

A. I. Nº - 298624.0098/04-3
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO, WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS,
ILDEMAR JOSÉ LANDIN e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 28. 12. 2004

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0518-04/04

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ocorrência de fato gerador do ICMS. Comprovado que o contribuinte promove negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias (vasilhames), envolvendo real mudança de titularidade do domínio. O contribuinte deixou de emitir as notas fiscais para acobertar as saídas das mercadorias, não procedendo ao lançamento e pagamento do tributo. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Confirmada a utilização indevida de crédito fiscal com relação aos produtos soda cáustica, hipoclorito de sódio, Diverfoan CA, Dicolube, Divosan Forte, Divosheen Bruspray, álcool etílico a granel, graxa, Trimeta P3 e cal hidratado. Não se tratam de produtos aplicados diretamente ao processo produtivo, não integrando o produto e seu consumo/utilização não guarda relação direta com o produto final do autuado, nem como elemento integrante (massa molecular) nem é consumido variavelmente, proporcional à quantidade processada. Imputação procedente em parte. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Imputação subsistente em parte, pelas razões expostas no item anterior. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à presunção legal de saídas anteriores de mercadorias tributáveis e a matéria fática é a aplicação de multa acessória pelas aquisições de mercadoria (malte) sem registro na escrita fiscal do sujeito passivo. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Procedimento fiscal nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/5/2004, cobra ICMS no valor de R\$2.285.048,48, acrescido das multas de 60% e 70% pelos seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, levantada através da contabilidade, conta “Prejuízos com ativo de giro”, onde são computadas as vendas de vasilhames realizadas sem emissão de documento fiscal, como se indenização por perda de ativo comodatado fosse (novembro de 2001 a dezembro de 2003) – R\$406.756,12;
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (novembro de 2001 a dezembro de 2003) – R\$379.884,72;
3. Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (dezembro 2001, janeiro a março de 2002 e janeiro a dezembro de 2003) – R\$161.694,32;
4. Falta de recolhimento do ICMS relativo a 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Refere-se à omissão entrada de malte para fabricação de cerveja, cujas saídas registradas indicam aquisição de matéria-prima superior àquela comprovada (exercícios de 2001, 2002 e 2003) – R\$1.336.713,32.

O sujeito passivo apresentou defesa (fls. 1085/1106) e, em preliminar, asseverou ser nulo o Auto de Infração pela falta de adequada motivação legal e fática. Disse que em um lançamento, os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada impõem que todo ato jurídico, através do qual se exija um tributo ou se aplique uma penalidade, indique expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, visando propiciar ao sujeito passivo a afetiva incidência da norma tributária. Fundamentou suas alegações nos art. 129, § 1º, V, do COTEB, e no art. 39, V, do RPAF/99. Argumentou que, em verdade, no auto, foram indicados os dispositivos regulamentares e o art. 42, da Lei nº 7.014/96. Como os artigos regulamentares não indicavam, com exatidão, os elementos das normas jurídicas supostamente incidentes aos fatos descritos pelos prepostos fiscais, entendeu que sua menção não supria a exigência do Código Tributário Nacional. Quanto às menções dos incisos do art. 42, da Lei nº 7.014/96, era totalmente descabida, pois, se não havia fundamentação legal, não poderia ser cogitada a aplicação de multa por suposta falta de pagamento do tributo.

Abordando o mérito do item 1 do lançamento fiscal, fez um relato circunstanciado da situação. Disse que ao exercer suas atividades concernentes à produção de cervejas engarrafadas, estas são comercializadas através de revendedores. Ocorre que a cerveja não pode ser comercializada sem que esteja contida em recipientes adequados. Assim, entrega, gratuitamente, vasilhames e garrafeiras (bens do seu ativo permanente) aos seus revendedores, lhes impondo, tão somente, a obrigação de guardar, conservar e restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Quando tais vasilhames e garrafeiras são restituídas normalmente, entendeu não haver qualquer dúvida acerca da não incidência do ICMS, com base no art. 19, do RICMS, que transcreveu. No entanto, quando as distribuidoras causam qualquer prejuízo ao seu ativo permanente surge a obrigação deles de o ressarcir, momento em que é exigido o valor correspondente ao custo de

aquisição de novos vasilhames, diminuído da quantia relativa á venda, dos bens móveis impróprios ao acondicionamento da cerveja, o que não se configurava hipótese de circulação de mercadorias, não havendo, inclusive, transferência de propriedade. Reafirmou que o valor pago pelos revendedores não configurava pagamento de preço em contraprestação de aquisição de mercadoria, fato que se existente incidiria a regra-matriz do ICMS e que os vasilhames permanecia no seu patrimônio, mesmo quando alienados. E, aqueles efetivamente vendidos não poderiam ser com os mesmos confundidos. Neste sentido afirmou ser este o mesmo entendimento do CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0186-11/02 (voto da Relatora Verbena Matos Araújo).

Concluiu afirmando: “Restam comprovadas, destarte, as equivocidades da descrição fática da infração 01, pois: não há de se cogitar de omissão de saídas de vasilhames , tendo em vista que a saída dos aludidos bens deteriorados, a título de compra e venda a terceiros de bens do ativo permanente, foi contabilmente registrada pela Autuada, procedendo-se, inclusive, ao estorno do crédito fiscal, exigido pela legislação estadual, em casos desta espécie; não há de se cogitar de mercadorias, tendo em vista que os vasilhames não são destinados ao comércio, caracterizando-se como bens do ativo permanente; não há de se cogitar de venda de vasilhames aos revendedores, tendo em vista que estes apenas promovem o ressarcimento dos prejuízos causados à Autuada em face da deteriorização dos bens móveis emprestados, bens que, mesmo após o ressarcimento, como não poderia deixar de ocorrer, permanecem no patrimônio da Autuada, visto que não se efetiva a aquisição dos mencionados bens pelos revendedores (a venda dos vasilhames inutilizados apenas se perfaz posteriormente, quando comprados por terceiros, registrando-se, neste instante, a saída dos bens aludidos)”.

Atacando as infrações 2 e 3, as entendeu não configuradas. Descrevendo o conceito legal de bens de uso e consumo afirmou que nenhuma das mercadorias indicadas pelos autuantes assim se caracterizava, tendo em vista que todas eram integralmente consumidas no processo produtivo da empresa, portanto, produtos intermediários, conforme os laudos periciais que apensou aos autos. De igual maneira, transcreveu textos de decisões deste Colegiado sobre a matéria em lide. Portanto, constatada a legitimidade da utilização do crédito fiscal concernente às mercadorias indicadas pelos autuantes, não restava dúvida que era indevida qualquer cobrança de diferencia de alíquota. Ainda mais, disse, quando verificava que os agentes fiscais aplicaram à infração 3, não a diferença de alíquota, e sim, a alíquota total, isto é, de 17%.

Impugnando o item 4 da autuação, a descreveu e indicou dispositivos legais ditos infringidos para afirmar, preliminarmente, que foi aplicada uma presunção, como houvesse sido detectado saldo credor de caixa. Não discordando das presunções legais, afirmou que as mesmas podem ser utilizadas desde que não violem princípios basilares do Direito Tributário, como o princípio da segurança jurídica, o da legalidade e o da tipicidade. Desta forma, esta presunção deve ser prevista em lei *stricto sensu*, sendo vedado ao Poder Executivo, através de decretos ou de qualquer outra espécie de ato infralegal, presumir a ocorrência de fatos geradores ou atos ilícitos, imputando ao particular o pagamento de tributo ou de penalidade, no afã de evitar a evasão fiscal, tendo o fisco o dever da imparcialidade, não podendo adotar critérios subjetivos no lugar dos legais, sob pena de nulidade. Para corroborar o argumento, citou ensinamentos do Prof. Roque Carraza.

Após tal exposição, requereu a nulidade do lançamento do item 4 da autuação, pois como descrita estava evidenciado não se tratar de uso de "presunção legal", mas sim de "presunção regulamentar", subsidiada por uma portaria - ato normativo hierarquicamente inferior ao próprio decreto. E, ainda que admitido o uso de presunções por atos do Poder Executivo, o lançamento seria nulo pois, como se constatava da própria descrição fiscal, a escrituração da empresa não indicou saldo credor de caixa.

No mérito, asseverou inexistir qualquer distorção entre a quantidade de malte adquirido e a quantidade de cerveja vendida. Que ao contrário do que pretenderam os autuantes, não existia um índice de conversão de malte em cerveja, sendo indiscutivelmente equivocada a aplicação de "índice médio", vez que o volume de cerveja vendido não possui relação direta e proporcional com o malte consumido nas etapas de produção. Ressaltou que, em algumas situações, a empresa adquire produtos semi-elaborados, posteriormente transformados em cerveja, mercadorias cujas saídas, obviamente, não devem corresponder, nestes casos, a entradas de malte, e sim do mencionado produto semi-elaborado. Além disso, o percentual de malte utilizado no fabrico da cerveja pode variar em períodos curtos, aumentando-se, desse modo, o consumo de outros produtos intermediários, como, por exemplo, milho. Em outras situações, este consumo varia em até 5%, sem que se afete a qualidade ou a quantidade do bem produzido. Registrou, ainda, que quantidade não irrelevante de malte perece durante o transporte, bem como durante a manipulação e limpeza realizada na fábrica.

Acrescentou, em seguida, que é uma empresa que visa constantemente a melhoria da qualidade dos produtos e incremento da produtividade, sendo realizadas inúmeras pesquisas, buscando-se, cada vez mais, a utilização de menos malte para a fabricação de mais cerveja, cuja maior parte é importada, ou seja, é produto sujeito às nuances do mercado internacional, fato que justifica a busca da empresa em reduzir o seu consumo. Este fato, continuou, refutava em definitivo a presunção de que teriam ocorrido entradas não registradas, tendo em vista a impossibilidade do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada sem o registro e conseqüente pagamento do ICMS.

Concluindo, requereu a nulidade do lançamento fiscal e caso rejeitada a sua improcedência. Requereu ainda a produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada de documentos, bem como, de diligência e de perícia fiscal.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 1173/1182), entendendo que não procediam as alegações de nulidade do defendente, pois as diversas infrações receberam descrição padrão conforme previsto no aplicativo SEAI - Sistema de Emissão de Auto de Infração do Estado da Bahia, estando todas amparadas em planilhas e documentos correspondentes, conforme descrito à fl. 14 do processo - Índice dos Anexos.

No mérito e quanto ao item 1 do lançamento fiscal, inicialmente observaram que o impugnante, "na tentativa de justificar a saída de vasilhames sem emissão de documento fiscal", voltou a utilizar argumento já rebatido no primeiro julgamento da espécie - Auto de Infração 298624.0006/99-8, integralmente procedente por decisão unânime da 2ª Junta de Julgamento deste CONSEF, o primeiro de uma série de autuações (8), todas julgadas procedentes. O argumento defensivo é de que os vasilhames e garrafeiras utilizados pelos distribuidores pertencem ao fabricante, que os emprestava a título de comodato (fl. 1090). Nesta condição, a cobrança por vasilhames efetuada concomitantemente a cada operação de venda de cerveja (fls. 1183/1188) se constituía em indenização por perda do ativo comodatado, não se tratando, por conseguinte, de uma venda. Afirmaram ser flagrantemente inverossímil tal afirmativa, vez que tais bens são de propriedade das distribuidoras, constituindo-se num dos principais itens dos seus respectivos ativos. Como prova, anexaram aos autos declarações de distribuidores (fls. 1189/1191) e cópia do Balanço Patrimonial do autuado, no qual constam os registros contábeis dos vasilhames e garrafeiras (fls. 1189/1202). De igual maneira não era verdadeira a afirmativa (fl. 1091) de que a cobrança, sistematicamente efetuada, corresponderia ao custo de aquisição de novos vasilhames, abatido do valor residual daqueles tomados impróprios. A verdade é que na venda se embute percentual de 30% de valor agregado sobre os custos de aquisição e frete.

Observaram que a defesa havia substituído o argumento da restituição (fl. 1092), passando a se

referir à operação como alienação de itens do ativo, pelo que também não caberia a tributação, bastando o estorno do crédito fiscal correspondente, argumento este que não poderia resistir à verificação de diversos aspectos da operação, como sejam: a) a indústria destina, sistematicamente, cerca de 80% dos vasilhames que adquire à reposição daqueles enviados com avaria pelas distribuidoras e a estas pertencentes, repondo-lhes o ativo, impedindo assim que os caminhões retornem incompletos da operação de enchimento; b) a cobrança pelo vasilhame é concomitante à cobrança pelo líquido, sempre com margem de valor agregado; c) dos vasilhames que adquire, o autuado destina apenas cerca de 20% ao próprio ativo para repor aquelas unidades que “estouram” na linha de produção. Além do mais e como prova, era necessário ser analisado o procedimento do levantamento realizado das operações praticadas pelos estabelecimentos incorporados quando da fusão com o grupo Antarctica. Já sob o controle da AMBEV - Companhia Brasileira de Bebidas, inúmeras emissões de nota fiscal de saídas de vasilhames foram realizadas (até julho/2000) com o destaque do ICMS. Foram efetuados levantamentos quantitativos de estoque dos mesmos, constatando-se omissão de saídas, reconhecidas e pagas pelo autuado. Porém após julho/2000, a empresa começou a utilizar um artifício contábil, ou seja, transfere a totalidade dos vasilhames do estoque para o ativo imobilizado, contabilizando as receitas obtidas da venda na conta PREJUÍZOS COM ATIVOS DE GIRO, e efetua a cobrança com a simples emissão de recibo, sem nota fiscal (vide fls. 1183/1188). Discorrendo sobre o conceito legal das contas que são incluídas no grupo do Imobilizado, ressaltaram que a parcela dos vasilhames sobre a qual está sendo reclamado o recolhimento do ICMS é aquela vendida aos distribuidores, e não a destinada ao processo produtivo. Entenderam “curioso” o fato do impugnante recorrer a processo de outra empresa, cujo mérito não havia sido ainda julgado e se omitisse daqueles lavrados contra ele e julgados procedentes.

Em relação ao item 2, discordaram que os materiais pudessem ser considerados intermediários, pois se tratavam de uso e consumo, vez que materiais de limpeza, de laboratório e de filtragem que, ou estão à parte do processo produtivo ou não exigem sua renovação à cada participação. Para emissão deste conceito se basearam no Parecer PROFI 01/81, afirmando que o art. 51 da Lei 7014/96 amparava o entendimento. Analisando os Laudos Técnicos apresentados pelo impugnante (fls. 1141/1169), disseram que aqueles anexados às fls. 1141/1147, 1149/1150, 1156/1157, 1159, 1163, 1164/1165, 1167/1168 diziam respeito a itens de limpeza, os quais pela própria natureza não poderiam ter participação intrínseca ao processo produtivo. Já os materiais constantes dos laudos às fls. 1148, 1152 e 1154 eram destinados à filtragem, sendo utilizados em vários processos produtivos. Os materiais referidos às fls. 1158 e 1162 eram lubrificantes de esteiras para evitar atrito com as garrafas. Os elementos tratados nos laudos às fls. 1160/1161, destinados ao tratamento de água das torres e caldeiras. Porém, concordando que aqueles identificados nos Laudos Técnicos de fls. 1153, 1155, 1166, 1169, afirmaram que deveriam ser excluídos da glosa, mantendo-se o direito ao crédito - Cloreto de Cálcio Escamas, Cloreto de Cálcio Granulado, Silicagel, Ácido Fosfórico Alimentício, Ácido Lático.

Para melhor análise do que expuseram, apresentaram o estudo denominado ENQUADRAMENTO DOS CRÉDITOS INDEVIDOS NA INDÚSTRIA, elaborado e aprovado pela Inspetoria de Fiscalização de Empresas de Grande Porte “e acatado pelo COTEB” como parâmetro para tratamento dos itens de uso e consumo.

Manifestaram o mesmo entendimento do item 2 para o item 3 da autuação (diferença de alíquota).

Manifestando-se quanto ao item 4, ressaltaram, como inicial, a retificação do texto padrão do aplicativo SEAI consignada por eles, vez que o mesmo não se adequava à forma da omissão de entrada constatada. Assim, a presunção de omissão de saídas (constante do texto padrão do SEAI) não havia sido aplicada à presente autuação, que baseou sua exigência na omissão de entrada de malte, cujas aquisições registradas foram inferiores àquelas necessárias à fabricação do volume

de cerveja produzido, conforme apurado no levantamento quantitativo (fls 74/1083).

Prosseguindo, afirmaram que o levantamento quantitativo consistiu no confronto entre o volume de saídas de cerveja informado pelo contribuinte e aquele resultante da quantidade de malte consumida e considerados os saldos iniciais e finais dos diversos itens inventariados. Que o levantamento realizado foi desenvolvido em conjunto com a fabricante e o "índice médio" utilizado foi aquele apresentado pela empresa (fl. 77). Ressaltaram que este índice foi objeto de reuniões com a área industrial e contábil da cervejaria, em cujo final pleitearam que fosse considerado o ÍNDICE DO PRODUTO LÍQUIDO (a média) e não aquele denominado ÍNDICE MOSTO QUENTE - a princípio utilizado pela fiscalização.

Discordaram, em seguida, que o autuado adquire produtos semi-elaborados que posteriormente são transformados em cerveja, cujas saídas não corresponderiam a entradas de malte e sim de semi-elaborado. O fabricante, esclareceram, não adquire produto semi-elaborado, sendo aquele constante do registro de inventário oriundo do processo produtivo do estabelecimento, desenvolvido a partir do malte. Que a variação no percentual de malte utilizado no fabrico é considerada pela companhia na sua apuração de consumo de matéria prima e correspondente custo de fabricação, conforme demonstrado no documento relativo ao exercício de 2003 (fl. 77). A variação entre os diversos meses do ano não impedia o fabricante de apurar um índice anual médio, o que efetivamente faz e provou através do documento considerado pelo fisco.

Reproduziram texto da obra "Fabricação de Cerveja", editada pela Companhia Cervejaria Brahma, que assevera que a cerveja "não pode ser produzida sem cevada malteada" (fls. 1203/1204). Nesta circunstância, observaram que o malte era o insumo que melhor se prestava como parâmetro de cálculo do volume de produto final elaborado.

Por fim, trouxeram aos autos reportagem da Revista ISTO É (edição de 24/12/2003) sobre evasão fiscal na compra de malte.

Manifestando-se sobre a informação fiscal (fls. 1225/1233), o impugnante reafirmou seu requerimento da nulidade da ação fiscal diante da afirmativa dos prepostos fiscais. Disse que a indispensabilidade da indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos é prevista pelo Código Tributário do Estado da Bahia, no seu art. 129, § 1º, V, que transcreveu. Entendeu irrelevante o SEAI - Sistema de Emissão de Autos de Infração do Estado da Bahia, como sustentado pelos autuantes, admita a lavratura de autos de infração sem a indicação dos dispositivos da lei supostamente violados, tendo em vista que há sempre de prevalecer a norma prevista em lei, na hipótese de antinomia com normas de inferior hierarquia.

Refutou a afirmativa dos autuantes de que comercializa os vasilhames, indicando, como prova "irrefutável" do fato, cópias de declarações supostamente firmadas por empresas distribuidoras de bebidas, pois não foi indicado o seu nome na relação das empresas citadas. Ao derredor do assunto, observou que as "declarações" juntadas pelos autuantes nada demonstravam acerca do suposto comércio dos vasilhames. Inclusive, para que não restasse qualquer dúvida sobre a imprestabilidade dos documentos mencionados, apontou as declarações de três dos seus distribuidores que, anteriormente, havia apensado aos autos (fls. 1189/1191), onde consta que todos os vasilhames pertenciam ao ativo imobilizado das empresas firmadoras das declarações.

Voltou a expor seu entendimento quanto o conceito de operação de circulação de mercadorias (contrato de compra e venda) e de que não existiu transferência de propriedade dos vasilhames. Asseverou que em qualquer momento "substitui o argumento da restituição, passando a se referir à operação como alienação de itens do ativo, pelo que também não caberia a tributação, bastando o estorno do crédito fiscal correspondente", como afirmaram os prepostos fiscais. O que claramente havia dito era que os valores "auferidos em face dos prejuízos causados aos bens móveis de seu ativo permanente não se relacionam, indubitavelmente, às saídas dos mesmos

bens, saídas que apenas se efetivam após a realização do contrato de compra e venda dos vasilhames impróprios ao acondicionamento do produto celebrado com terceiros", pois, "não há como se sustentar saídas dúplices dos mesmos bens, como presumem os servidores fiscais".

Manifestou-se sobre a afirmação “injuriosa” dos autuantes de que a defesa teria recorrido "a um autêntico “blefe” ao transcrever a decisão paradigma, proferida pela eminente Conselheira Verbena Matos Araújo, em julgamento do auto de infração nº 269616.0002/01-3, pois o texto transcrito era absolutamente aplicável ao caso em exame, já que entendimento da maioria dos membros da 1ª CJF ao analisarem o mérito da questão e julgaram o auto de infração improcedente. Portanto, inverídica era a afirmativa dos autuantes de que o CONSEF não teria apreciado o mérito de infração similar a que estava em discussão. Além do mais, asseverou que a circunstância de a decisão ter sido proferida nos autos de processo administrativo fiscal contra empresa diversa não desautorizava a sua transcrição pelo sujeito passivo. Em virtude do princípio da isonomia, esta decisão deve ser aplicada a todos os contribuintes submetidos a idêntica situação fática.

Quanto aos itens 2 e 3, discordou do conceito exposto pelos autuantes sobre “produto intermediário”, ressaltando o entendimento do próprio CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0186-11/02. Considerou correta a afirmativa dos autuantes de que deveriam ser excluídos do levantamento fiscal os produtos Cloreto de Cálcio Escamas, Cloreto de Cálcio Granulado, Silicagel, Ácido Fosfórico Alimentício, Ácido Lático.

Aduziu, por derradeiro e quanto aos itens em discussão, que os prepostos fiscais não se manifestaram sobre a aplicação da alíquota total de 17% (infração 3), apesar de indicarem a suposta aplicação de "diferencia de alíquotas" e que eram inaplicáveis todos os dispositivos regulamentares indicados no auto de infração, em face da absoluta legitimidade da utilização do crédito fiscal e da flagrante ilegalidade da cobrança de diferença de alíquotas.

Quanto ao item 4, discordou da afirmativa dos autuantes de que não foi utilizada a presunção, “mecanismo absolutamente defeso à autoridade administrativa, conforme princípios basilares de direito tributário”. Ratificou todos os seus anteriores argumentos quanto às perdas e a utilização do malte na fabricação da cerveja. Disse que os autuantes não apreciaram as razões desposadas pela defesa, certamente por se tratarem de argumentos que elidiam a cobrança pretendida.

Em relação aos documentos juntados na informação fiscal, ressaltou, especialmente as cópias de reportagens jornalísticas, que não se referem ao caso em exame, revelando-se impertinentes.

Assim, restando evidenciada em definitivo a nulidade e a insubsistência do auto também quanto à infração 4, em virtude da ilegalidade da presunção regulamentar utilizada pelos autuantes, bem como da inexistência de qualquer fato que ensejasse a incidência da regra-matriz do ICMS, reiterou seu pedido de diligência, a nulidade ou a improcedência da autuação.

Na fase de instrução processual foi o PAF submetido á pauta suplementar de julgamento da 4ª JF para discussão, quanto ficou decidido que ele deveria retornar aos autuantes para esclarecimentos quanto aos itens 2 e 3, que tratam da glosa de créditos fiscais e da cobrança do pagamento da diferença de alíquota interna e interestadual sobre produtos considerados para uso e consumo do estabelecimento autuado. Foi solicitado que os prepostos fiscais refizessem o levantamento fiscal, indicando o nome de cada produto, constante das notas fiscais autuadas, e a função de cada um deles no processo produtivo do estabelecimento fabril (fl. 1245).

Os autuantes prestaram a seguinte informação: “Aceitamos plenamente os laudos apresentados pelo contribuinte com as funções de cada produto glosado. Anexamos também na Informação Fiscal “A proposta para enquadramento dos créditos indevidos na indústria (fl. 1177) a qual seguimos a risca. Consideramos todo o material de Limpeza como: Hipoclorito de Sódio, Soda

Cáustica, Detergentes e sanitizantes que são sabões para limpar; desde pisos, vidros, chão da Fábrica a tubulações, como materiais impróprios ao uso do crédito por parte da indústria, por não fazem parte intrinsecamente do processo produtivo, não podendo sequer serem considerados produtos intermediários. No que se refere a Lubrificante de Esteira, é sabão que molha a esteira para as garrafas deslizarem de forma a não sofrerem danos, então esse produto não entra em contato com o líquido que está lacrado dentro da garrafa, não vejo motivação para uso do crédito, já que absurdo seria considerá-lo produto intermediário ou matéria prima. Cartucho Filtrante, Carvão, Terra Infusória, são filtros que são trocados semanalmente e servem para clarear a cerveja, dar polimento ao Produto, porque a cerveja é turva e para ir ao mercado com uma aparência palatável ele precisa ser polida/limpa. Graxeira e Graxa são óleos de lubrificação de maquinário. Gás amoníaco serve para resfriar a água, mas não entra em contato com o Produto de forma nenhuma, o gás passa nas tubulações que resfriam a água. Retiramos os Ácidos. Por último fazemos uma observação: em todos os Laudos Técnicos e nas defesas dos contribuintes em relação a créditos a argumentação comumente usada é que os produtos são essenciais ou fundamentais ao processo produtivo, o que concordamos plenamente, todo e qualquer item comprado por qualquer empresa/indústria é fundamental para seu negócio, mas isso não quer dizer que se possa creditar de tudo, porisso juntamos neste trabalho “A proposta para enquadramento dos créditos indevidos na indústria” (fl. 1177), feito pela IFEP, a qual nos embasou para realizarmos esse roteiro”.

Refizeram o levantamento fiscal apenas retirando os ácidos.

O sujeito passivo foi chamado para tomar conhecimento do resultado da diligência solicita mas não se manifestou (fl. 1256).

Mais uma vez, esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal baixou os autos em diligência (fl. 1259) para que os autuantes refizessem o levantamento fiscal, indicando o nome da cada produto, constante das notas fiscais autuadas, e a função de cada um deles no processo produtivo do estabelecimento fabril, já que tal procedimento não havia sido integralmente cumprido.

Os autuantes cumpriram o solicitado (fls. 1262/1267). O autuado depois de intimado (fl.1269) manifestou-se (fls. 1272/1275), discorrendo sobre a definição do que seja um bem de uso e consumo. Em seguida, trazendo decisões deste Colegiado, entendeu que restava definitivamente comprovada a legitimidade da utilização do crédito fiscal concernente às mercadorias objeto da lide e, conseqüentemente, descabida a cobrança da diferença de alíquota. Além do mais, na forma que foi calculada, ou seja, com a alíquota de 17%.

Requeru a nulidade ou a improcedência da autuação.

VOTO

Inicialmente, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em relação à infração 1, 2 e 3 da presente autuação por não se enquadrar em nenhum dos incisos e alíneas, do art. 18, do RPAF/99. A defesa suscitou de que o lançamento afrontou o princípio da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, faltando adequada motivação fática e legal. Disse que a capitulação das infrações se deu com base no RICMS/BA e não indicava, com exatidão, os elementos das normas jurídicas supostamente infringidos, não suprimindo as exigências do CTN. E, quanto á menção dos incisos do art. 42, da Lei nº 7.014/96 eram totalmente descabidos já que a autuação não possuía fundamentação legal.

Observo que os dispositivos do regulamento repetem preceitos legais, precisamente: o que esta no Regulamento é repetição da lei, de maneira expressa ou de maneira implícita, uma vez que, se a norma regulamentar não estivesse respaldada na lei, ninguém era obrigado a fazer ou deixar de

fazer algo em virtude da lei. Aqueles apresentados pelos autuantes são concernentes às irregularidades constatadas. E, por consequência, os incisos do art. 42, da Lei nº 7.014/96 são perfeitamente cabíveis.

Assim, entendo não ter havido ofensa ao princípio da legalidade, da tipicidade cerrada nem a falta de motivação fática e legal em relação aos três itens ora comentados.

Adentrando ao mérito da autuação quanto ao item 1, que trata da omissão de saídas de mercadorias (vasilhames) pela falta de emissão de documentos fiscal nas operações de suas venda, e que são contabilizadas na conta “Prejuízo com Ativo de Giro”, o impugnante afirmou que, na realidade, não existe comercialização dos vasilhames. Apenas, de maneira gratuita, os entrega aos distribuidores com a obrigação de guardar, conservar e os restituir, na mesma quantidade e situação, que lhes foram entregues, ou seja, existe um contrato de “cessão de uso”. Porém na troca dos vasilhames, quando da entrega do líquido (cerveja ou refrigerante) – o seu negócio, existindo avaria, os repõe e cobra aos distribuidores o ressarcimento do prejuízo, que é o custo da aquisição de novos vasilhames, objetivando recompor seu ativo permanente, pois, todos, dele parte integrante. Observou que esta cobrança não estaria sujeita às regras do ICMS por não se configurar uma circulação de mercadoria e sim uma reposição patrimonial, não existindo transferência de propriedade.

O fato do autuado contabilizar os vasilhames como ativo imobilizado (parte integrante do seu patrimônio), por si só, não define a verdadeira função, ou mesmo finalidade, que ela dá aos mesmos. Para consubstanciar este entendimento, oportuno transcrever parte do voto da Conselheira Ivone de Oliveira Martins prolatado através do Acórdão nº A-0472-1.03 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Colegiado, onde fica expresso esta posição.

A assertiva de “que os vasilhames, para uma empresa que exerce a atividade de fabricação de cervejas e refrigerantes, são considerados como ativo fixo, e não como mercadorias” não traduz, in casu, a realidade fática presente nos autos, mesmo porque, é considerado como Ativo Imobilizado todo o bem que integra o patrimônio da empresa e ali permanece para atender suas necessidades. A partir do momento que esses bens passam a ter um giro habitual, quase que diário, não se enquadra como Ativo Imobilizado. Uma coisa é a classificação contábil correta e outra é, em sentido inverso, uma classificação incorreta onde a empresa se desonera de efetuar o pagamento do imposto em operações mercantis que, ao meu ver, estão sujeitas a incidência do ICMS.

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

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

“III. Permanente

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

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

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

Nesta linha de raciocínio e para o caso em lide, o que existe é uma contabilização incorreta das aquisições dos vasilhames, os quais, na sua grande maioria, são destinados à suprir as perdas pertencentes às empresas distribuidoras (evidenciado nos autos, através das declarações de algumas distribuidoras dos produtos fabricados pelo autuado - fls. 1189/1191), que os adquire junto ao impugnante, efetua o desembolso correspondente às aquisições, momento em que é agregada margem de lucro. Na dinâmica, existe constante troca de vasilhames entre o autuado e as distribuidoras, ou seja, troca de bens pertencentes ao ativo imobilizado de ambas. Em face das constantes quebras que ocorrem nesse processo, e que no caso envolve expressivo volume, o autuado exige das distribuidoras “indenização”, a vinculando com a reposição de seus ativos de giro. Todavia, como comentado, se os ativos pertencem ao patrimônio das distribuidoras, estas não estão obrigadas a ressarcir tais quebras à fábrica de bebidas, já que patrimônio a elas pertencentes. Além disto e para provar o intuito comercial das operações, que são vendas realizadas, ressalto:

1. a receita gerada pela chamada “reposição de ativos”, é lançada na conta denominada “Prejuízo com Ativo de Giro”, que se apresenta sempre credora, demonstrando que esta operação gera receita para a empresa.
2. o impugnante aufere 30% (valor agregado sobre os custos de aquisição e frete) de lucro nessas operações envolvendo reposição de vasilhames das distribuidoras, conforme informado pelos autuantes e não contestado pelo defendente;
3. a indústria destina, sistematicamente, cerca de 80% dos vasilhames que adquire à suas reposições, enviados com avaria pelas distribuidoras e a estas pertencentes, repondo-lhes o ativo, e destina sistematicamente cerca de 20% ao próprio ativo - repondo-se aquelas unidades que “estouram” na linha de produção

No contexto, não vejo como se afirmar que essas operações estão fora do campo de incidência do ICMS, vinculando-as como a desincorporação de bens do ativo permanente. Percebo claramente presentes os elementos configuradores da incidência do tributo: volume, habitualidade, intuito comercial e transferência de propriedade. Portanto, é, na realidade, uma venda de vasilhames, efetuada pelo impugnante para as distribuidoras, ao lado da operação de venda de bebidas, restando caracterizada uma operação de circulação de mercadoria, devendo sobre a mesma incidir o imposto estadual. Mantenho a ação fiscal quanto a este item da autuação.

Os itens 2 e 3 por terem correlação entre si, os analiso conjuntamente. O segundo diz respeito a crédito fiscal de bens considerados material de uso e consumo e o terceiro, da exigência do

pagamento da diferença de alíquotas daqueles mesmos bens, já que todos adquiridos em outra unidade da Federação.

O RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, veda, até 31/12/2006, o aproveitamento de crédito fiscal sobre material de uso e consumo, obrigando o contribuinte a pagar a diferença de alíquota quando de suas aquisições interestaduais (art. 5º, I do RICMS/97 e define como material de uso ou consumo do próprio estabelecimento, aquelas mercadorias adquiridas porém não destinadas à “comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, nem, tampouco, consumidas nem integrantes do produto final ou do serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.” Esta definição encontra-se claramente posta no art. 93, V, b) do RICMS/97, tendo por base a Lei Complementar nº 87/96 com suas posteriores alterações e Lei Estadual nº 7.014/96.

Diante destas determinações, entendo que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço) de “material de uso e consumo”. Este Colegiado, em reiteradas decisões, tem se posicionado nesta linha. Para melhor clareza, transcrevo parte do voto do Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira na decisão prolatada no Acórdão CS Nº 0196-21/02.

O sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando abranger insumos empregados em processos que não estejam diretamente vinculados à produção. Predomina no ICMS, enquanto vedado, por lei, o crédito relacionado às operações de aquisição de bens para uso e consumo, a sistemática do crédito físico, admitindo-se apenas, para fins de compensação, o imposto que incidiu na aquisição de insumos aplicados diretamente no processo produtivo que resulte em saídas de produtos tributados. Assim, se o insumo não for aplicado ou utilizado de forma direta na produção, de maneira que o seu consumo/utilização não guarde relação direta com os produtos finais fabricados, nem como elemento integrante (massa molecular) do produto final, nem como elemento consumido proporcionalmente à quantidade processada (produto intermediário), é vedado ao contribuinte apropriar-se dos créditos fiscais. Constitui exceção a essa regra o ICMS que incidiu na aquisição de bens do ativo imobilizado, configurando um típico crédito financeiro, entre outros previstos em lei. No entanto, os produtos relacionados ao tratamento de efluentes, limpeza do maquinário e das instalações da fábrica e aplicados em laboratório, em verdade são consumidos em função do processo produtivo e não no processo produtivo, posto que a finalidade dos mesmos ou é assegurar a manutenção ou o aumento da vida útil das máquinas e equipamentos da fábrica, a preservar a salubridade do ambiente ou possibilitar o controle de qualidade e pesquisa de novos processos. O consumo daqueles produtos não tem relação direta com a produção. Participam de forma indireta. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo no processo produtivo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam, por exemplo, do processo de manutenção dos equipamentos, impõe-se enquadrá-los na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2003, por força de disposição da Lei Complementar nº 99/99. Nessa linha de entendimento vem se posicionando o CONSEF, através de julgados reiterados, a exemplo das Decisões de suas Câmaras, consignadas nos Acórdãos nºs 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00 e 2667/00. Ao examinar a questão objeto da presente lide, os órgãos de Julgamento de segunda instância e a Câmara Superior, vêm decidindo, ainda que de forma não unânime, que é vedado o direito de crédito fiscal as aquisições de produtos destinados a tratamento de água com o objetivo de evitar a obsolescência precoce dos equipamentos industriais bem como o tratamento de resíduos e efluentes derivados do processo fabril.

Na situação dos autos, o acima quanto a norma tributária e decisões deste Colegiado, é necessário que seja observado a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados e cobrada a diferença de alíquota, conforme laudo técnico apresentado (fls. 1141/1169) e informações fornecidas pelos autuantes, após esta Junta de Julgamento Fiscal ter solicitado que aqueles apresentassem os produtos pelos seus nomes constantes nas notas fiscais de aquisições. Observando que, quando da sua informação, os autuantes excluíram do levantamento fiscal os ácidos (fosfórico alimentício e lático) e diante dos Laudos Técnicos apresentados, passo a analisar os demais. Terra Diatomita Hyflo e Standart, carvão aditivado e Filtros de Segurança Rekama e Elemento Filtrante Trap 5 Micra são materiais empregados na filtragem da cerveja durante o processo de fabricação, a fim de garantir, entre outras, a estabilidade organoléptica, constituindo, sem dúvida, produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo, devendo ser excluídos do levantamento fiscal.

O Gás Amoníaco é utilizado para resfriamento da água para xaroparia e do refrigerante, da solução alcoólica no processo da cerveja e também no resfriamento da água cervejeira conforme laudo á fl. 1151. Este laudo foi confirmado pelos autuantes (fl. 1267) quando afirmam que “é usado para resfriar a água, não entrando em contato com ela”. Vejo uma relação direta deste produto com o processo produtivo da empresa autuada. Entendo que, de igual forma, deve ser excluído do levantamento fiscal.

Os demais produtos, tais sejam: soda cáustica, hipoclorito de sódio, Diverfoan CA, Dicolube, Divosan Forte, Divosheen Bruspray, álcool etílico a granel, graxa, Trimeta P3 e cal hidratado, utilizados na limpeza em geral, higienização de linhas e tubulações, limpeza e lubrificação das esteiras, não geram direito a utilização de crédito fiscal, sendo considerados material de uso e consumo e, por consequência, correta a cobrança da diferença de alíquota.

Por derradeiro, embora entenda o questionamento da defesa de que no corpo do Auto de Infração tenha sido indicada a alíquota de 17% (alíquota cheia) quando, na realidade, deveria ter sido indicado o percentual da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, em obediência à norma do art. 39, IV. “c” do RPAF/99, os cálculos foram realizados conforme descrito acima, como prova os levantamentos realizados, e que ao autuado foram fornecidos. Tal falha não acarretou qualquer prejuízo á defesa.

Diante do acima exposto, com a exclusão já realizada pelos autuantes dos ácidos e as agora realizadas, o ICMS relativo aos itens 2 e 3 passa para o valor de R\$ 420.955,71, conforme abaixo.

Itens excluídos por decisão desta Junta de Julgamento Fiscal

MÊS/ANO	PRODUTOS EXCLUÍDOS	VALOR	CRÉDITO FISCAL	DIFERENÇA ALÍQUOTA
dez/01	Cartucho filtro	2.130,00	362,10	0,00
	Terra Infusora	18.448,18	1.291,37	1.844,82
	Carvão	9.531,00	667,17	953,10
	Terra Infusora	6.159,42	739,13	307,97
	TOTAL	36.268,60	3.059,77	3.105,89
jan/02	Terra Infusora	14.505,78	1.740,70	725,29
	Terra Infusora	11.363,15	795,42	1.136,32
	Terra Infusora	3.079,71	369,57	153,99
	Terra Infusora	3.502,68	420,32	175,13
	TOTAL	32.451,32	3.326,01	2.190,73
fev/02	Terra Infusora	9.083,65	1.090,04	454,18
	Terra Infusora	22.674,53	1.587,22	2.267,45
	TOTAL	31.758,18	2.677,26	2.721,63
mar/02	Terra Infusora	202,06	14,14	20,21
	Terra Infusora	13.757,71	963,04	1.375,77

	Terra Infusora	1.628,04	195,36	81,40
	Terra Infusora	11.379,34	796,55	1.137,93
	Terra Infusora	11.995,02	1.439,40	599,75
	Carvão	5.295,00	370,65	529,50
TOTAL		44.257,17	3.779,14	3.744,56
jun/02	Cartucho filtro	1.700,00	289,00	0,00
TOTAL		1.700,00	289,00	0,00
jul/02	Cartucho filtro	850,00	144,50	0,00
TOTAL		850,00	144,50	0,00
ago/02	Cartucho filtro	1.700,00	289,00	0,00
TOTAL		1.700,00	289,00	0,00
out/02	Cartucho filtro	850,00	144,50	0,00
	Cartucho filtro	850,00	144,50	0,00
TOTAL		1.700,00	289,00	0,00
nov/02	Terra Infusora	3.165,20	379,82	158,26
	Carvão	5.295,00	370,65	529,50
	Terra Infusora	19.476,60	2.337,19	973,83
	Cartucho filtro	1.700,00	289,00	0,00
	Terra Infusora	37.328,68	2.613,01	3.732,87
TOTAL		66.965,48	5.989,67	5.394,46
dez/02	Carvão	3.530,00	247,10	353,00
	Terra Infusora	13.633,62	1.636,03	681,68
	Terra Infusora	2.188,01	262,56	109,40
	Terra Infusora	15.526,80	1.086,88	1.552,68
TOTAL		34.878,43	3.232,57	2.696,76
jan/03	Carvão	3.530,00	247,10	353,00
	Cartucho filtro	1.886,00	320,62	0,00
	Gás amoníaco	480,00	81,60	0,00
	Gás amoníaco	1.290,00	219,30	0,00
	Terra Infusora	14.439,92	1.732,79	722,00
	Terra Infusora	20.058,34	2.407,00	1.002,92
	Terra Infusora	7.881,12	945,73	394,06
TOTAL		49.565,38	5.954,14	2.471,98
fev/03	Gás amoníaco	2.707,20	460,22	0,00
	Terra Infusora	3.376,56	405,19	168,83
	Terra Infusora	3.376,56	405,19	168,83
	Terra Infusora	3.148,44	377,81	157,42
TOTAL		12.608,76	1.648,41	495,08
mar/03	Terra Infusora	10.093,40	706,54	1.009,34
	Terra Infusora	8.879,64	621,57	887,96
	Terra Infusora	7.625,38	533,78	762,54
	Carvão	2.005,00	140,35	200,50
	Cartucho filtro	1.886,00	320,62	0,00
TOTAL		30.489,42	2.322,86	2.860,34
abr/03	Carvão	3.208,00	224,56	320,80
	Terra Infusora	12.764,66	893,53	1.276,47
TOTAL		15.972,66	1.118,09	1.597,27
mai/03	Gás amoníaco	1.680,00	285,60	0,00
	Terra Infusora	16.505,17	1.155,36	1.650,52
	Carvão	2.807,00	196,49	280,70
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
	Cartucho filtro	1.886,00	320,62	0,00
TOTAL		23.998,17	2.148,47	1.931,22
jun/03	Terra Infusora	1.672,99	117,11	167,30
	Terra Infusora	3.368,68	235,81	336,87

TOTAL		5.041,67	352,92	504,17
jul/03	Carvão	2.005,00	140,35	200,50
	Terra Infusora	7.411,10	518,78	741,11
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
	Terra Infusora	5.278,66	369,51	527,87
TOTAL		15.814,76	1.219,04	1.469,48
ago/03	Carvão	1.042,60	72,98	104,26
	Gás amoníaco	840,00	142,80	0,00
	Cartucho filtro	1.886,00	320,62	0,00
	Carvão	2.005,00	140,35	200,50
	Terra Infusora	5.217,37	365,22	521,74
TOTAL		10.990,97	1.041,97	826,50
set/03	Carvão	1.039,50	72,76	103,95
	Terra Infusora	6.421,38	449,50	642,14
	Terra Infusora	9.168,98	641,83	916,90
TOTAL		16.629,86	1.164,09	1.662,99
out/03	Carvão	2.005,00	140,35	200,50
	Carvão	1.485,00	103,95	148,50
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
	Carvão	2.970,00	207,90	297,00
	Terra Infusora	10.411,13	728,78	1.041,11
	Terra Infusora	1.937,67	135,64	193,77
	Cartucho filtro	1.886,00	320,62	0,00
TOTAL		21.814,80	1.827,64	1.880,88
nov/03	Carvão	1.485,00	103,95	148,50
	Terra Infusora	4.760,19	571,22	238,01
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
	Gás amoníaco	1.120,00	190,40	0,00
TOTAL		9.605,19	1.246,37	386,51
dez/03	Gás amoníaco	1.960,00	333,20	0,00
	Terra Infusora	11.812,63	826,88	1.181,26
	Gás amoníaco	1.400,00	238,00	0,00
	Cartucho filtro	2.200,00	374,00	0,00
	Terra Infusora	660,57	46,24	66,06
	Gás amoníaco	1.400,00	238,00	0,00
TOTAL		19.433,20	2.056,32	1.247,32

MÊS/ANO	LEVANTAMENTO FISCAL		ITENS EXCLUÍDOS		ICMS DEVIDO	
	Fls. 1250/1255				ITENS 2	E 3
	CRÉDITO FISCAL	DIFERENÇA ALÍQUOTA	CRÉDITO FISCAL	DIFERENÇA ALÍQUOTA	CRÉDITO FISCAL	DIFERENÇA ALÍQUOTA
nov/01	8.366,95	0,00	0,00	0,00	8.366,95	0,00
dez/01	31.841,56	11.979,22	3.059,77	3.105,89	28.781,79	8.873,33
jan/02	11.301,22	3.024,32	3.326,01	2.190,73	7.975,21	833,59
fev/02	17.376,34	6.321,41	2.677,26	2.721,63	14.699,08	3.599,78
mar/02	20.193,82	8.176,69	3.779,14	3.744,56	16.414,68	4.432,13
abr/02	4.934,89	0,00	0,00	0,00	4.934,89	0,00
mai/02	4.789,45	0,00	0,00	0,00	4.789,45	0,00
jun/02	2.990,74	0,00	289,00	0,00	2.701,74	0,00
jul/02	5.734,44	0,00	144,50	0,00	5.589,94	0,00
ago/02	5.600,68	0,00	289,00	0,00	5.311,68	0,00
set/02	3.417,61	0,00	0,00	0,00	3.417,61	0,00
out/02	6.726,80	0,00	289,00	0,00	6.437,80	0,00

nov/02	19.695,24	8.050,59	5.989,67	5.394,46	13.705,57	2.656,13
dez/02	15.847,27	4.839,12	3.232,57	2.696,76	12.614,70	2.142,36
jan/03	26.082,48	6.707,95	5.954,14	2.471,98	20.128,34	4.235,97
fev/03	19.991,23	5.468,23	1.648,41	495,08	18.342,82	4.973,15
mar/03	33.886,16	14.264,04	2.322,86	2.860,34	31.563,30	11.403,70
abr/03	8.971,34	1.597,27	1.118,09	1.597,27	7.853,25	0,00
mai/03	14.630,66	5.331,43	2.148,47	1.931,22	12.482,19	3.400,21
jun/03	9.226,39	6.382,79	352,92	504,17	8.873,47	5.878,62
jul/03	11.934,88	10.361,00	1.219,04	1.469,48	10.715,84	8.891,52
ago/03	15.422,76	12.428,99	1.041,97	826,50	14.380,79	11.602,49
set/03	10.366,06	8.834,94	1.164,09	1.662,99	9.201,97	7.171,95
out/03	18.229,12	9.642,12	1.827,64	1.880,88	16.401,48	7.761,24
nov/03	11.352,78	9.247,63	1.246,37	386,51	10.106,41	8.861,12
dez/03	16.043,49	15.707,62	2.056,32	1.247,32	13.987,17	14.460,30

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

INFRAÇÃO 2

CÓDIGO DÉBITO	DATA VENCIMENTO	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
10	30/11/01	9/12/01	8.366,95	60
10	31/12/01	9/1/02	28.781,79	60
10	31/1/02	9/2/02	7.975,21	60
10	28/2/02	9/3/02	14.699,08	60
10	31/3/02	9/4/02	16.414,68	60
10	30/4/02	9/5/02	4.934,89	60
10	31/5/02	9/6/02	4.789,45	60
10	30/6/02	9/7/02	2.701,74	60
10	31/7/02	9/8/02	5.589,94	60
10	31/8/02	9/9/02	5.311,68	60
10	30/9/02	9/10/02	3.417,61	60
10	31/10/02	9/11/02	6.437,80	60
10	30/11/02	9/12/02	13.705,57	60
10	31/12/02	9/1/03	12.614,70	60
10	31/1/03	9/2/03	20.128,34	60
10	28/2/03	9/3/03	18.342,82	60
10	31/3/03	9/4/03	31.563,30	60
10	30/4/03	9/5/03	7.853,25	60
10	31/5/03	9/6/03	12.482,19	60
10	30/6/03	9/7/03	8.873,47	60
10	31/7/03	9/8/03	10.715,84	60
10	31/8/03	9/9/03	14.380,79	60
10	30/9/03	9/10/03	9.201,97	60
10	31/10/03	9/11/03	16.401,48	60
10	30/11/03	9/12/03	10.106,41	60
10	31/12/03	9/1/04	13.987,17	60
TOTAL			309.778,12	

INFRAÇÃO 3

CÓDIGO DÉBITO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA
10	31/12/01	9/1/02	8.873,33	60
10	31/1/02	9/2/02	833,59	60
10	28/2/02	9/3/02	3.599,78	60

10	31/3/02	9/4/02	4.432,13	60
10	30/11/02	9/12/02	2.656,13	60
10	31/12/02	9/1/03	2.142,36	60
10	31/1/03	9/2/03	4.235,97	60
10	28/2/03	9/3/03	4.973,15	60
10	31/3/03	9/4/03	11.403,70	60
10	31/5/03	9/6/03	3.400,21	60
10	30/6/03	9/7/03	5.878,62	60
10	31/7/03	9/8/03	8.891,52	60
10	31/8/03	9/9/03	11.602,49	60
10	30/9/03	9/10/03	7.171,95	60
10	31/10/03	9/11/03	7.761,24	60
10	30/11/03	9/12/03	8.861,12	60
10	31/12/03	9/1/04	14.460,30	60
TOTAL			111.177,59	

O item 4 cobra ICMS relativo a 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Refere-se à omissão entrada de malte para fabricação de cerveja, cujas saídas registradas indicam aquisição de matéria-prima superior àquela comprovada.

A defesa suscitou a nulidade desta infração pois, como descrita, evidenciava uma “presunção legal”, quando na realidade foi utilizada uma “presunção regulamentar”, subsidiada por uma portaria, ato hierarquicamente inferior ao próprio decreto. E, mesmo que fosse admitido o uso de presunções por ato do Poder Executivo, o lançamento era nulo, pois conforme descrição dos fatos, a escrituração da empresa não indicou saldo credor de caixa. Resumindo, todo o seu questionamento teve por base a cobrança do imposto por presunção.

Neste item existe vício que considero insanável. No corpo do Auto de Infração, a infração consta descrita como omissões de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo de estoque, com base na presunção legal prevista no art. 2º § 3º, I do RICMS/97 (Dec. 6.284/97). Neste momento, observo razão assistir ao impugnante quando afirma que a escrituração da empresa não indicou saldo credor de caixa, pois o inciso do § 3º acima citado não seria o I e sim o IV. Porém não lhe assiste razão quando afirma que a presunção é regulamentar. Esta presunção é determinada no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96. Indo adiante, os prepostos fiscais no demonstrativo de débito apresentaram a base de cálculo do imposto cobrado, a alíquota aplicada, o ICMS e a multa pela infração (70%).

Quanto da informação fiscal é que se toma conhecimento do que de fato se estar a cobrar, ou seja, após realizar o levantamento quantitativo do malte, os autuantes ao invés de cobrar o ICMS, aplicaram uma multa de 5% sobre as entradas do malte. Os autuantes imputaram o erro ao sistema SEAI. Afirmaram que a autuação não se tratou de presunção de omissão de saídas (constante do texto padrão do SEAI), mas da exigência do imposto pela omissão de entrada de malte, cujas aquisições registradas foram inferiores àquelas necessárias à fabricação do volume de cerveja produzido.

O Auto de Infração informatizado descreve as infrações através de um banco de dados genérico. Em sendo assim cabe ao autuante, diante de um caso concreto, fazer os esclarecimentos necessários, objetivando a clareza da imputação para que sujeito passivo exerça plenamente o seu direito de defesa. A atividade de fiscalização é vinculada com a norma constitucional e infraconstitucional. Não se pode, em momento algum, desrespeitar os princípios constitucionais.

Além do mais, sendo multa prevista na lei, no banco de dados referente á confecção do Auto de Infração, esta irregularidade está definida.

Nesta situação, a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à presunção de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, apurada através de levantamento quantitativo dos estoques de malte e a matéria fática é a aplicação de multa acessória pela falta de registro de aquisições da referida mercadoria. Por isto, entendo que não posso dar prosseguimento à lide, pois haveria mudança do fulcro da autuação. Atendendo aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, este item da autuação é nulo com base no art. 18, II e III, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99).

A Repartição Fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento e a empresa poderá sanar alguma irregularidade porventura existente, antes deste novo procedimento.

Voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0098/04-3**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$827.711,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$420.955,31 e de 70% sobre R\$406.756,12, previstas no art. 42, II, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se que a INFAZ de origem examine a existência de elementos que justifiquem a renovação fiscal quanto a infração nº 4.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de dezembro de 2004.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR