

PROCESSO - A. I. Nº 298624.0098/04-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
RECORRIDOS - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JF nº 0518-04/04
ORIGEM - IFEP - DAT/METRO
INTERNET - 06/04/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/05

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. Mantidas as decisões. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime, em relação à infração 4.

Decisão não unânime, quanto às infrações 2 e 3.
Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria, concernente à infração 1.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JF Nº 0518-04/04, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, e de Recurso de Ofício em razão de o julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 27/5/2004, exige ICMS, no valor de R\$2.285.048,48, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias 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 fosse indenização por perda de ativo comodatado. Fatos corridos no período de novembro de 2001 a dezembro de 2003. Foi exigido imposto no valor de R\$406.756,12.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, referente ao período de novembro de 2001 a dezembro de 2003. Foi exigido imposto no valor de R\$379.884,72.
3. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 161.694,32, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (dezembro 2001, janeiro a março de 2002 e janeiro a dezembro de 2003).
4. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$1.336.713,32, 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).

O autuado apresentou defesa (fls. 1085/1106) e, preliminarmente, alegou que o lançamento é nulo, por falta de adequada motivação legal e fática. Também diz que é descabida a menção aos incisos do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em relação ao item 1, explica que entrega vasilhames e garrafeiras aos seus revendedores, impondo-lhes a obrigação de guardar, conservar e restituir os objetos. Quando as distribuidoras causam qualquer prejuízo ao seu ativo permanente, elas são obrigadas a lhe ressarcir o valor correspondente ao custo de aquisição de novos vasilhames, o que diz não configurar hipótese de circulação de mercadorias, não havendo, inclusive, transferência de propriedade. Afirmar ser este o entendimento do CONSEF, proferido no Acórdão CJF nº 0186-11/02.

Quanto aos itens 2 e 3, afirma que nenhuma das mercadorias indicadas pelos autuantes se caracterizam como bens de uso e consumo, pois eram empregados no processo produtivo da empresa e, portanto, classificavam-se como produtos intermediários. Transcreve trechos de decisões deste Colegiado sobre a matéria. Aduz que os autuantes não cobraram a diferença de alíquota, e sim, a alíquota de 17%.

Relativamente ao item 4, o autuado suscita preliminarmente a nulidade da exigência fiscal, alegando não se tratar de uma “presunção legal”, mas sim, de uma “presunção regulamentar”.

No mérito, diz inexistir distorção entre a quantidade de malte adquirida e a quantidade de cerveja vendida. Afirma que é equivocada a utilização do “índice médio” de conversão de malte em cerveja, já que o volume de cerveja não possui relação direta com o malte consumido. Argumenta que também adquire produtos semi-elaborados que são transformados em cerveja. Aduz que é impossível desembaraçar o malte importado sem o pagamento do ICMS.

Na informação fiscal, os autuantes dizem que não devem ser acolhidas as preliminares, pois as infrações receberam descrições padrões, conforme previsto no aplicativo SEAI - Sistema de Emissão de Auto de Infração do Estado da Bahia.

Ao adentrar no mérito, os auditores fiscais alegam, em relação ao item 1, que os vasilhames e garrafeiras são de propriedade das distribuidoras e, para comprovar essa alegação, acostam ao processo declarações de distribuidores (fls. 1189 a 1191) e cópia do Balanço Patrimonial do autuado. Dizem que as vendas de vasilhames embutem uma margem de valor agregado de 30%.

Em relação ao item 2, afirmam que os materiais em questão são de uso e consumo, uma vez que estão à parte do processo produtivo ou não exigem sua renovação à cada participação. Em seguida, passam a analisar os laudos técnicos apresentados pelo impugnante.

Quanto ao item 3 (diferença de alíquota), os autuantes mantêm o mesmo entendimento já relatado no item anterior.

No que tange ao item 4, os auditores ressaltam que basearam a 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 a 1083).

Afirmam que o “índice médio” utilizado para a conversão de cerveja em malte foi o apresentado pela empresa (fl. 77). Acostam ao processo cópia de páginas da obra “Fabricação de Cerveja”, que explica que a cerveja *“não pode ser produzida sem cevada malteada”*.

Manifestando-se sobre a informação fiscal, o impugnante reitera o seu pedido de nulidade da ação fiscal. Diz que Sistema de Emissão de Autos de Infração do Estado da Bahia é irrelevante para dar sustentação à lavratura de Auto de Infração sem a indicação dos dispositivos legais violados.

Em relação ao item 1, diz que as declarações firmadas por distribuidoras não compravam o alegado pelos autuantes, pois não foi indicado o seu nome na relação das empresas citadas. Frisa que as “declarações” nada demonstravam acerca do suposto comércio dos vasilhames.

Quanto aos itens 2 e 3, discorda do conceito exposto pelos autuantes sobre “produto intermediário”, ressaltando o entendimento do CONSEF, através do Acórdão CJF nº 0186-11/02. Aduz que os autuantes não se manifestaram sobre a alíquota de 17% (infração 3).

No que tange ao item 4, reitera os seus anteriores argumentos quanto às perdas e a utilização do malte na fabricação da cerveja. Diz que os autuantes não apreciaram as razões esposadas pela defesa, certamente por se tratarem de argumentos que elidiam a cobrança pretendida.

O processo foi convertido em diligência, para que os autuantes, em relação aos itens 2 e 3, refizessem o levantamento fiscal, indicando o nome de cada produto e a função de cada um deles no processo produtivo do estabelecimento fabril (fl. 1245).

Os autuantes atenderam a solicitação e excluíram da autuação os ácidos. Ressaltaram que em todos os laudos técnicos a argumentação usada é que os produtos são essenciais ou fundamentais

ao processo produtivo, mas isso não quer dizer que se possa creditar de tudo.

O autuado foi notificado do resultado da diligência, porém não se manifestou (fl. 1256).

O processo foi convertido em nova diligência, para que os autuantes refizessem o levantamento fiscal referente aos itens 2 e 3, indicando o nome de cada produto e a função de cada um deles no processo produtivo do estabelecimento.

Os autuantes cumpriram o solicitado (fls. 1262 a 1267). O autuado depois de intimado (fl.1269) manifestou-se (fls. 1272 a 1275), alegando que estava comprovada a legitimidade da utilização do crédito fiscal concernente às mercadorias objeto da lide.

O Auto de Infração foi julgado procedente em parte, no valor de R\$827.711,43.

A preliminar de nulidade foi afastada pela ilustre relatora da seguinte forma:

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 à menção dos incisos do art. 42, da Lei nº 7.014/96 eram totalmente descabidos já que a autuação não possuía fundamentação legal.

Observe 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.

O item 1 foi julgado procedente. A relatora fundamentou a sua Decisão da seguinte forma:

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 á fabrica 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 do Auto de Infração foram julgados procedentes em parte. A lide foi decidida da seguinte forma:

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 a 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 láctico) 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 à 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.

[...]

No que tange ao item 4, a Junta de Julgamento Fiscal declarou a exigência fiscal nula. A ilustre relatora assim fundamentou o seu voto:

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 à 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).

Considerando o valor da desoneração, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu, de ofício, da sua Decisão, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida pela Junta de Julgamento, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando que o Acórdão JFJ Nº 0518-04/04 merece ser reformado, em relação ao item 1. Diz que, relativamente aos itens 2 e 3, recolheu os valores apurados pela 4ª JFJ e, portanto, ficam prejudicados os Recursos de Ofício e Voluntário, em relação a esses itens.

Quanto ao item 1, o recorrente explica que produz cervejas que são comercializadas por revendedores e que, para viabilizar a sua atividade produtiva, entrega, gratuitamente, vasilhames e garrafeiras – bens que diz pertencerem a seu ativo permanente - aos revendedores, impondo-lhes a obrigação de guardar, conservar e restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Diz que quando tais vasilhames e garrafeiras são restituídas normalmente, não há incidência do ICMS, conforme previsto no art. 19, do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Todavia, quando as distribuidoras não devolvem os vasilhames e garrafeiras em bom estado, elas ficam obrigadas a ressarcir o recorrente, momento em que é exigido o valor correspondente ao custo de aquisição de novos vasilhames, diminuído da quantia relativa à venda, dos bens móveis impróprios ao acondicionamento da cerveja.

Aduz que o valor cobrado a título de indenização engloba não apenas a reparação dos danos causados diretamente aos vasilhames, mas, também, o prejuízo operacional decorrente da incorporação à linha de produção de embalagens inapropriadas. Frisa que, mesmo considerando a operação realizada como uma venda, a quantia paga pelos revendedores não corresponderia apenas ao preço dos vasilhames, pois, nesse valor, estaria embutida a indenização pelo prejuízo operacional causado. Diz que esse fato revelaria um erro na base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.

Reafirma que o valor recebido dos revendedores não configura pagamento de preço pela aquisição de mercadoria. Frisa que não há transferência de propriedade dos vasilhames, pois esses bens permanecem no patrimônio do recorrente, até quando são alienados a terceiros. Diz que os valores auferidos em razão dos prejuízos causados aos bens móveis do seu ativo permanente não se relacionam às saídas dos mesmos bens. Salienta que não há como se sustentar saídas dúplices dos mesmos bens, fato que diz não ter sido abordado na Decisão recorrida. Afirma que esse é o entendimento do CONSEF, manifestado no Acórdão CJF Nº 0186-11/02.

Prosseguindo em suas alegações, afirma que não houve 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 pelo recorrente, efetuando-se o estorno do crédito fiscal. Diz que os vasilhames não são destinados ao comércio, caracterizando-se como bens do ativo permanente. Aduz que não houve venda de vasilhames aos revendedores, já que estes apenas promovem o ressarcimento dos prejuízos causados ao recorrente.

Ao final, solicita que o item 1 seja julgado improcedente e que seja negado provimento ao Recurso de ofício quanto ao item 4, ratificando-se todos os argumentos formulados da defesa e ressaltando os fundamentos da Decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal.

A PGE/PROFIS, ao se pronunciar nos autos, discorre sobre o princípio da não-cumulatividade e, em seguida, afirma que não é possível acatar as alegações recursais referentes a crédito fiscal e a diferença de alíquota.

Quanto ao item 1 do lançamento, diz que os vasilhames em questão, após a transferência pelo recorrente, são integrados ao ativo permanente das distribuidoras. Diz que os bens pertencentes ao recorrente são vendidos às distribuidoras, com a efetiva transferência do título dominial e, portanto, não há como acolher a tese de comodato argüida pelo recorrente.

Referindo-se à omissão de entrada de malte, afirma que não tem pertinência a alegação do recorrente, pois a exigência fiscal está baseada em presunção legal, cabendo ao contribuinte comprovar que o malte adquirido foi objeto de efetiva importação. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

VOTO

Início o voto apreciando o Recurso Voluntário, o qual trata do primeiro item do Auto de Infração e versa sobre a omissão de saídas de vasilhames e garrafeiras.

Afasto as preliminares de nulidade, pois, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, conforme o previsto no art. 19 do RPAF/99. Os incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96 citados pelos autuantes estão de acordo com as irregularidades relacionadas na autuação. Também observo que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com a legislação tributária estadual pertinente, não havendo ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada e nem falta de motivação fática e legal.

Adentrando no mérito do item 1, observo inicialmente que a classificação dos vasilhames no ativo permanente do recorrente está equivocada, pois não foram seguidas normas técnicas que regem a matéria. De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, são agrupados no ativo permanente os bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na empresa ultrapasse um exercício. No mesmo sentido, a Lei nº 6.404/76, 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”. No caso em tela, os vasilhames não permanecem no ativo permanente por mais de um exercício, bem como não são utilizados na manutenção das atividades industriais da empresa.

Declarações prestadas por distribuidores de bebidas (fls. 1189 a 1191) comprovam que os vasilhames utilizados nas aquisições de cervejas e refrigerantes pertencem ao ativo permanente das distribuidoras. Os recibos e as notas fiscais acostadas às fls. 1183 a 1188 comprovam a venda de vasilhames sem a emissão da devida nota fiscal.

Quanto ao argumento de que na quantia paga pelos revendedores está embutida a indenização referente a prejuízo operacional que venha a ser causado pelos vasilhames defeituosos, entendo que esse fato não restou comprovado nos autos e, portanto, considero que o percentual 30% corresponde à margem de valor agregado utilizada pelo recorrente nas suas operações de vendas

de vasilhames. Do mesmo modo, não acolho a alegação recursal de que os valores auferidos não se relacionam aos mesmos bens, pois entendo que está caracterizada a operação de venda de mercadorias sem a emissão da devida documentação, não havendo assim como se cogitar de saídas dúplices dos mesmos bens.

Por fim, ressalto que a Decisão exarada no Acórdão CJF Nº 0186-11/02, tomada por maioria, não reflete um posicionamento reiterado deste CONSEF sobre a matéria, portanto, não serve como modelo para o caso em lide.

Em face do acima comentado, está caracterizado o cometimento da infração imputada ao recorrente e, portanto, considero correta a Decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

Passando a apreciar o Recurso de Ofício, o qual trata dos itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração, saliento que o fato de o recorrente ter recolhido os valores indicados na Decisão recorrida não prejudica a apreciação do Recurso de Ofício.

Quanto aos itens 2 e 3, o cerne da questão está em saber se as mercadorias relacionadas pelos autuantes são ou não materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Nesses itens do lançamento, a parte sucumbente se refere aos seguintes materiais: ácidos (fosfóricos alimentícios e lácteos), cartucho filtro, terra infusora, carvão e gás amoníaco.

Os ácidos (fosfóricos alimentícios e lácteos) foram excluídos pelos próprios autuantes quando prestaram a informação fiscal, uma vez que reconheceram o equívoco na inclusão desses produtos na autuação, pois eles participam intrinsecamente do processo produtivo e são renovados ao cabo de cada ciclo de produção.

O gás amoníaco, utilizado no resfriamento da água para xaroparia e refrigerante e também no resfriamento da água cervejeira, foi excluído da autuação pela Junta de Julgamento Fiscal, sob o argumento de que há uma relação direta deste produto com o processo produtivo da empresa.

O cartucho filtro, a terra infusora e o carvão foram excluídos da autuação pela Junta de Julgamento, por entender que são materiais empregados na filtragem da cerveja durante o processo de fabricação, a fim de garantir a estabilidade organoléptica do produto fabricado, constituindo-se, portanto, em produtos intermediários indispensáveis ao processo produtivo.

Foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal com referência aos produtos excluídos, pois eles se classificam como produtos intermediários e, portanto, é devida a utilização dos créditos fiscais e, em consequência, não é exigível o pagamento da diferença de alíquotas.

No que tange ao item 4, o qual foi julgado nulo pela Primeira Instância, considero que foi correta a Decisão unânime tomada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Efetivamente, a citação do dispositivo regulamentar (art. 2º, § 3º, I, do RICMS-BA/97), por si só, não é razão para a nulidade da autuação, uma vez que a menção ao dispositivo regulamentar equivale ao dispositivo de lei que lhe seja correspondente, conforme já me pronunciei. Contudo, há ainda dois vícios formais que maculam a exigência fiscal, conforme passo a comentar.

O primeiro vício é a indicação equivocada do inciso I do § 3º do art. 2º do RICMS-BA/97, uma vez que na exigência fiscal não foi desenvolvido nenhum roteiro de auditoria capaz de apurar a ocorrência de saldo credor de caixa.

O segundo vício é referente à divergência entre a irregularidade constatada (omissão de entrada de malte apurada mediante levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechados) e o que foi cobrado (multa de 5% sobre as entradas omitidas). Esse procedimento dos autuantes está em

desacordo com o previsto na Portaria nº 445/98, a qual prevê que, constada omissão de entrada de mercadorias, deve ser exigido o pagamento do imposto, com base na presunção legal de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais.

Desse modo, concordo com o entendimento da relatora da Decisão recorrida quando afirma que *Nessa situação, a descrição do fato e sua capitulação legal não estão condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. [...] 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).*

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que seja providenciado a repetição da ação fiscal, relativamente a esse item da autuação, a salvo de falhas.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, homologando a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação à infração 4, e, em decisão não unânime quanto às infrações 2 e 3, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0098/04-3**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o recorrente 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 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 à infração nº 4.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício): Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Nelson Antonio Daiha Filho, José Carlos Barros Rodeiro, Fauze Midlej e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício): Conselheiro César Augusto da Silva Fonseca.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário): Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, César Augusto da Silva Fonseca e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário): Conselheiros Nelson Antonio Daiha Filho, José Carlos Barros Rodeiro e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS