

A. I. N° - 206918.0006/04-3
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - INFAC SIMÕES FILHO
INTERNET - 22/06/05

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0199-03/05

EMENTA: ICMS. 1. 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 as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente 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. Na descrição dos fatos foi indicado que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal referente a:

- 1) mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento;
- 2) mercadorias para uso e consumo (lançada como) se ativo fosse;
- 3) mercadorias do ativo fixo alheias à atividade do estabelecimento e,
- 4) nota fiscal em duplicidade. Tudo conforme demonstrativo anexo ao PAF.

O autuado, através de seu representante legalmente constituído (fl. 327) em sua impugnação (fls. 322 a 326), inicialmente discorre sobre a autuação e diz que a acusação de ter utilizado crédito fiscal de forma indevida está relacionada a três eventos: a) de mercadorias adquiridas para uso ou consumo; b) de mercadorias para o ativo e alheias à atividade do estabelecimento, e c) de nota fiscal lançada em duplicidade. Afirma que cada caso será analisado de forma individualizada.

1. No que se refere ao crédito indevido de mercadorias adquiridas para uso e consumo, diz que há discordância acerca da destinação de alguns bens adquiridos, em que os autuantes sustentam que são destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e o autuado assevera que os mesmos são destinados ao ativo permanente da empresa.

Afirma que, no seu entendimento, os produtos relacionados no demonstrativo elaborado pelos autuantes são destinados “à manutenção das atividades do estabelecimento” em conformidade com o disposto no art. 93, V, “a” do RICMS/97 e não “destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem

consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (art. 93, V, “b” do RICMS/97).

Aduz que os bens adquiridos, tendo sido destinados ao ativo permanente do estabelecimento, não há infração, tendo em vista que o procedimento está de acordo com o disposto no art. 29, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96 fundamentado na LC 87/96 que assegura “ao sujeito passivo o direito de creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente” e, em se tratando de bens destinados ao ativo permanente, possui o direito ao uso do crédito a partir de 01/11/1996.

Ressalta que os produtos relacionados no demonstrativo elaborado pelos autuantes não se enquadram na definição de bens de uso ou consumo previsto no RICMS/97 e sim destinados ao ativo permanente, o que assegura a regular utilização do crédito fiscal.

2. Relativamente à acusação de que utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo permanente, de que são “... alheias a atividade do estabelecimento”, afirma que os autuantes deturparam o conceito de bens do ativo permanente, pelo fato de que se trata de refrigeradores adquiridos pelo autuado e cedidos aos seus revendedores por tempo limitado para comercializar produtos industrializados pelo autuado, não restando dúvida de que os bens adquiridos estão vinculados à atividade empresarial e fazem parte do seu ativo permanente.

Diz que a classificação equivocada feita pelos autuantes viola as disposições regulamentares, a regra da não-cumulatividade e restringe de forma arbitrária o direito de utilizar o crédito fiscal.

3. Quanto à utilização de crédito do ICMS “de nota fiscal lançada em duplicidade” afirma que, mesmo que o valor exigido seja ínfimo, o demonstrativo anexo ao Auto de Infração não indica com clareza a infração, o que conduz à sua nulidade à insubsistência o crédito tributário exigido.

Por fim, requer que seja acolhida a preliminar de nulidade ou seja julgado improcedente a autuação.

Requer o direito de produção de provas admitidas com a juntada de documentos, a realização de diligência e de perícia fiscal.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fl. 370 a 374), discorrem sobre a autuação e dizem que, apesar de o Auto de Infração indicar apenas como infração a utilização indevida de crédito fiscal, subdivide em infringências de três normas regulamentares do ICMS: aquisição para uso e consumo; ativo fixo alheio à atividade do estabelecimento e duplicidade de lançamento de notas fiscais.

Esclarecem que formularam consulta à DITRI sobre a questão, tendo a mesma ratificado o seu entendimento, conforme parecer constante das fls. 84 a 86.

Dizem que a defesa refuta o lançamento baseando-se apenas no direito ao crédito de forma indistinta, sob o ponto de vista do princípio da não-cumulatividade do ICMS, sem questionar os demonstrativos elaborados pelos autuantes e as mercadorias em relação às quais foi utilizado o crédito fiscal.

Afirmam que o autuado transcreve trechos do RICMS sem indicar os dispositivos que vedam a utilização dos créditos, a exemplo do art. 399, III, “a” e art. 97, IV, “c” do RICMS/97, que transcreveram (fl. 371), os quais tratam da vedação de crédito do ICMS.

Acrescentam que a atividade do autuado é a “fabricação de cervejas e chopes” e não a locação de refrigeradores e outros equipamentos do gênero. Afirmam, que não é admissível a utilização do crédito fiscal do ICMS vinculada a contrato de comodato amparado pela não incidência do imposto “que embora pertençam ao ativo imobilizado destina-se a serviços alheios à atividade do estabelecimento”, da mesma forma que os bens adquiridos para uso ou consumo.

Quanto à alegação defensiva, de que o crédito indevido decorrente do lançamento em duplicidade não foi indicado com clareza, esclarecem que a nota fiscal de entrada de nº 505 emitida em 25/06/2002 pelo próprio autuado, referente à aquisição de bem do ativo imobilizado, foi lançada às fls. 687 e 688 do livro CIAP (fls. 179 e 170) com crédito total de R\$977.988,19 e, até o momento da autuação em novembro de 2004, foram utilizados créditos de 16 parcelas de R\$40.749,50, mediante transferências para o livro RAICMS ao invés de 16 parcelas de R\$20.374,75 a que teria direito, tendo sido glosado o crédito de R\$325.988,00 (16 x R\$ 20.374,25) que foi indevidamente utilizado.

Asseveram que falta argumento defensivo quanto a utilização em duplicidade do crédito fiscal relativo a documento fiscal.

Esclarecem que elaboraram diversos demonstrativos para evidenciar a utilização indevida de créditos fiscais e facilitar o entendimento por parte do contribuinte, defensores e julgadores:

- a) com a “descrição das mercadorias cujo crédito foi devidamente utilizado” (fl. 104 a 116);
- b) “mercadorias cujo crédito não era devidos” (fl. 117 a 152);
- c) “referente à Indústria Antártica do Nordeste cujo crédito do CIAP foi transferido para a autuada sem que houvessem sido emitidos documentos fiscais (houve transferência apenas na contabilidade) em face da fusão” (fl. 153 a 167);
- d) demonstrativo resumo do crédito que deveria ser utilizado (fl. 89 a 103).

Por fim, afirmam que, diante da inexistência de argumentos defensivos sobre a base de cálculo, alíquota aplicada e da documentação apresentada comprovando a autuação, mantêm integralmente o lançamento.

Esta 3^a JJF, tendo constatado a necessidade de fazer uma apreciação particularizada das irregularidades apontadas na autuação, converteu o processo em diligência para que os autuantes:

- a) Refizessem o demonstrativo juntado às fls. 117 a 152 de modo que fosse subtotalizado por mês, os valores exigidos a título de crédito indevido por item 1, 2, 3 e 5 (o item 4 foi indicado como de crédito devido).
- b) Refizessem o demonstrativo juntado à fl. 88 de modo que evidenciasse por mês os valores creditado indevidamente por item 1, 2, 3 e 5.
- c) Fosse feito entrega ao autuado das cópias das fls. 168 a 174 e da informação fiscal (fl. 370 a 374) e dos novos demonstrativos de débito indicados nos itens “a” e “b”, concedendo-se o prazo de 10 (dez) dias ao autuado para se manifestar caso quisesse.

Em atendimento ao solicitado, os autuantes juntaram ao processo o Demonstrativo de Crédito Indevido por item às fls. 384 a 421 e demonstrativo consolidado às fls. 422 e 423.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar ciência da Diligência Fiscal, tendo sido entregue cópia dos documentos juntados ao processo pelos autuantes e reaberto prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse.

O autuado apresentou nova defesa, às fls. 427 a 429, e disse que, primeiramente, entende que os “demonstrativos de crédito de ICMS indevido”, que foram juntados ao processo pelos autuantes, “indicam suposta utilização de crédito sem a apresentação de nota fiscal e que esta não foi a acusação contida na autuação de “crédito de icms de mercadorias adquiridas para uso e consumo se ativo fosse e ainda, crédito de mercadorias do ativo porém, alheias a atividade do estabelecimento e ainda de crédito fiscal de nota fiscal lançada em duplicidade”.

Afirma que o descompasso entre os demonstrativos elaborados pelos autuantes e a descrição real dos fatos conduz à nulidade da autuação, nos termos do art. 39, III e IV do RPAF/BA.

No que se refere à ilegitimidade dos créditos, diz que ratifica os argumentos apresentados na defesa, aduzindo que os bens adquiridos pela empresa que foram considerados pelos autuantes como de uso e consumo, na verdade trata-se de “componentes de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado da Autuada, bens acessórios, que devem seguir a mesma natureza dos bens principais aos quais se incorporam”.

Acrescenta que os bens adquiridos para o seu ativo permanente, que os autuantes indicaram como alheios à sua atividade, trata-se de refrigeradores comprados pelo autuado e cedidos a título gratuito e por tempo determinado, aos revendedores de seus produtos para facilitar as vendas, com o objetivo de maximizar seus lucros e que entende estar intrinsecamente vinculado às suas atividades.

Quanto à suposta utilização de crédito de ICMS “de nota fiscal lançada em duplicidade”, diz que mesmo que o valor cobrado seja ínfimo, assevera que o demonstrativo anexo ao Auto de Infração não indica de forma suficientemente clara a infração do autuado, o que, no seu entendimento, conduz à nulidade.

Finaliza dizendo que ratifica o pedido de nulidade da autuação e, se não acolhida, que seja julgada improcedente.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal decorrente de quatro infringências à legislação do imposto, conforme demonstrativos acostados às fls. 104 a 167, que foram consolidados no demonstrativo juntado à fl. 88.

Na defesa complementar apresentada (fls. 427 a 429), o autuado suscitou preliminar de nulidade da autuação, tendo em vista que “os demonstrativos de crédito de ICMS indevido” elaborado pelos autuantes indicam a utilização de crédito sem a apresentação da nota fiscal e que a descrição no Auto de Infração registra que o autuado utilizou “crédito de icms de mercadorias adquiridas para uso e consumo [como] se ativo fosse e ainda, crédito de mercadorias do ativo porém, alheias a atividade do estabelecimento e ainda de crédito de nota fiscal lançada em duplicidade”.

Verifico que os demonstrativos relativos às utilizações indevidas de crédito fiscal, foram classificadas com os códigos “1”, “2”, “3” e “5” que identificam:

- 1) Indevido pela não apresentação da nota fiscal (fls. 384);
- 2) Indevido por se tratar de material de uso consumo/manutenção (fl. 384 a 393);
- 3) Indevido por tratar-se de ativo alheio à atividade do estabelecimento (fl. 393 a 421).
- 5) Lançamento em duplicidade da mesma nota fiscal (421).

Ressalto que o código “4” foi indicado no demonstrativo (fl. 104 a 116) como sendo o crédito fiscal legítimo a ser utilizado.

Na defesa inicial apresentada o autuado não contestou os valores exigidos a título de crédito indevido “por não apresentar a NF”, codificada com o algarismo “1”. Verifico que os autuantes relacionaram no demonstrativo à fl. 384 os números das notas fiscais e valores de R\$0,62 no mês de novembro de 2001; R\$0,84 no mês de março de 2002 e R\$0,74 no mês de julho de 2002. No cabeçalho do referido demonstrativo foi indicado que a classificação “1” se referia a crédito indevido “por não apresentar NF”. Esta 3ª JJF, determinou que fosse realizada diligência (fl. 379) aos autuantes para que procedessem a subtotalização por item de crédito indevido (1 - falta de apresentação da nota fiscal; 2 – por se tratar de material de uso ou consumo; 3 – por se tratar de ativo alheio a atividade do estabelecimento e 5 – lançamento em duplicidade). Conforme determinado na diligência, todos os demonstrativos acostados às fls. 384 a 423, foram entregues ao autuado mediante recibo, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para que se manifestasse sobre eles, o que ocorreu.

Dessa forma, considero 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. Sendo assim, deixo de acatar a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

No mérito, relativo a falta de apresentação de documentos fiscais, conforme disposto no art. 91 do RICMS/97, o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte tenham sido acompanhadas de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

No caso do presente lançamento, não tendo o autuado apresentado as notas fiscais originais que deram suporte à escrituração, há incerteza de que tais créditos sejam regulares. Portanto, devem ser mantidos os valores exigidos totalizando R\$2,20.

Quanto ao crédito utilizado indevidamente, relativo à aquisição de material de uso ou consumo/manutenção, classificado no demonstrativo juntado às fl. 384 a 393 com o código “2” (material de uso consumo/manutenção), verifico que, no referido demonstrativo, foram relacionados diversos produtos: Rolamento, Anel de vedação, Engrenagem, Retentor, Mola, Acoplamento, Guia do Empurrador, Lima, Cabo de Conexão, Niple, 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, Tê, Broca, Lima, Prego, Ripão, Silicone, Tubo Flexivel, Calator, Termopar, Roda dentada, Tubo de sopragem, Brita, Bucha, Retificador, Válvulas, Correias dentadas, Válvulas, Aquisição de Software, Mancal, Correia Dentada, Sifão, Porca, Solda, Vedaçāo e outros Materiais, etc.

O autuado alegou que se trata de bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento, nos termos do art. 93, V, “a” do RICMS/BA e não os destinados a comercialização, industrialização... previsto na alínea “b” do mesmo artigo.

Ocorre que, pela descrição dos bens acima relacionados, constata-se que, em se tratando de estabelecimento produtor de cerveja e chopes, constituem:

- a) peças de reposição que se caracterizam como material de uso (rolamento, rotor, filtro, juntas, anel de vedação);
- b) material de uso empregados em imóveis por ação física ou reposição dos mesmos (cabo elétrico, joelho de PVC, telhas de eternit) que não geram direito ao crédito (art. 93, V, “b” e 97, § 2º, III), consoante as regras dispostas no art. 29, § 1º da Lei nº 7.014/96.

O crédito fiscal relativo a bens de uso/consumo, de acordo com o mencionado dispositivo, só é admissível a partir de 1º de janeiro de 2007. Este é o entendimento que prevalece nas decisões proferidas neste CONSEF.

Dessa forma, considero indevida a utilização dos créditos fiscais relativos a estes bens.

No que se refere à utilização indevida de crédito de bens de ativo fixo alheios à atividade do estabelecimento, em que os autuantes utilizaram o código 3 (refrigeradores/conjunto de mesas, fls. 393 a 421), o autuado alegou que não se trata de bens alheios às atividades do estabelecimento e sim de que os mesmos são destinados ao ativo permanente da empresa, com o direito do uso do crédito a partir de 01/11/1996 (LC 87/96).

Afirmou que os autuantes deturparam o conceito de bens do ativo permanente, pelo fato de que se trata de refrigeradores adquiridos pelo seu estabelecimento e cedidos em comodato aos seus revendedores por tempo limitado para comercializar produtos por ele industrializados, não restando dúvida de que os bens adquiridos estão vinculados à atividade empresarial e fazem parte do seu ativo permanente.

Segundo os autuantes, a lavratura do Auto de Infração decorreu de uma consulta específica à Diretoria de Tributação desta Secretaria da Fazenda, conforme email em resposta juntado à fl. 84. Assim se expressou aquela Diretoria:

“O entendimento manifestado pelo Auditor Fiscal Israel Caetano, se coaduna com o entendimento desta DITRI/GECOT. Vale acrescentar que o crédito fiscal tem a sua admissibilidade vinculada às saídas tributadas – salvo a existência de regra de manutenção – não sendo o caso das saídas decorrentes de contrato de comodato que ocorrem amparadas pela não incidência do imposto. É o entendimento, s.m.j.”

Os autuantes, com base no parecer da DITRI sobre a questão da vedação do crédito de bens alheios à atividade do estabelecimento, entenderam que a atividade do autuado é a “fabricação de cervejas e chopes” e não a locação de refrigeradores e outros equipamentos do gênero e que no seu entendimento não é admissível a utilização do crédito fiscal do ICMS vinculado a contrato de comodato amparado pela não incidência do imposto “que embora pertençam ao ativo imobilizado destina-se a serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

Verifico que, na consulta formulada à Divisão de Tributação (DITRI, fl. 85 e 86), os autuantes descreveram os fatos da seguinte forma:

- “1 – Os estabelecimentos dos contribuintes exercem atividade identificada pelo CNAE 1593802 – fabricação de cerveja e chopp.
- 2 – Adquirem do fabricante as seguintes mercadorias: REFRIGERADORES, MESAS e CADEIRAS e as remete EM COMODATO para empresas distribuidoras de bebidas com CFOP 599 E 5908, SEM INCIDÊNCIA DO icms e faz constar no corpo do documento fiscal a expressão “de acordo com o art. 6º, XIV, alínea “a” do RICMS”.
- 3 – Além da NF, para cada operação existe um Contrato de Comodato cujo objeto é o empréstimo gratuito, por parte da COMODANTE À COMODATÁRIA dos bens e materiais de propriedade da COMODANTE e discriminados naquele documento que, entre outras cláusulas, prevê o prazo de 3 (três) anos para sua vigência, obrigação da comodatária de manter os bens em perfeito estado de conservação, utilização e

higienização e utilização dos bens pela comodatária para acomodação, conservação ou comercialização exclusivamente de produtos fabricados pela COMODANTE.”

Pela análise da consulta formulada a DITRI, e ratificada na sua informação fiscal, o motivo da autuação teve como base o fato do autuado ter adquirido “Refrigeradores, Mesas e Cadeiras” com a finalidade de cedê-los em regime de comodato aos seus clientes.

O autuado, na sua impugnação, afirmou que tais bens (refrigerador/Mesas e Cadeiras) integravam seu ativo permanente e que eram indispensáveis à sua atividade-fim. No seu entendimento, é líquido e certo o direito do crédito fiscal pelo princípio constitucional da não-cumulatividade e das determinações (direitos e vedações) quanto a créditos fiscais insertas na LC nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96.

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 pela Autuada”.

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):

“É indubioso, por conseguinte, que os refrigeradores, adquiridos para a aludida finalidade relacionam-se intrinsecamente à atividade da Autuada, haja vista que, proporcionando ao revendedor meios mais adequados à venda dos bens para o consumidor final, está-se propulsionando os seus próprios negócios, ensejando, assim, a obtenção de maior lucro – objetivo principal de toda e qualquer atividade empresarial”.

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).

Há decisões precedentes do CONSEF, como o Acórdão de n. 0358/01-03, relativo à falta de estorno de crédito de bens cedidos em comodato (botijões) no qual a 1^a JJF decidiu pela improcedência do Auto de Infração.

Observo que a acusação daquela autuação foi a falta de estorno de créditos de ICMS apropriados em aquisições de mercadorias (botijões), posteriormente objeto de comodato, para os seus revendedores. Naquela situação, os botijões estavam diretamente vinculados à venda do produto comercializado, que é sua atividade-fim.

A 4^a JJF através do Acórdão de nº 0027-04/05 também julgou improcedente a exigência da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo à saída de bens (Estação Terminal de Assinantes - telefone) emprestado em regime de comodato aos seus clientes, cuja decisão foi mantida no AC nº 0103-12/05 pela 2^a CJF.

Naquela situação, o autuado cede as estações terminais aos seus clientes, que as utilizam no serviço de telecomunicação pelo mesmo prestado, isto é, exclusivamente, em seu negócio. Ou seja, embora o bem não permaneça fisicamente no estabelecimento do autuado, continua sendo utilizado na sua atividade-fim: recepção e transmissão de dados.

No caso em tela, o fulcro dessa autuação difere um pouco dos dois casos julgados, tendo em vista que as acusações anteriores eram de falta de estorno de crédito fiscal no momento em que os bens foram emprestados a título de comodato. No caso presente, a acusação é de crédito fiscal indevido em relação a bens adquiridos que foram supostamente utilizados em atividades alheias à atividade do estabelecimento.

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.

Conforme disposto no citado dispositivo:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

...

c) se referir a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento;

...
§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo immobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto.

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 ao crédito fiscal indevido indicado no demonstrativo elaborado pelos autuantes com o código “5”, relativo a crédito fiscal lançado em duplicidade, o autuado alegou que, mesmo que o valor exigido seja ínfimo, o demonstrativo elaborado pelos autuantes não indica com clareza a infração.

Conforme cópia do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (fls. 169 e 170), verifico que foi lançado duas vezes pelo próprio contribuinte o crédito fiscal de R\$977.988,19 referente à nota fiscal de entrada de nº 505 (fl. 171), emitida em 25/06/2002 (ativo immobilizado). Quanto ao valor exigido, os autuantes indicaram no demonstrativo às fls. 135 e 421 que foram utilizados créditos de 16 parcelas de R\$40.749,50 (até 11/2004), mediante transferências para o livro RAICMS ao invés de 16 parcelas de R\$20.374,25 (R\$325.988,00) a que teria direito o autuado.

No demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostado à fl. 88 do PAF, foram relacionados os valores de ICMS escriturados no Livro RAICMS (fls. 181 a 218) a título de “Crédito 1/48 Ativo Imobilizado Lei 102/00” e deduzido os valores a título de “CRÉDITO DEVIDO” que foram transportados dos demonstrativos de crédito do CIAP Sintético (fls. 89 a 103), o que resultou em nos valores exigidos. Os dados foram coletados nos livros do contribuinte e consta nos citados demonstrativos que os mesmos foram entregues a empresa conforme cópia dos demonstrativos juntados às fls. 384 a 421 e da informação fiscal (fls. 370 a 374). Entendo que a infração está devidamente caracterizada.

Não tendo sido contestado pelo contribuinte, o valor apurado, acato o demonstrativo apresentado pelos autuantes e considero devido o valor do crédito fiscal utilizado em duplicidade.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração com valor devido de R\$1.443.032,93, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa %	Débito/Autuado	Déb/Comodato	Débito
30/11/01	09/12/01	92.427,24	17	60%	16.659,89	947,26	15.712,63
31/12/01	09/01/02	102.949,06	17	60%	18.226,83	725,49	17.501,34
31/01/02	09/02/02	107.024,24	17	60%	20.738,49	2544,37	18.194,12
28/02/02	09/03/02	122.742,94	17	60%	20.956,55	90,25	20.866,30
31/03/02	09/04/02	125.742,47	17	60%	23.397,43	2021,21	21.376,22
30/04/02	09/05/02	138.074,65	17	60%	25.931,16	2.458,47	23.472,69
31/05/02	09/06/02	157.502,18	17	60%	28.646,33	1.870,96	26.775,37
30/06/02	09/07/02	175.145,06	17	60%	30.014,54	239,88	29.774,66
31/07/02	09/08/02	274.638,06	17	60%	47.531,04	842,57	46.688,47
31/08/02	09/09/02	286.691,59	17	60%	50.743,97	2006,4	48.737,57
30/09/02	09/10/02	305.014,00	17	60%	54.693,21	2840,83	51.852,38
31/10/02	09/11/02	316.455,24	17	60%	55.150,75	1353,36	53.797,39
30/11/02	09/12/02	330.646,06	17	60%	59.120,44	2910,61	56.209,83
31/12/02	09/01/03	349.935,06	17	60%	59.707,98	219,02	59.488,96
31/01/03	09/02/03	351.228,82	17	60%	59.708,90	0	59.708,90
28/02/03	09/03/03	351.976,29	17	60%	62.210,12	2374,15	59.835,97
31/03/03	09/04/03	370.456,18	17	60%	71.062,64	8085,09	62.977,55
30/04/03	09/05/03	418.401,65	17	60%	73.867,60	2739,32	71.128,28
31/05/03	09/06/03	434.758,29	17	60%	78.268,41	4359,5	73.908,91
30/06/03	09/07/03	472.582,41	17	60%	82.377,92	2038,91	80.339,01
31/07/03	09/08/03	485.911,88	17	60%	84.101,53	1496,51	82.605,02
30/08/03	09/09/03	498.750,12	17	60%	87.146,39	2358,87	84.787,52
30/09/03	09/10/03	513.269,29	17	60%	92.673,71	5417,93	87.255,78
31/10/03	09/11/03	545.781,12	17	60%	97.656,95	4.874,16	92.782,79
30/11/03	09/12/03	576.647,47	17	60%	99.095,75	1.065,68	98.030,07
30/12/03	09/01/04	583.677,65	17	60%	100.418,47	1.193,27	99.225,20
Total					1.500.107,00	57.074,07	1.443.032,93

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206918.0006/04-3, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS**, devendo ser intimado o autuado 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.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2005.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA-JULGADOR