

A. I. N° - 206973.0003/05-0
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV [COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS]
AUTUANTES - ISRAEL CAETANO e IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 17.02.06

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0027-02/06

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS DO ATIVO PERMANENTE CONSIDERADOS ALHEIOS ÀS ATIVIDADES DO ESTABELECIMENTO. No curso do processo, ficou demonstrado que os créditos glosados dizem respeito a bens de uso e consumo, bens do Ativo Permanente considerados alheios às atividades do estabelecimento, duplicidade de registro e falta de apresentação de documentos. Excluídos do lançamento os valores relativos a bens tidos como alheios às atividades do estabelecimento. Bens cedidos em comodato que, embora na posse do comodatário, são utilizados na realização de operações ou prestações vinculadas aos negócios, atividades ou interesses do comodante não podem ser considerados bens alheios às atividades deste. 2. LIVROS FISCAIS. “LIVRO CIAP”. FALTA DE APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Apesar da impropriedade da acusação, haja vista que o CIAP não é um “livro”, em face do art. 314 do RICMS, está patente nos autos que ocorreu um fato que constitui infração: não foi apresentado o documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Mantida a multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/3/05, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento, sendo os referidos bens alheios à atividade do estabelecimento, lançando-se imposto no valor de R\$ 1.406.042,49, com multa de 60%;
2. falta de apresentação de “Livro(s) Fiscal(is)” [sic], sendo aplicada multa de R\$ 90,00.

O contribuinte defendeu-se alegando que os fiscais deturpam o conceito de bens destinados ao Ativo Permanente, ao considerarem que os bens objeto do 1º item do Auto de Infração seriam alheios à atividade do estabelecimento. Explica que se trata de refrigeradores e chopeiras adquiridos e posteriormente cedidos a título gratuito e por tempo limitado aos seus revendedores, no sentido de incrementar o comércio varejista dos produtos industrializados pela empresa. Argumenta ser indubitoso que os bens em questão foram empregados em finalidade relacionada intrinsecamente à atividade da empresa, haja vista que, proporcionando ao revendedor meios mais adequados à venda de suas mercadorias para o consumidor final, estão sendo propulsionados os próprios negócios da empresa fabricante. Reclama que os fiscais se equivocaram, violando as

disposições do Regulamento do imposto e desprestigiando a regra da não-cumulatividade, restringindo, de forma arbitrária e ilegal, o direito do sujeito passivo de utilizar o crédito fiscal.

No que tange ao descumprimento do dever instrumental de apresentar livros fiscais, objeto da multa do 2º item, alega que o fato se deu em virtude do exíguo prazo estabelecido pelos auditores fiscais, período no qual não foi possível localizar os documentos, pois alguns se encontravam na sede da empresa, em São Paulo. Reclama que nesse caso não se atentou para o princípio da razoabilidade, sendo também insubsistente a multa aplicada.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente.

Os fiscais autuantes prestaram informação dizendo que, no caso do 1º item do Auto de Infração, a utilização indevida de crédito fiscal não ocorreu por uma razão apenas, pois foram quatro as inobservâncias do contribuinte às normas regulamentares do ICMS: a) aquisição para uso e consumo; b) ativo alheio à atividade do estabelecimento; c) duplicidade de lançamento de Nota Fiscal; d) falta de apresentação de documento fiscal.

Dizem os fiscais que a defesa não questiona qualquer dos demonstrativos, seus valores ou mercadorias que tiveram os créditos fiscais utilizados, apenas defende o ponto de vista de que a não-cumulatividade do ICMS assegura ao contribuinte o direito à utilização indistinta do crédito fiscal desse imposto, mas assim não é. Citam dispositivos legais e regulamentares. Assinalam que a legislação veda a utilização do crédito relativo a bens destinados a uso, consumo ou ativo permanente, ou a emprego em objeto alheio à atividade do estabelecimento. Observam que a atividade do estabelecimento em apreço é a fabricação de cervejas e chopes, sendo a admissibilidade da utilização do crédito fiscal do ICMS nas aquisições de bens do ativo vinculada à utilização que efetivamente ocorra com tais bens. Aduzem que, como os bens são adquiridos e cedidos em comodato, tais equipamentos, embora reconhecidamente sejam bens do Ativo Permanente, se destinam a atividade outra que não a fabricação de cervejas e chopes, que é a atividade do contribuinte, ou seja, destinam-se a serviços alheios à atividade do estabelecimento. E mais, quem de fato utiliza tais bens do Ativo, quem verdadeiramente os emprega não é o contribuinte, e sim clientes seus.

Os fiscais prosseguem argumentando que, diferentemente do que ocorre nos casos em que o fabricante coloca um equipamento seu num ponto de venda e toda a disposição dos produtos, reposição de estoque, manutenção do equipamento, etc. ficam a seu encargo, pelo que se infere dos contratos de comodato anexados ao presente processo, é de responsabilidade do comodatário a utilização, conservação e higienização do equipamento, que deverá ser utilizado única e exclusivamente para acomodação, conservação e comercialização dos produtos do comodante, mas sem que este intervenha.

Mais adiante, os fiscais repetem esses comentários, acrescentando que se trata de estratégia mercadológica que a concorrência acirrada entre distintas marcas de cerveja impõe ao fabricante. Dizem que o mesmo ocorre com as mesas e cadeiras, sombreiros, porta-garrafas, placas de letreiros distribuídos nos diversos estabelecimentos que comercializam, entre outros, os produtos fabricados pela AMBEV.

Segundo os fiscais, para ser considerado Ativo Permanente, recorre-se ao tratamento da lei federal: bem com vida útil de pelo menos um ano. O crédito glosado refere-se a refrigeradores, “freezers” e chopeiras, bens estes que não atendem ao disposto nos dispositivos legais pertinentes, autorizativos do creditamento.

Prosseguem ponderando que a questão não é apenas os bens serem ou não objeto de comodato, ou as saídas dos bens serem tributados nas operações subsequentes, pois não foi exigido o estorno do crédito, o que se fez foi considerar a utilização do crédito indevida, pois a legislação veda a utilização do crédito quando os bens são alheios às atividades do estabelecimento.

Comentam que os bens do Ativo podem destinar-se a manutenção das atividades do estabelecimento ou a atividades alheias às do estabelecimento. No primeiro caso, para serem

considerados bens de Ativo Permanente, deverão cumprir a exigência da legislação federal de que tenham vida útil superior ou, no caso de partes e peças de reposição, que a substituição aumente a vida útil do bem em mais de um ano. No segundo caso, a exigência, também da legislação federal, é de que os bens do Ativo Permanente estejam relacionados com a produção e comercialização dos bens e serviços.

Os fiscais destacam que a legislação estadual em nada fere a legislação federal quando limita a utilização do crédito fiscal do ICMS nas aquisições de bens do Ativo Permanente, pois não dá tratamento diferenciado a determinado bem em detrimento de outro. O que importa é a destinação do bem, a utilização que dele se faça. Comentam que a Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 7.014/96 e o RICMS/BA tratam o bem do Ativo Permanente para fins de utilização do crédito de forma limitada, prevalecendo sempre o interesse em beneficiar a atividade produtiva e, principalmente, fazer valer o princípio constitucional da não-cumulatividade. Dão exemplos. Comentam a forma como ocorrem os contratos de comodato. Acentuam que os comerciantes varejistas que utilizam os “freezers” e refrigeradores adquirem os produtos de empresas distribuidoras, e não da fabricante, proprietária dos bens do Ativo.

Explicam, afinal, que os créditos glosados não se referem especificamente aos bens do Ativo adquiridos pela empresa no exercício de 2004, mas a todo bem do Ativo adquirido desde o início de suas atividades, em novembro de 2001, cuja parcela de crédito ainda era possível legalmente, por não terem ainda sido atingidos os 48 meses, o que só ocorreria em outubro de 2005, para os primeiros bens adquiridos em novembro de 2001.

No que se refere à 2ª infração, os fiscais explicam que a “multa formal” [sic] é relativa à não apresentação do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente). Aduzem que foi concedido o prazo legal para que o contribuinte o apresentasse.

Opinam pela manutenção integral do lançamento.

O processo foi pautado para julgamento na sessão de 14/6/05. Depois de lido o relatório, o advogado da empresa protestou que as revelações dos fiscais quanto aos 4 motivos da glosa do crédito não constavam no Auto de Infração, e não foi dada vista da informação fiscal à empresa. A Junta decidiu então retirar o processo de pauta, e determinou que os autos fossem enviados em diligência à repartição de origem para que os fiscais autuantes fizessem a demonstração, separadamente, dos créditos relativos a cada uma das situações que motivaram a glosa do crédito fiscal. Além da demonstração, em planilhas, dos fatos assinalados no pedido de diligência, foi solicitado que fosse feita a descrição dos fatos que motivaram a glosa do crédito fiscal, de forma precisa, como determina o art. 39, III, do RPAF.

Em cumprimento à diligência, os fiscais elaboraram os seguintes demonstrativos: a) demonstrativo por código para cada ano de aquisição dos bens do Ativo (2001, 2002, 2003 e 2004); b) demonstrativo do crédito devido e indevido do CIAP sintético, com a ressalva de que os valores sob a rubrica “crédito indevido lançado a maior” relativos aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 não foram objeto deste Auto de Infração, porém se refletiram nos valores cobrados em 2004, em virtude da utilização parcelada autorizada pelo RICMS; c) demonstrativo gráfico de todas as aquisições cujas parcelas de crédito (1/48) se estenderam até 2004; d) demonstrativo do crédito devido de 2001 a 2004; e) demonstrativo do crédito indevido de 2001 a 2004, discriminando por código, nota a nota, os bens adquiridos e o valor da parcela (1/48) glosado no mês. Explicam que os motivos da glosa do crédito foram falta de apresentação do documento fiscal de aquisição, duplicidade de lançamento de documento fiscal, aquisição de material de uso e consumo como se Ativo fosse, e aquisição de bem do Ativo porém alheio à atividade do estabelecimento.

Dada ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, este se manifestou observando que o Auto de Infração foi lavrado por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o Ativo Permanente do estabelecimento e por falta de apresentação de livro fiscal, mas depois os autuantes apresentaram demonstrativos e descreveram novos fatos,

evidenciando que o objeto da autuação, agora, é a utilização indevida de crédito fiscal relacionado a 4 eventos específicos: a) falta de apresentação do documento fiscal de aquisição; b) duplicidade de lançamento de documento fiscal; c) aquisição de material de uso e consumo como se fosse para o Ativo; d) aquisição de bem do Ativo, porém alheio à atividade do estabelecimento.

No que concerne à falta de apresentação do documento fiscal, alega a defesa que todos os créditos fiscais foram utilizados em observância à legislação estadual, porém alguns documentos fiscais ainda não foram encontrados, impossibilitando a imediata demonstração da regularidade do aludido crédito, mas isso não significa a sua utilização indevida. No tocante à acusação de utilização indevida de crédito em virtude de duplicidade de lançamento de documento fiscal, reclama que o demonstrativo anexado pelos fiscais não indica de maneira suficientemente clara a infração apontada, de modo que essa falta de clareza macula a autuação, implicando sua nulidade. Quanto à acusação de utilização indevida de crédito relativo à aquisição de material de uso e consumo como se fosse para o Ativo Permanente, a defesa sustenta que se trata, efetivamente, de bens destinados ao Ativo Permanente da empresa, tendo em vista que se relacionam à manutenção das atividades do estabelecimento, com fundamento no art. 93, inciso V, alínea “a”, do RICMS, e não de bens destinados a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidos nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação, de que cuida a alínea “b” do dispositivo supracitado.

Argumenta que, se os bens indicados foram efetivamente destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, não há de se cogitar de cometimento de infração neste caso, pois a conduta da empresa se encontra em absoluta conformidade com a legislação estadual, especialmente quanto ao art. 29, § 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, dispositivo legal que, fundamentado na Lei Complementar nº 87/96, assegura ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao Ativo Permanente, sendo garantido, tratando-se de mercadorias ou bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, o uso do crédito fiscal a partir de 1º de novembro de 1996.

Quanto à acusação de utilização de crédito de ICMS relativo à aquisição de bem do Ativo porém alheio a atividade do estabelecimento, a defesa considera que também nesse ponto os prepostos fiscais deturpam o conceito de bens destinados ao Ativo Permanente. Explica que, como se observa através do demonstrativo anexo ao Auto de Infração, os bens supostamente alheios à atividade da empresa são refrigeradores adquiridos e posteriormente cedidos, a título gratuito e por tempo limitado, aos seus revendedores, no sentido de incrementar o comércio varejista dos produtos industrializados pela empresa autuada. Sustenta que os refrigeradores adquiridos para a aludida finalidade se relacionam intrinsecamente à atividade da empresa, haja vista que, proporcionando ao revendedor meios mais adequados à venda dos produtos para o consumidor final, estão sendo propulsionados os seus próprios negócios, ensejando, assim, a obtenção de maior lucro, que constitui o objetivo principal de toda e qualquer atividade empresarial. Transcreve trecho de decisão nesse sentido da 3ª Junta.

Conclui reiterando o pedido de improcedência do lançamento.

Juntou cópia do Acórdão JF 0199-03/05.

Em seguida, foi acostada aos autos petição do sujeito passivo destacando que, ao impugnar a exigência fiscal objeto do presente processo administrativo, asseverou que era insubsistente a acusação fiscal quanto à suposta utilização indevida de crédito de ICMS em virtude de duplicidade de lançamento de documento fiscal, sem, contudo, apresentar qualquer documento que evidenciasse a ausência da referida duplicidade, porém, agora, após incessante pesquisa em seus livros fiscais, identificou que houve, de fato, um duplo lançamento de crédito fiscal concernente à Nota Fiscal nº 505-8: um realizado em 23/7/02 e outro no dia seguinte, sendo este considerado indevido pelos autuantes, não tendo sido observado que, em 23/7/02, procedeu-se ao

estorno do lançamento efetuado naquele dia, revelando-se, por conseguinte, a legitimidade do novo lançamento realizado no dia posterior, conforme documento anexo. Renova o pedido para que seja julgado improcedente o Auto em exame. Requer a realização de diligência, a fim de verificar-se o estorno acima mencionado.

Foi determinada a realização de diligência, a fim de que fiscal estranho ao feito verificasse, na escrita do contribuinte, o estorno do crédito a que alude a defesa.

O auditor designado para cumprir a diligência, Wagner Ruy de Oliveira Mascarenhas, informou que a empresa utilizou crédito em duplicidade referente à Nota Fiscal 505, haja vista o documento à fl. 324, no CIAP, no mês de julho de 2002, fazendo menção aos instrumentos às fls. 325/327. Informa ainda que não houve qualquer estorno de crédito no livro CIAP ou no livro de apuração do imposto desde julho de 2002 até a data da lavratura do Auto de Infração. Observa que foram anexadas pelos autuantes cópias do livro de apuração, às fls. 52/63, relativamente ao período alcançado pela ação fiscal, isto é, de janeiro a dezembro de 2004. Diz o informante que não anexou cópias do livro de apuração relativas aos meses de julho de 2002 a dezembro de 2003 pois não ocorreu estorno, de modo que a juntada das cópias daquele livro só seria útil se tivesse havido estorno. Aduz que na diligência não houve alteração de valores, não havendo, por isso, demonstrativos a serem apresentados.

Foi dada ciência do teor da informação supra ao sujeito passivo, e este não voltou a se manifestar.

VOTO

No 1º item deste Auto de Infração, o contribuinte é acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a bens adquiridos para integrar o Ativo Permanente da empresa, bens estes considerados alheios à atividade do estabelecimento. Toda a acusação é esta, literalmente.

No entanto, ao prestarem a informação, os fiscais autuantes revelaram que a utilização indevida de crédito fiscal não ocorreu por aquela razão, apenas – aquisição de bens do Ativo Permanente alheios às atividades do estabelecimento –, pois foram quatro os motivos da glosa do crédito:

- a) aquisição para uso e consumo;
- b) ativo alheio à atividade do estabelecimento;
- c) duplicidade de lançamento de Nota Fiscal;
- d) falta de apresentação de documento fiscal.

Dizem eles, no final, que os créditos glosados não se referem especificamente aos bens do Ativo adquiridos pela empresa no exercício de 2004, mas a todos os bens do Ativo adquiridos desde o início de suas atividades, em novembro de 2001, cuja parcela de crédito ainda era possível utilizar legalmente, por não terem sido ainda atingidos os 48 meses, o que só ocorreria em outubro de 2005, para os primeiros bens adquiridos em novembro de 2001.

Cumpra, então, a esta Junta decidir, preliminarmente, se não estaria havendo mudança do fulcro da imputação fiscal relativamente às letras “a”, “c” e d” da enumeração supraindicada, tendo em vista que os fiscais, no Auto, acusaram uma coisa, e, na informação fiscal, disseram outra.

O art. 39, III, do RPAF/99 manda que a descrição do fato considerado infração seja feita de forma clara e precisa. O fato deve ser descrito de forma que o contribuinte compreenda perfeitamente do que está sendo acusado, a fim de que possa decidir conscientemente se deve pagar o débito ou se prefere defender-se. Na autuação precisa ficar patente o exato teor da imputação, para evitar que o contribuinte se defenda de uma coisa, quando, na verdade, a acusação é outra. Também se espera que os papéis de trabalho que espelhem o procedimento fiscal sejam suficientemente claros, para não confundir o contribuinte, que tem todo o direito de saber como o fisco apurou os fatos que lhe são atribuídos.

Compete-me, como julgador, cuidar no sentido de que o procedimento seja conduzido segundo o devido processo legal, assegurando a ampla defesa e o contraditório, e de que o lançamento atenda ao princípio da estrita legalidade.

A rigor, não me parece que, neste caso, tenha havido alteração do fulcro da autuação originária, pois, afinal de contas, a acusação é de que ocorreu utilização indevida de crédito fiscal. Inicialmente, houve prejuízo para a defesa, isto é, inegável. Porém, feitos os esclarecimentos, no curso do processo, o contribuinte teve oportunidade de se defender dos exatos motivos da glosa dos créditos.

Outro problema diz respeito aos períodos ou datas de ocorrências. No Auto de Infração, as ocorrências foram situadas nos meses de janeiro a dezembro de 2004, porém, feita a revisão, os débitos foram distribuídos pelos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004. Essa mudança de datas, a meu ver, também não implica desconfiguração dos lançamentos originários e surgimento de novos lançamentos. O problema consistiu na forma como inicialmente os fiscais interpretaram os fatos em face da legislação, ajustando-os depois em função das datas das ocorrências reais. Porém os fatos são os mesmos – os bens são os mesmos, os documentos fiscais em questão aos os mesmos.

Supero esses aspectos, passando ao exame das questões de mérito.

De acordo com os fiscais autuantes, ao cumprirem a diligência (fls. 187-188), foram elaborados 5 demonstrativos:

- a) demonstrativo por código para cada ano de aquisição dos bens do Ativo (2001, 2002, 2003 e 2004);
- b) demonstrativo do crédito devido e indevido do CIAP sintético, com a ressalva de que os valores sob a rubrica “crédito indevido lançado a maior” relativos aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 não foram objeto deste Auto de Infração, porém se refletiram nos valores cobrados em 2004, em virtude da utilização parcelada autorizada pelo RICMS;
- c) demonstrativo gráfico de todas as aquisições cujas parcelas de crédito (1/48) se estenderam até 2004;
- d) demonstrativo do crédito devido de 2001 a 2004;
- e) demonstrativo do crédito indevido de 2001 a 2004, discriminando por código, nota a nota, os bens adquiridos e o valor da parcela (1/48) glosado no mês.

Os fiscais explicam que os motivos da glosa do crédito foram falta de apresentação do documento fiscal de aquisição, duplicidade de lançamento de documento fiscal, aquisição de material de uso e consumo como se Ativo fosse, e aquisição de bem do Ativo porém alheio à atividade do estabelecimento.

Dizem eles que, no caso do demonstrativo da letra “b”, supra, apesar de nele constarem valores sob a rubrica “crédito indevido lançado a maior”, relativamente aos exercícios de 2001, 2002 e 2003, tais valores não foram objeto deste Auto de Infração, porém se refletiram nos valores cobrados em 2004, em virtude da utilização parcelada autorizada pelo RICMS. Essa ressalva, contudo, não foi feita com relação aos demonstrativos das letras “a”, “d” e “e” (acima).

Ao manifestar-se acerca das quatro situações envolvidas no item 1º, o contribuinte contesta a glosa de crédito relativo aos bens do Ativo Imobilizado que o fisco considera como sendo alheios às atividades do estabelecimento argumentando que se trata de bens que a empresa adquire e cede em comodato a seus revendedores, por tempo limitado, visando incrementar as vendas de seus produtos no varejo. Sustenta que tais bens se relacionam intrinsecamente à atividade da empresa, haja vista que, ao proporcionarem aos revendedores meios mais adequados à venda dos produtos para o consumidor final, estão sendo propulsionados os negócios da empresa.

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

Um bem do Ativo Imobilizado não precisa, necessariamente, ser guardado nas dependências do estabelecimento. Os bens do Ativo Imobilizado são mantidos onde se faça presente a sua utilização, ainda que em estabelecimento de terceiro.

O RICMS, no art. 97, IV, “c”, veda a utilização do crédito quando a operação “se referir a mercadorias ou serviços alheios às atividades do estabelecimento”. Resta, então, analisar se os bens objeto da glosa de crédito, neste caso, são bens “alheios às atividades do estabelecimento”.

Para isso, valho-me dos argumentos expostos pelos fiscais autuantes, quando estes dizem que a atividade do estabelecimento em apreço é a fabricação de cervejas e chopes. Em parte, os fiscais estão certos. Mas esqueceram de dizer a atividade principal: a venda de cervejas e chopes. Uma fábrica não produz apenas por produzir, mas para vender. Por conseguinte, a atividade da empresa em apreço é a fabricação de cervejas, chopes e refrigerantes, para vender.

Há outro aspecto que foi destacado pelos fiscais autuantes e que interessa no deslinde da questão: pelo que se infere dos contratos de comodato anexados ao presente processo – dizem eles –, é de responsabilidade do comodatário a utilização, conservação e higienização dos equipamentos, os quais devem ser utilizados única e exclusivamente para acomodação, conservação e comercialização dos produtos do comodante, mas sem que este intervenha.

Ora, como atestam os fiscais, se os bens postos pela fábrica à disposição dos vendedores varejistas são utilizados “única e exclusivamente para acomodação, conservação e comercialização dos produtos do comodante”, não há dúvida que eles são empregados na comercialização dos produtos da fábrica, no sentido de aumentar suas vendas, pagando, desse modo, mais imposto, e sendo, por conseguinte, legítima a utilização do crédito.

O direito ao crédito do imposto, neste caso, é assegurado, com todas as letras, pela legislação estadual. O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no § 1º do art. 93, sintetiza nestes termos o regime do crédito fiscal, traduzindo a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

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

- a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou
- c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

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

Não há nenhuma antinomia entre esse preceito e o art. 97, IV, “c”, haja vista que, conforme já foi salientado, a vedação do art. 97, IV, “c”, diz respeito a bens alheios às atividades de empresa, o que não vem ao caso, pois não podem ser considerados “alheios às atividades da empresa” bens que são empregados, diretamente, nas vendas dos produtos que ela fabrica. Não se perca de vista que os próprios fiscais autuantes afirmam, textualmente, que os referidos bens são utilizados “única e exclusivamente para acomodação, conservação e comercialização dos produtos do comodante”.

Só essa afirmação dos autuantes é suficiente para pôr fim à discussão.

Para dissipar quaisquer dúvidas, chamo a atenção para a regra do § 2º do art. 97 do RICMS, que define o que são bens “alheios às atividades do estabelecimento”. O inciso I desse parágrafo, depois de falar nos bens “não destinados” à utilização na comercialização, industrialização, etc. (note-se que, neste caso, os bens “são destinados” à utilização na comercialização dos produtos), passa a dar exemplos de situações em que os bens não se consideram destinados à comercialização, “a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação...”. Observe-se que o Regulamento, ao vedar o crédito, apenas fala em bens destinados a “locação” ou para “investimento ou especulação”. Ou seja, o Regulamento não fala em “comodato”. *Locação* e *comodato* constituem figuras jurídicas cujas naturezas são nitidamente distintas. Não se admite o emprego de interpretação analógica numa situação como esta.

Por conseguinte, os bens “poderiam” ser considerados alheios às atividades do estabelecimento, se fossem adquiridos para locação a terceiros. Pus o verbo entre aspas, porque, mesmo que fossem adquiridos para *locação*, ainda assim haveria a possibilidade de ser utilizado o crédito, haja vista a ressalva feita no final do inciso I do § 2º do art. 97, em que o Regulamento, depois de caracterizar os bens adquiridos para locação como sendo alheios às atividades do estabelecimento, acrescenta: “... ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto”. Portanto, mesmo que se tratasse de locação, ainda havia a possibilidade de o fato se enquadrar na ressalva final do dispositivo acima assinalado.

Porém, voltando ao cerne específico da questão, não se trata, aqui, de locação, mas, sim, de *comodato*, e em relação ao comodato o § 2º do art. 97 do RICMS não faz qualquer objeção. Apegome, mais uma vez, a expressões dos autuantes que vêm corroborar o meu entendimento. Dizem os autuantes, no que concerne à caracterização de bens ao Ativo Imobilizado, que, para tanto, o que importa é a destinação do bem, a utilização que dele se faça. É exatamente assim que deve ser.

O autuado acostou aos autos (fls. 295/305) cópia do Acórdão JF 0199-03/05, da 3ª Junta, no qual, dentre outras situações, foi abordada essa questão do crédito fiscal de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento – refrigeradores e conjuntos de mesas e cadeiras adquiridos e cedidos em regime de comodato aos clientes. Em seu excelente voto, o Relator, Dr. Eduardo Ramos de Santana, demonstrou, com absoluta convicção, o seu entendimento de que tais bens

não podem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento industrial. Fundamentou seu voto nestes termos:

“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 (...):

‘É indubitável, 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 1ª 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 4ª 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 2ª 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 ressarcida com a margem de lucro proporcionalizada na comercialização.

“Conforme disposto no citado dispositivo: [...]

“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, conseqüentemente, 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.”

A decisão consubstanciada no Acórdão JF 0199-03/05 da 3ª Junta foi mantida pela 2ª Câmara, através do Acórdão CJF 0303-12/05.

É ocioso dizer que concordo plenamente com esses argumentos. Bens cedidos em comodato que, embora na posse do comodatário, são utilizados na realização de operações ou prestações vinculadas aos negócios, atividades ou interesses do comodante não podem ser considerados bens alheios às atividades deste. Devem ser excluídos do lançamento os valores relativos aos bens do Ativo Imobilizado que, no entender do fisco, seriam alheios às atividades do estabelecimento.

No que concerne à glosa dos créditos de bens de uso e consumo, a acusação é vaga, e igualmente vaga é a contestação do sujeito passivo, pois, ao falar pela segunda vez sobre o fato, apenas diz que os bens adquiridos se relacionam à manutenção das atividades do estabelecimento. Examinando as listagens constantes nos demonstrativos fiscais, noto que se trata de material de reposição, utilizado na manutenção das máquinas e equipamentos da fábrica. Tecnicamente, esses materiais constituem bens de uso e consumo. É vedado, até o presente, o crédito do imposto desses materiais. Mantenho o lançamento quanto a esse ponto.

Quanto à duplicidade de lançamento, o autuado requereu a realização de diligência, e o pedido foi deferido. O auditor designado para cumprir a diligência informou que a empresa utilizou crédito em duplicidade referente à Nota Fiscal 505, haja vista o documento à fl. 324, no CIAP, no mês de julho de 2002, fazendo menção aos instrumentos às fls. 325/327. Informa ainda que não houve qualquer estorno de crédito no livro CIAP ou no livro de apuração do imposto desde julho de 2002 até a data da lavratura do Auto de Infração. Foi dada ciência do teor dessa informação ao sujeito passivo, e este não voltou a se manifestar.

Com relação aos documentos não apresentados, o autuado teve oportunidade de provar a sua existência, e não o fez.

Para definição dos valores remanescentes do lançamento de que cuida o item 1º do Auto de Infração, valho-me dos demonstrativos fiscais anexados por ocasião do cumprimento da diligência determinada por esta Junta. Os fiscais, ao cumprirem a diligência, elaboraram 5 demonstrativos. Concentro-me no demonstrativo do crédito considerado indevido, às fls. 240/285. Note-se que, embora o demonstrativo contenha uma coluna denominada “Total Item” e outra denominada “1/48”, os valores a serem considerados são apenas os desta última, em face da informação constante no tópico 4º à fl. 187, em que os autuantes informam que os valores glosados em cada mês são os indicados na referência “1/48”. No demonstrativo em referência (fls. 240/285), foram adotados os seguintes códigos:

- 1 – crédito indevido por não ter sido apresentada a Nota Fiscal;
- 2 – crédito indevido por tratar-se de material de uso, consumo ou manutenção;
- 3 – crédito indevido por tratar-se de Ativo Permanente alheio à atividade da empresa;
- 5 – crédito indevido por lançamento em duplicidade.

O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser feito com base nas seguintes indicações, adotando os mesmos códigos empregados pelos autuantes:

DATA OCORR.	DATA VENCIM.	CRÉDITO GLOSADO		CÓDIGO	FL.
		NO AUTO DE INFRAÇÃO	DE ACORDO COM A REVISÃO FISCAL		
Março/01	09/04/01	–	8,30	2	240
Soma de março de 2001			8,30		
Junho/01	09/07/01	–	8,95	2	240
Soma de junho de 2001			8,95		
Julho/01	09/08/01	–	79,16	2	240
Soma de julho de 2001			79,16		
Agosto/01	09/09/01	–	20,21	2	241
Soma de agosto de 2001			20,21		
Setembro/01	09/10/01	–	6,15	2	241
Soma de setembro de 2001			6,15		
Novembro/01	09/12/01	–	0,62	1	240
		–	49,20	2	241
		–	947,26	3	249
Soma de novembro de 2001			997,08		
Dezembro/01	09/01/02	–	283,54	2	241
		–	725,49	3	251
Soma de dezembro de 2001			1.009,03		
Janeiro/02	09/02/02	–	286,97	2	242
		–	2.544,37	3	261
Soma de janeiro de 2002			2.831,34		
Fevereiro/02	09/03/02	–	117,15	2	243
		–	90,25	3	262
Soma de fevereiro de 2002			207,40		
Março/02	09/04/02	–	0,84	1	240
		–	173,39	2	244
		–	2.021,21	3	263
Soma de março de 2002			2.195,44		
Abril/02	09/05/02	–	29,60	2	244
		–	2.458,47	3	264
Soma de abril de 2002			2.488,07		
Maio/02	09/06/02	–	494,92	2	244
		–	1.870,96	3	264
Soma de maio de 2002			2.365,88		
Junho/02	09/07/02	–	273,27	2	244
		–	239,88	3	264
Soma de junho de 2002			513,15		
Julho/02	09/08/02	–	0,74	1	240
		–	15.779,63	2	245
		–	842,57	3	264
		–	20.374,75	5	277
Soma de julho de 2002			36.997,69		
Agosto/02	09/09/02	–	907,87	2	246
		–	2.006,40	3	265
Soma de agosto de 2002			2.914,27		
Setembro/02	09/10/02	–	92,78	2	246
		–	2.840,83	3	266
Soma de setembro de 2002			2.933,61		
Outubro/02	09/11/02	–	159,85	2	246

		–	1.353,36	3	266
Soma de outubro de 2002			1.513,21		
Novembro/02	09/12/02	–	71,67	2	246
		–	2.910,61	3	267
Soma de novembro de 2002			2.982,28		
Dezembro/02	09/01/03	–	395,50	2	247
		–	219,02	3	267
Soma de dezembro de 2002			614,52		
Fevereiro/03	09/03/03	–	9,94	2	247
		–	2.374,15	3	267
Soma de fevereiro de 2003			2.384,09		
Março/03	09/04/03	–	584,78	2	247
		–	8.085,09	3	270
Soma de março de 2003			8.669,87		
Abril/03	09/05/03	–	49,55	2	247
		–	2.739,32	3	271
Soma de abril de 2003			2.788,87		
Maio/03	09/06/03	–	17,69	2	247
		–	4.359,50	3	272
Soma de maio de 2003			4.377,19		
Junho/03	09/07/03	–	1.200,91	2	247
		–	2.038,91	3	273
Soma de junho de 2003			3.239,82		
Julho/03	09/08/03	–	32,99	2	247
		–	1.496,51	3	273
Soma de julho de 2003			1.529,50		
Agosto/03	09/09/03	–	164,77	2	247
		–	2.358,87	3	274
Soma de agosto de 2003			2.523,64		
Setembro/03	09/10/03	–	54,58	2	247
		–	5.417,93	3	275
Soma de setembro de 2003			5.472,51		
Outubro/03	09/11/03	–	31,66	2	248
		–	4.874,16	3	276
Soma de outubro de 2003			4.905,82		
Novembro/03	09/12/03	–	302,93	2	249
		–	1.065,68	3	277
Soma de novembro de 2003			1.368,61		
Dezembro/03	09/01/04	–	128,16	2	249
		–	1.193,27	3	277
Soma de dezembro de 2003			1.321,43		
Janeiro/04	09/02/04	100.563,92	27,93	2	278
		–	117,55	3	279
Soma de janeiro de 2004			145,48		
Fevereiro/04	09/03/04	106.170,47	11,33	1	277
		–	5.595,22	3	280
Soma de fevereiro de 2004			5.606,55		
Março/04	09/04/04	112.162,76	5,44	1	277
		–	3,48	2	278
		–	5.983,38	3	281
Soma de março de 2004			5.992,30		
Abril/04	09/05/04	115.246,14	0,50	1	277
		–	230,52	2	278
		–	2.852,36	3	281
Soma de abril de 2004			3.083,38		
Maio/04	09/06/04	116.493,92	24,79	1	277
		–	258,04	2	278
		–	964,95	3	282
Soma de maio de 2004			1.247,78		

Junho/04	09/07/04	117.990,33	135,67	2	278
		–	1.360,34	3	282
Soma de junho de 2004			1.496,01		
Julho/04	09/08/04	119.082,64	1,30	1	277
		–	1.091,40	3	282
Soma de julho de 2004			1.092,70		
Agosto/04	09/09/04	122.602,41	716,68	1	278
		–	170,00	2	278
		–	2.620,69	3	282
Soma de agosto de 2004			3.507,37		
Setembro/04	09/10/04	124.354,21	12,40	3	283
Soma de setembro de 2004			12,40		
Outubro/04	09/11/04	125.903,88	17,14	1	278
		–	1.532,54	3	283
Soma de outubro de 2004			1.549,68		
Novembro/04	09/12/04	128.146,77	208,73	1	278
		–	31,74	2	278
		–	2.002,42	3	283
Soma de novembro de 2004			2.242,89		
Dezembro/04	09/01/05	117.325,04	317,48	1	278
		–	66,74	2	278
		–	8.794,03	3	285
Soma de dezembro de 2004			9.178,25		
Total geral			134.421,88		

No item 2º, o contribuinte foi acusado da falta de apresentação de livros, constando que o livro não apresentado foi o “Livro CIAP”. Há uma impropriedade na acusação, pois o CIAP não é um “livro”. Os livros fiscais são os enumerados no art. 314 do RICMS. No entanto, apesar dessa impropriedade, está patente nos autos que ocorreu um fato que constitui infração: não foi apresentado o documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Mantenho a multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0003/05-0**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV [COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 134.421,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 90,00**, prevista no inciso XX do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 7 de fevereiro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR