela fábrica na produção de cerveja e refrigerantes para atuar sobre resíduos de fermento e proteínas nos tanques, tubulações, trocadores de calor e enchedoras, para preservar a boa qualidade do produto, de modo que constitui também um insumo industrial necessário na produção de bebidas, na condição de produto intermediário; através do Parecer GECOT nº 2189/98, a DITRI, respondendo a uma consulta feita por outra empresa fabricante de cerveja, quanto ao crédito relativo a germicidas empregados na lavagem de garrafas, declarou oficialmente que, estando os materiais vinculados ao processo industrial, a empresa tem o direito de se creditar do imposto. Segundo aquele órgão, os materiais que não dão direito ao crédito são os produtos consumidos pela empresa fora do processo industrial, como ocorre com os materiais utilizados na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento;
9. o carvão ativado é empregado na fabricação de cerveja e refrigerantes na camada do leito filtrante dos filtros de carvão, para filtração da cerveja e dos refrigerantes, durante o processo de fabricação, constituindo, portanto, produto intermediário indispensável ao processo produtivo;
10. o Divo 660 é empregado na produção de cerveja e refrigerantes, aditivado à solução de soda cáustica para lavagem de garrafas, linhas de tubulações, tanques, pasteurizadores, esterilizadores, evaporadores e concentradores, constituindo, de modo, insumos industriais indispensáveis na produção de bebidas, na condição de produtos intermediários; a DITRI, através do Parecer GECOT nº 2189/98, respondendo a uma consulta feita por outra empresa fabricante de cerveja, quanto ao crédito relativo a materiais empregados na lavagem de

garrafas, declarou que, estando os materiais vinculados ao processo industrial, a empresa tem o direito de se creditar do imposto. Segundo a DITRI, os materiais que não dão direito ao crédito são os produtos consumidos pela empresa fora do processo industrial, como ocorre com os materiais utilizados na limpeza de pisos e vidraças do estabelecimento;

11. gás natural de petróleo é o combustível empregado pelas empilhadeiras. Energia elétrica e combustíveis de toda espécie – lenha, carvão, gasolina, óleo diesel, gás, etc. – empregados por uma fábrica em sua atividade-fim, como neste caso, constituem produtos intermediários. Ninguém tem dúvida que o combustível empregado por uma empresa em seus veículos para transportar matérias-primas dá direito ao crédito. Isso é ponto pacífico no caso de empresas de mineração, que empregam caminhões, guindastes, esteiras transportadoras, etc., na extração, manejo e transporte de minerais até o setor de beneficiamento ou transformação. Se, no manejo e transporte de matérias-primas, é reconhecido o direito ao crédito, com muito mais razão há de ser reconhecido o direito ao crédito do combustível das máquinas empilhadeiras, sejam empilhadeiras de matérias-primas, sejam empilhadeiras de produtos acabados. Se as empilhadeiras fossem movidas a energia elétrica, ninguém teria dúvidas quanto ao direito ao crédito.

Conclusão: todos os bens objeto dos itens 1º e 2º, sem exceção, constituem *típicos produtos intermediários*, ou seja, *insumos industriais*, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, e, por conseguinte, não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, quando adquiridos de outros Estados.

Materiais empregados na atividade industrial não podem ser considerados “materiais de consumo”, quer do ponto de vista contábil, quer do ponto de vista econômico, quer do ponto de vista jurídico-tributário, para efeitos de crédito de ICMS. Os materiais objeto desta ação fiscal, por serem consumidos diretamente no processo industrial, jamais poderiam ser considerados materiais de consumo. Em face da forma como participam do processo produtivo, é inegável que eles têm envolvimento direto na elaboração do produto final, na condição de produtos intermediários. Integram o custo direto de fabricação. O direito ao crédito é assegurado com todas as letras pela legislação estadual.

É velha essa discussão do crédito fiscal de produtos intermediários. Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc. Como a legislação do antigo ICM não era precisa na fixação dos critérios de identificação desses fatores, a Procuradoria da Fazenda, através do seu presidente àquela época, o prof. Johnson Barbosa Nogueira, elaborou o tão famoso Parecer Normativo nº 1/81, o qual passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário.

Entretanto, quando, em 1989, a Lei nº 4.825/89 converteu o ICM em ICMS, houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei, em vez de deixar que atos normativos inferiores se ocupassem da formulação dos conceitos em torno da questão – matéria de reserva legal, indelegável –, chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.

Idêntico critério foi adotado pela lei atual do ICMS, a Lei nº 7.014/96, e pelo seu Regulamento. Com efeito, o RICMS/97 regula de forma cabal o regime de compensação do imposto. Quando o

Regulamento chamou para si a responsabilidade de definir quais os insumos que dão direito ao crédito, derogou o Parecer Normativo nº 1/81. Os critérios pelos quais deve pautar-se o intérprete, a partir do RICMS/97, devem ser os traçados pelo próprio Regulamento.

O aludido parecer normativo considerava “produto intermediário” aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada “fornada”, digamos assim. A expressão “direta e imediatamente” era inspirada na concepção então reinante do chamado “crédito físico”.

Porém, ao ser editado o RICMS/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu, acertadamente, especificar, detalhadamente, *o que e em que casos* dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

O grande equívoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. O direito brasileiro não cuida disso. Crédito físico e crédito financeiro são coisas que podem interessar na Europa, nos países que adotam o IVA (imposto sobre valor agregado). No Brasil, não. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.

Nessa discussão, há quem chegue a dizer que determinado material, embora seja um produto intermediário, não dá direito ao crédito porque “não integra o produto final”. Ora, os produtos intermediários não “integram o produto final”, o que integra o produto final são as matérias-primas. Qualquer produto intermediário que integre o produto final deixa de ser conceituado como produto intermediário e passa a ser matéria-prima.

Observe-se que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei. Repito: tais restrições não constam na lei nº 7.014/96. Nem tampouco no RICMS/97. Trata-se de coisas do passado, do tempo do extinto ICM.

O princípio da não-cumulatividade assegura ao contribuinte o direito de abater do imposto relativo às suas operações (ou prestações) o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. O direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição.

A lei baiana, fiel à Constituição e à norma complementar à Constituição, define as situações em que o contribuinte pode utilizar o crédito. Não há como negar o direito ao crédito se os materiais consumidos no processo industrial preenchem os *requisitos previstos na lei*. A fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. A conceituação técnica dessas figuras – produtos intermediários e materiais de consumo – é importante, porém mais importante é a conceituação estabelecida pela legislação.

A legislação baiana é perfeita na regulação do princípio da não-cumulatividade. Fiéis à Constituição, a lei do ICMS e o seu regulamento estabelecem o mecanismo da compensação ou regime de abatimento de modo a não dar margem a dúvidas, especificando, em detalhes, de forma bastante didática, quais os tipos de bens que dão direito ao crédito. Lendo o § 1º do art. 93 do Regulamento, fica mais que evidente que não tem mais aplicação, absolutamente, o Parecer Normativo nº 1/81. Esse Parecer desempenhou no passado importante papel na definição do que seriam produtos intermediários, conceituando-os como produtos que se utilizam no processo de industrialização de forma direta e imediata, exigindo a sua renovação ao cabo de cada

participação. Todavia, aquele parecer, face à nova orientação estabelecida pela Lei nº 4.825/89 e pela Lei nº 7.014/96, encontra-se *derrogado*.

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, traduzindo a positividade dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II - as operações ou prestações subseqüentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.” (*os grifos são meus*)

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou

c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

No presente caso, todos os produtos, dada a forma como são consumidos no processo industrial, são materiais utilizados durante o processo de industrialização, em contato direto com o produto em fabricação, na atividade-fim da empresa. São insumos industriais, portanto. A legislação baiana, atendendo ao princípio da não-cumulatividade, prevê a compensação do valor devido em cada operação com o imposto cobrado nas operações anteriores. As mercadorias ou bens em questão são produtos intermediários empregados no processo industrial, e não materiais de consumo, conforme acusa o Auto de Infração.

Com efeito, examinando-se a forma como os materiais em questão são empregados pela empresa, fica patente que não se trata, evidentemente, de materiais de consumo. Materiais de consumo são coisas que a empresa emprega fora do processo produtivo, como, por exemplo,

materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Os materiais objeto desta autuação têm tal vinculação com o processo produtivo que sem eles a produção seria, se não inviável, pelo menos seriamente comprometida.

O crédito fiscal não constitui um benefício, um favor, uma benesse que se conceda ou negue livremente. Ao contrário, constitui um direito: o ICMS é um tributo não cumulativo, devendo-se compensar o valor devido pela realização de operações ou prestações com o montante cobrado nas operações e prestações anteriores. Sendo vedado o crédito, o ICMS passa a ser um tributo cumulativo, e com isso ele perde sua principal característica, estabelecida pela Constituição.

É fundamental que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais em questão integram o custo de produção, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.

A contabilização dos materiais de consumo e dos insumos é feita de modo diverso. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Como os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Os materiais em discussão nestes autos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.

Não tenho a mais mínima dúvida de que as exigências fiscais dos itens 1º e 2º do Auto de Infração em apreço são indevidas.

O 3º item cuida da falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais. O fato foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado. O débito apurado diz respeito a operações com garrafas, garrafeiras e “pallets” (material de acondicionamento ou embalagem de bebidas). À época, a empresa adotava critério diverso daquele que passou a adotar após a fusão do grupo da Antarctica com o grupo da Brahma. No período objeto do lançamento em discussão, a empresa mantinha os controles dos materiais de acondicionamento ou embalagem nos livros fiscais, com emissão de documentos fiscais nas saídas. Foi com base nos estoques iniciais e finais, consideradas as entradas e saídas, que o fisco apurou as diferenças em discussão. Considero caracterizada a infração.

O item 4º é nulo, conforme decidi na apreciação das preliminares.

Os itens 5º e 6º cuidam, respectivamente, de recolhimento de ICMS efetuado a menos na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, e de falta de recolhimento do imposto devido nas importações. Os demonstrativos fiscais (fls. 62/64) indicam de que modo foram apuradas as diferenças levantadas. As objeções da defesa quanto à falta de clareza dos lançamentos não são razoáveis.

Mantenho o débito do item 5º.

Quanto ao item 6º, em face dos comprovantes de recolhimentos apresentados pela defesa, o débito foi reduzido (os fiscais, contudo, não declararam para quanto seria a redução, dando a impressão de que seria para R\$ 16.075,02, de acordo com o demonstrativo à fl. 279). Os fiscais, ao

efetuarem a revisão, deveriam ter feito o demonstrativo do débito, excluindo as quantias indevidas. Como assim não procederam, farei eu mesmo a especificação dos valores remanescentes. Isto, contudo, não é tarefa do julgador. Faço-o em nome do *princípio da economia processual*, para evitar uma diligência, fato que postergaria o desfecho da lide, em prejuízo do Estado e do sujeito passivo. Baseio-me nos dados dos instrumentos às fls. 62/64 e 279:

DATA OCORR.	DATA VENC.	VR. ORIGINÁRIO	VR. REMANESCENTE
25/02/1999	25/02/1999	251.435,34	14.001,43
11/10/1999	11/10/1999	83.023,24	253,36
30/11/1999	30/11/1999	228,62	228,62
01/12/1999	01/12/1999	1.856,05	2,66
26/01/2000	26/01/2000	1.631,65	1.631,65
25/02/2000	25/02/2000	1.499,08	11,45
23/03/2000	23/03/2000	1.383,49	6,80
14/04/2000	14/04/2000	80.798,16	1.744,58
26/04/2000	26/04/2000	10.277,63	54,74
05/09/2001	05/09/2001	166.934,35	166.934,35
06/11/2001	06/11/2001	363.478,83	363.478,83
Totais		962.546,44	548.348,47

O demonstrativos dos débitos deverá ser feito com base nas seguintes indicações:

Item 1º: zero

Item 2º: zero

Item 3º: R\$ 774.579,42

Item 4º: zero

Item 5º: R\$ 285.524,19

Item 6º: R\$ 548.348,47

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## 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 **298624.0007/03-0**, lavrado contra **IND. DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.608.452,08**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 833.872,66 e de 70% sobre R\$ 774.579,42, previstas no art. 42, II, “a” e “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA