

**PROCESSO** - A. I. N° 206918.0006/04-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS - AMBEV  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS - AMBEV e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0199-03/05  
**ORIGEM** - INFAS SIMÓES FILHO  
**INTERNET** - 28/09/2005

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0303-12/05

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **b)** LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. **c)** DOCUMENTO FISCAL NÃO APRESENTADO. Nas situações acima a legislação não permite a utilização do crédito. **d)** ATIVO FIXO ALHEIO A ATIVIDADE. Os bens objeto de comodato permaneceram, todo o tempo, sendo utilizados nas atividades do autuado. Não é cabível o cancelamento do crédito fiscal. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a solicitação de diligência. Mantidas as Decisões. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria em relação ao item “a”. Decisão unânime quanto aos demais itens.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente em Parte do Auto de Infração em epígrafe, e de Recurso de Ofício em razão de ter o julgamento desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento em valor superior ao previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 22/11/2004, exige ICMS relativo a utilização indevida de crédito fiscal, no período de novembro de 2001 a dezembro de 2002, no valor de R\$1.500.107,00.

O autuado apresentou defesa, alegando que mercadorias consideradas pelos autuantes como de uso e consumo são, na verdade, destinadas ao seu ativo permanente, o que diz lhe assegurar o direito ao crédito fiscal correspondente. Afirma que os refrigeradores adquiridos e cedidos aos revendedores estão vinculados à sua atividade empresarial e também fazem parte do seu ativo permanente. Diz que o demonstrativo anexado ao Auto de Infração não indica com clareza a infração referente à nota fiscal lançada em duplicidade, o que nulifica o lançamento.

Ao prestarem a informação fiscal, os autuantes solicitaram a procedência do Auto de Infração.

O processo foi convertido em diligência, para que os autuantes atendessem às seguintes solicitações:

- a) refizessem o demonstrativo de fls. 117 a 152, totalizando, por mês e por item, os valores exigidos a título de crédito indevido;
- b) refizessem o demonstrativo de fl. 88, evidenciando, por mês e por item, os valores creditados indevidamente;

c) entregassem cópia dos novos documentos ao autuado, concedendo-lhe o prazo de dez dias para pronunciamento. A diligência foi atendida, e o autuado reiterou as alegações já expandidas na defesa inicial.

Por meio do Acórdão JJF N° 0199-03/05, a 3<sup>a</sup> JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, reduzindo o valor do imposto de R\$1.500.107,00 para R\$1.443.032,93.

Em seu voto, o ilustre relator afastou a preliminar de nulidade suscitada, alegando que, “embora a acusação contida no Auto de Infração não tenha indicado a utilização indevida de crédito fiscal pela não apresentação de nota fiscal, os demonstrativos juntados ao processo indicam com clareza esta infração e o contribuinte a entendeu, tanto que se manifestou sobre ela. Nos termos do art. 18, § 1º do RPAF/BA, as eventuais incorreções meramente formais não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário; sejam retificadas e seja concedida ao autuado a oportunidade de se manifestar nos autos, o que efetivamente ocorreu neste lançamento”.

No mérito, o relator manteve a autuação relativamente às notas fiscais não apresentadas, afirmando que a falta de exibição dos documentos que deram suporte à escrituração, gera incerteza quanto à regularidade dos créditos correspondentes.

Foi mantida a autuação relativamente aos créditos fiscais decorrentes de materiais de uso ou consumo do estabelecimento, sob o argumento de que os produtos relacionados no demonstrativo de fl. 384 a 393, com o código “2”, (rolamento, anel de vedação, engrenagem, retentor, mola, acoplamento, guia do empurrador, lima, cabo de conexão, níples, arame galvanizado, bobina, trilho, cabo elétrico, calça, blusão, luva, barrote, tábua, telha Eternit, vassoura, cadeado, cantoneira, disco de corte, chumbador, fita isolante, joelho de PVC, broca, prego, ripão, silicone, tubo flexível, calator, termopar, roda dentada, tubo de soprogram, brita, bucha, retificador, válvulas, correias dentadas, válvulas, aquisição de software, mancal, correia dentada, sifão, porca, solda, vedação, etc) são efetivamente materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, cujos créditos só serão admitidos a partir de 1º de janeiro de 2007.

Quanto aos créditos fiscais referentes aos bens do ativo fixo alheios à atividade do estabelecimento, o ilustre relator decidiu pela improcedência da exigência fiscal, no que foi acompanhado pelos demais pares, por entender que os bens em questão (refrigeradores, mesas e cadeiras) não eram destinados a serviços alheios à atividade do recorrente. A Decisão foi, em síntese, fundamentada da seguinte forma:

[...]

*Discordo do posicionamento contrário da DITRI e dos autuantes, de que os bens adquiridos pelo impugnante destinam-se a serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*É pacífico que o estabelecimento autuado tem como atividade a fabricação de cerveja e chopp. No momento em que adquire refrigeradores, mesas e cadeiras, certamente estes produtos são alheios à atividade de produção, haja vista que não são utilizados na produção de cerveja e, da mesma forma, as mesas e cadeiras também não são utilizadas no processo produtivo.*

*Entretanto, não se pode considerar que a atividade fim da empresa se encerra com a produção, que por si só não é fato gerador do ICMS. É certo que o autuado exerce também a atividade de comercialização dos produtos fabricados. A cadeia de valor iniciada com a produção atinge o seu fim com o ato de consumir, o que ocorre fora do estabelecimento autuado. Pelo senso comum, sabe-se que o consumidor de cerveja tem o hábito de consumir o produto quando submetido a uma baixa temperatura e para que isso ocorra é necessário refrigerá-lo.*

*Os bens adquiridos pelo autuado (refrigeradores), são cedidos gratuitamente aos seus revendedores por tempo limitado (3 anos), conforme alegado pelo autuado para “incrementar o comércio varejista dos produtos industrializados pelo autuado”.*

*Logo, os bens adquiridos (refrigeradores/Mesas e Cadeiras) e cedidos em comodato, mesmo que sejam utilizados em estabelecimentos varejistas que não os do autuado, permanecem integrando seu ativo permanente. Consequentemente o estabelecimento autuado absorve o ônus do seu desgaste ao longo do tempo (depreciação). Se, por acaso, os bens em questão fossem objeto de locação aos estabelecimentos varejistas, certamente os valores recebidos pelo autuado ressarciriam o custo do mesmo, o que não se aplica ao presente caso, tendo em vista que os bens foram cedidos em comodato.*

*Por outro lado, sendo o autuado um estabelecimento produtor de cerveja e chopp, questiona-se, com que finalidade teria adquirido os bens (refrigeradores) e os cedido em comodato aos estabelecimentos revendedores dos seus produtos? Certamente, o custo da depreciação dos bens cedidos em comodato, arcado pelo autuado, é compensado com a margem de lucro proporcionada pela venda pelos comodatários dos produtos produzidos pelo autuado. O autuado apresentou na sua impugnação argumentação neste sentido (fl. 325):*

[...]

*Concordo com a alegação dos autuantes, de que os bens adquiridos e cedidos em comodato não são indispensáveis à atividade-fim do estabelecimento autuado, tendo em vista que cada estabelecimento varejista poderia adquirir os bens (refrigeradores) e arcar com o seu custo. Entretanto, ao ceder os bens em comodato, o autuado aumenta o seu custo de distribuição e venda com o objetivo de ter uma maior participação no mercado do produto (cerveja), e dessa forma não há que se considerar alheio à atividade do estabelecimento.*

*Por esta linha de interpretação, poderia se afirmar que, no ato de aquisição do bem, é vedado o seu crédito se não estiver vinculado à atividade de produção. No entanto, caso o contribuinte adquirisse um caminhão para transportar seus produtos, também não estaria diretamente vinculado à atividade de produção (cerveja), mas integraria o seu ativo permanente e seria legal a utilização do seu crédito porque estaria vinculado à atividade de comercialização (distribuição).*

[...]

*No entanto, os bens (refrigeradores) também foram destinados a empréstimos de comodato e apesar de ter ocorrido uma saída física, não ocorreu de fato uma mudança de titularidade do bem. Além da inexistência de transferência de propriedade, não há nenhuma comprovação no processo de que ocorreu qualquer acréscimo em termos de investimento ou especulação ao valor do bem adquirido, como nos casos de arrendamento mercantil ou locação.*

*Nesse contexto, entendo que as regras estabelecidas no art. 97, IV, “c” do RICMS/97 não são aplicáveis ao caso, pois no momento da aquisição dos refrigeradores, o autuado embora não venha a utilizá-los diretamente no processo de produção de cervejas e chopes, ao emprestá-los em regime de comodato, continua com a propriedade do sujeito passivo e são destinados à utilização na comercialização de seus produtos, arcando com a depreciação dos mesmos ao longo do tempo, que é resarcida com a margem de lucro proporcionalizada na comercialização.*

[...]

*Concluo que é do meu convencimento de que os bens adquiridos pelo autuado e cedidos em comodato (Refrigeradores/Mesas e Cadeiras) não são alheios à sua atividade, tendo em vista que:*

- a) Apesar de fisicamente os bens cedidos em comodato ficarem na posse direta dos comodatários, a propriedade e a posse indireta dos bens continua sendo do autuado, o qual suporta os encargos da depreciação dos bens, não havendo saída jurídica de mercadorias, nos termos da legislação do ICMS.
- b) Os bens são cedidos a título gratuito, não proporcionando nenhuma receita ao autuado com esta operação e, por conseguinte, nenhum fato gerador de imposto, o que difere de operações de locação de bens, que geram receitas e obrigações tributárias;
- c) É perfeitamente razoável pressupor que, ao ceder os bens em comodato, o autuado consegue um incremento na comercialização de seus produtos. De outro modo, não haveria interesse de ceder os bens em comodato (refrigeradores) aos revendedores dos seus produtos (cervejas e chopes);
- d) Deduz-se que, ao ceder os bens em comodato, estas operações promovem maior comodidade na venda dos produtos fabricados pelo autuado e um incremento nas vendas feitas pelos varejistas, o que, por sua vez, produz um aumento nas receitas oriundas de vendas dos produtos fabricados pelo contribuinte e, consequentemente, no valor do ICMS incidente sobre as operações de saídas de mercadorias do estabelecimento autuado;
- e) Da análise do ciclo de comercialização da mercadoria produzida (cerveja), entendo que os custos decorrentes do desgaste dos bens cedidos em comodato são compensados pela margem de lucro proporcionada pela venda dos comodatários. Isto é, um componente do custo do bem cedido em comodato é alocado ao custo do produto comercializado (cerveja), e é razoável considerar que há uma vinculação deste bem com as atividades de comercialização.

Face ao exposto, entendo que é assegurado o direito de crédito fiscal do ICMS dos bens adquiridos pelo autuado e cedidos em comodato, devendo ser excluído do total de débito exigido conforme demonstrativo apresentado no final deste voto.

Quanto à utilização em duplicidade de crédito fiscal, a autuação foi mantida sob o argumento de que a cópia do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, acostada às fls. 169 a 170, comprova a escrituração díplice da Nota Fiscal nº 505 (fl. 171). Explica o relator que o crédito fiscal foi transferido em 16 parcelas de R\$ 40.749,50, quando o correto seria em 16 parcelas de R\$20.374,25.

Tendo em vista que a desoneração do sujeito passivo ultrapassava o valor previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 3<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde alega que todos os créditos fiscais indicados na autuação foram utilizados de acordo com a legislação do ICMS, conforme relatado a seguir.

Referindo-se às notas fiscais não apresentadas, afirma que alguns documentos fiscais comprobatórios dos créditos fiscais não foram encontrados, porém não houve a alegada utilização indevida de créditos fiscais. Diz que passou por um processo de reorganização societária e, por esse motivo, está tendo dificuldade para localizar os documentos contábeis. Garante que juntará os documentos fiscais em questão ao processo, tão logo sejam achados.

Quanto aos materiais classificados como de uso e consumo, diz que os mesmos eram destinados ao seu ativo permanente, pois se relacionavam à manutenção das atividades do estabelecimento e não tinham por fim a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, já que não seriam consumidos nem integrariam o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Assegura que, como os bens foram destinados ao ativo permanente, não houve qualquer

infração, pois a sua conduta estava de acordo com o art. 29, § 1º, I, da Lei nº 7014/96, dispositivo fundamentado na Lei Complementar nº 87/96, que assegura o direito ao crédito fiscal em questão.

Em relação à Nota Fiscal nº 505, que segundo os autuantes foi lançada em duplicidade, o recorrente alega que o demonstrativo anexado ao Auto de Infração não indica claramente qual a infração que lhe foi imputada. Diz que esse vício macula de nulidade a autuação.

Prosseguindo em suas alegações, o recorrente passa a abordar a exigência fiscal relativamente aos bens do ativo utilizados em atividades estranhas ao estabelecimento, parte do lançamento que foi julgada improcedente. Diz que os refrigeradores foram utilizados em atividades da empresa. Para embasar sua alegação, transcreve trecho da Decisão proferida pela 3ª JJF.

Ao finalizar, o recorrente solicita a reforma da Decisão recorrida, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 468 a 474, o ilustre representante da PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afirmando que as alegações recursais não merecem guarida.

Referindo-se à parte da Decisão recorrida que foi julgada improcedente, portanto objeto do Recurso de Ofício, o procurador diz que o raciocínio lógico do relator, inclusive com arrimo em decisões proferidas por este CONSEF em situações análogas, confere uma perigosa extensão à norma legal, pois poderia confrontar com o *mens legislatore*. Para embasar a sua tese, discorre sobre a expressão “*alheios à atividade do estabelecimento*”, tece considerações sobre “*conceito jurídico indeterminado*”, transcreve dispositivos regulamentares, cita doutrina e, em seguida, comenta o princípio da não-cumulatividade, bem como o crédito físico e o financeiro.

Em 05/08/05, foram acostados aos autos os documentos de fls. 476 a 478. Nesses documentos, o recorrente diz que, após pesquisas efetuadas em seus livros fiscais, constatou um duplo lançamento da Nota Fiscal nº 505: um realizado em 23 de julho de 2002 e outro efetuado no dia 24 de julho de 2002 (no dia seguinte). Explica que os autuantes na ação fiscal não observaram que no próprio dia 23 de julho de 2002 foi estornado o lançamento efetuado naquele dia, o que confirma a legitimidade do registro feito no dia posterior. Para comprovar essa sua alegação, juntou ao processo o documento de fl. 478. Requer a realização de diligência para verificar o citado estorno. Pede a improcedência da autuação.

Na assentada da sessão de julgamento, a ilustre representante da PGE/PROFIS se pronunciou sobre o documento acostado pelo recorrente à fl. 478.

## VOTO

Início a apreciação do Recurso Voluntário, afastando a preliminar de nulidade suscitada quanto à descrição da infração relativamente à nota fiscal lançada em duplicidade, pois, como foi bem esclarecido na Decisão recorrida, os demonstrativos anexados ao processo mostram com clareza essa irregularidade imputada ao recorrente. Na descrição dos fatos no Auto de Infração, consta a acusação de utilização irregular de crédito fiscal de ICMS em razão de lançamento de nota fiscal em duplicidade, dentre outras apropriações indevidas de crédito fiscal. Além disso, o processo foi baixado em diligência e novos demonstrativos foram elaborados, facilitando ainda mais a compreensão da infração. Dessa forma, a descrição dos fatos foi satisfatória e permitiu o exercício do amplo direito de defesa, não havendo razão para a nulidade do lançamento.

Com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois entendo que os elementos existentes no processo são suficientes para o deslinde da questão, conforme demonstrarei quando apreciar o mérito da lide, bem como considero que a diligência solicitada era destinada a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal do recorrente cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos.

De acordo com a metodologia empregada pelo relator na Decisão recorrida e pelo recorrente no Recurso Voluntário, a infração imputada ao sujeito passivo – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS – foi separada em quatro irregularidades:

- a) falta de apresentação do documento fiscal comprobatório do direito ao respectivo crédito;
- b) apropriação de crédito fiscal referente a materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento;
- c) utilização de crédito fiscal de bens do ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento;
- d) lançamento em duplicidade da Nota Fiscal nº 505. Para manter uma consistência procedural e para aproveitar a didática segregação da matéria em apreço, passo a decidir a lide de acordo com essa citada divisão.

Quanto à falta de apresentação dos documentos fiscais comprobatórios do direito aos respectivos créditos, observo que o recorrente, apesar de ter confessado a falta de exibição dos documentos ao fisco, não os apresentou até o presente momento. De acordo como o art. 91, do RICMS-BA, o direito ao crédito fiscal de ICMS está condicionado a que a mercadoria esteja acompanhada de documentação fiscal idônea, com destaque do imposto anteriormente cobrado e emitida por contribuinte em situação regular perante o fisco. Considerando que o recorrente não apresentou os documentos fiscais em questão, entendo que foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

No que tange aos créditos fiscais referentes a materiais de uso e consumo, considero que as mercadorias arroladas no demonstrativo de fls. 384 a 393, com o código “2”, não podem ser classificadas como bens do ativo, como alegado pelo recorrente. As mercadorias ali arroladas não são bens de permanência duradoura e nem são destinadas ao funcionamento da empresa. Como foi bem afirmado na Decisão recorrida, as mercadorias em tela são classificadas como materiais de uso e consumo do estabelecimento e, portanto, não geram direito a utilização do crédito fiscal, conforme a legislação atualmente em vigor. Portanto, considero correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Relativamente à utilização de crédito fiscal de bens do ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento, essa exigência fiscal foi julgada improcedente e, em razão de seu valor, será analisada quando da apreciação do Recurso de Ofício mais adiante.

No tocante ao lançamento em duplicidade da Nota Fiscal nº 505, observo que a acusação está comprovada pela cópia do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, acostada às fls. 169 e 170 dos autos e, portanto, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Ressalto que o documento de fl. 478, apresentado pelo recorrente em 05/08/05, não elide a acusação de lançamento dúplice de nota fiscal, pois a fotocópia do livro CIAP acostada ao processo mostra que o estorno citado pelo recorrente não foi feito naquele livro. Os créditos referentes aos bens do ativo permanente são controlados em um livro fiscal específico – o livro CIAP – e, desse modo, um eventual estorno realizado apenas no livro contábil Razão não é capaz de elidir a infração. Não se justifica a realização da diligência solicitada pelo recorrente no seu último pronunciamento, pois o lançamento em duplicidade está comprovado e o estorno citado pelo recorrente comprovadamente não foi feito também no livro CIAP (ver fls. 169 a 172).

Em face do acima comentado, considero que foi correta a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal e, portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso de Ofício, o qual trata da exigência fiscal referente à utilização de crédito fiscal de bens do ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento, onde a Fazenda

Pública sucumbiu em valor superior ao previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, também foi correta a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, pois os refrigeradores, as mesas e as cadeiras são bens do ativo imobilizado do recorrente e não são alheios à atividade do recorrido. Além de fabricar cervejas e chopes, o recorrido também efetua a venda desses produtos e, nessa operação de venda, os refrigeradores, as mesas e as cadeiras são empregados em uma atividade de comercialização própria do estabelecimento.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria em relação ao item “a”, com o voto de qualidade do presidente, e, por unanimidade quanto aos demais itens, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206918.0006/04-3, lavrado contra COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS - AMBEV, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.443.032,93 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário – item 1-A): Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário – item 1-A): Conselheiros José Antonio Marques Ribeiro, Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS