

A.I. Nº - 269616.0005/02-0

AUTUADO - CRBS S/A.

AUTUANTE - WAGNER RUY DE OLIVRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR

ORIGEM - INFAC CAMAÇARI

INTERNETE 29.08.02

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0284-01/02**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Ocorrência de fato gerador do ICMS. Comprovado que o contribuinte promove negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias, vasilhames, envolvendo real mudança de titularidade do domínio. O contribuinte deixou de emitir as notas fiscais para acobertar as saídas das mercadorias, não procedendo ao lançamento e pagamento do tributo. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/04/02, exige imposto no valor de R\$ 113.892,64, por omissão de saída de mercadorias tributáveis. Contribuinte lança entrada de recursos no livro Razão anexo (Conta de Ressarcimento Prejuízo com Ativo de Giro – lançamento a crédito) e não emite documento fiscal correspondente, meses de janeiro a outubro/00.

O autuado em sua defesa, através de seu representante legalmente constituído, argumentou que foi entendimento da fiscalização de que os ingressos de numerários à título de ressarcimento de prejuízo com Ativo de Giro estariam sujeitos à emissão de nota fiscal com débito do ICMS, e que improcede o Auto de Infração, pelos motivos abaixo:

- a) parecer da ASTEC atestou que os vasilhames de propriedade do impugnante são bens do Ativo Imobilizado e que o valor cobrado dos revendedores não constitui preço de reposição dos vasilhames danificados, mas um ressarcimento pelo prejuízo que a análise e a troca desses vasilhames causou à produção do impugnante;
- b) os vasilhames são contabilizados no Ativo Permanente e, não são destinados a comércio, não sofrendo a incidência do ICMS;
- c) que a cobrança dos valores dos vasilhames danificados ou impróprios para o acondicionamento das bebidas não é uma operação jurídico mercantil, mas, tão-somente, um direito assegurado pelo Código Civil;
- d) ausência de pressupostos necessários à ocorrência do fato gerador: operação e mercadoria. Trata-se de ressarcimento por prejuízo causado por terceiro, já que os vasilhames não são objeto de mercancia do defendant.

Prosegue afirmando que vende aos seus revendedores bebidas, acondicionadas em vasilhames retornáveis, sendo cobrado, apenas, o preço do líquido envasado. Que os vasilhames são adquiridos de indústrias de artefatos de vidro, atendendo a especificações técnicas exigidas e às necessidades do mercado e de produção.

Argumentou, ainda, que nos períodos de aumento de demanda (verão, carnaval, festas locais) é comum que o impugnante empreste vasilhames aos seus revendedores.

Disse manter contrato com as distribuidoras transcrevendo parte de texto dos referidos contratos celebrados entre a impugnante e seus revendedores (distribuidoras). Que na venda dos produtos é exigida a entrega ao impugnante de vasilhames vazios e em perfeitas condições de uso. Esses vasilhames podem pertencer ao ativo imobilizado do autuado, se tiverem sido objeto de empréstimo gratuito (comodato), ou do revendedor, se ele tiver adquirido diretamente das indústrias de artefato de vidro.

Afirmou que devido ao grande movimento de carregamentos diárias o controle dos vasilhames é feito de forma aleatória, ou seja, um determinado dia é selecionado um carregamento do revendedor para ser examinado, sendo fixado o percentual correspondente à proporção dos vasilhames danificados em relação ao total daquele carregamento e exemplificando diz: se um revendedor traz 1.000 vasilhames e 30 deles estão danificados ou imperfeitos para o acondicionamento é fixado o percentual de 3% a título de resarcimento e até que ocorra outra verificação aleatória daquele revendedor, esse é o percentual que será cobrado de cada carregamento por aquele revendedor e, sempre à título de resarcimento pelo prejuízo causado ao impugnante.

O fato de os vasilhames terem sido refugados por estarem impróprios na fase de acondicionamento das bebidas, ocorrendo, assim, paradas na linha de produção do impugnante, o que gera custos adicionais de mão-de-obra, energia, limpeza, substituição dos vasilhames danificados etc, causando prejuízo ao impugnante, daí o porque de se cobrar dos revendedores, através de recibos, boletos bancários ou débito em conta corrente, os valores que são classificados na conta de “Ressarcimento de prejuízo com Ativo de Giro”. Que já houve caso semelhante a este, tendo a Assessoria do CONSEF, (AI nº 298624.0007/00-5) realizado diligência no estabelecimento do sujeito passivo, manifestando-se sobre o assunto em tela. Transcreve parte do texto da diligencia.

Asseverou não estar obrigado a emissão de nota fiscal, citou o art. 155, I, “b” da CF/88 e o art. 110 do CTN. E que por não se tratar de mercadoria, que a Constituição Federal utilizou a palavra “mercadoria” para definir a competência tributária dos Estados para a cobrança do ICMS, esse conceito não pode ser tomado de forma diversa para efeitos fiscais. Também em relação ao vocábulo “operações, utilizado pela Constituição Federal para definir o campo de incidência do ICMS, impede que o imposto estadual incida sobre saídas que não estejam amparadas por negócio jurídico mercantil. Diz que a jurisprudência é pacífica no sentido de não haver incidência de ICMS na transferência de mercadorias ou bens do ativo entre estabelecimentos da mesma empresa. Transcrevendo textos de decisões do STF, do STJ e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo.

Que o impugnante limita-se a venda de bebidas e, o vasilhame que acondiciona a bebida não se destina à venda, não podendo, ao seu ver, ser considerado mercadoria, e, por essa razão, é contabilizado como ativo permanente. Que a cobrança aos revendedores do valor dos vasilhames que lhes foram trazidos quebrados ou danificados está se fazendo valer o seu direito de ser ressarcido por dados causados à produção das bebidas, citando o art. 159 do Código Civil.

Concluiu requerendo que seja cancelado o Auto de Infração, protestando, desde já por realização de diligência no seu estabelecimento, para a comprovação dos fatos alegados.

Os autuantes informaram que o Auto de Infração nº 298624.0007/00-5 a que se referiu o autuado, em cujos Acórdãos da 3ª JJF nº 2230/00 e da 1ª CJF nº 0172-11/02, julgaram procedentes a mesma matéria. Não sendo aceito, pela Câmara de Julgamento Fiscal, o parecer da ASTEC.

Informaram, também, que na fl. 4, item “b”, da peça de defesa, o autuado diz não ser os vasilhames destinados ao comercio e, no item “c”, cobra dos revendedores o valor dos vasilhames danificados, no entanto, esses vasilhames danificados pertencem aos revendedores, e não, ao autuado. Que, na verdade, existe uma operação casada ou vinculada, envolvendo dois produtos, bebidas e vasilhames. Se os vasilhames pertencem aos distribuidores e quebram, não há porque ter que ressarcir a fábrica.

Esclareceram que o defendantee tentando confundir o julgamento, diz que para atender as necessidades do negócio empresta vasilhames aos revendedores, no entanto, no processo anteriormente citado foram juntados declarações e balanços contábeis dos três maiores distribuidores comprovando ser falsa tal afirmação do autuado, mesmo assim, volta a usar os mesmos argumentos no presente processo, sem a apresentação de nenhuma prova. Que foram anexados ao processo cópia xerográfica do livro Razão onde constam os lançamentos de receitas à título de “Prejuízos com Ativo de Giro”, com saldo credor, tendo o defendantee argumentado se tratar de desincorporação de Imobilizado.

Entenderam não haver substância nas argumentações defensivas, já que o Ativo Imobilizado é todo Ativo de natureza relativamente permanente que é utilizado nas operações dos negócios da empresa e não se destina a venda. Todo bem (exceto terrenos), possui vida limitada dentro da empresa, sofrendo desgaste com o uso e com o tempo, tanto que a própria lei reconhece e autoriza a contabilização de tais desgastes (depreciação).

Prosseguem afirmando que no processo de envasamento/engarrafamento da bebida na fábrica existe uma quebra mensal máxima de 0,3% e que esse índice pode ser visto na entrada da fábrica ou em quadros de acompanhamento de produtividade, só que os distribuidores são obrigados a ressarcir à fábrica de 1% a 2% em média, por caminhão que entra no pátio para carregar. Assim, todo caminhão que entra na fabrica para carregar tem obrigação de comprar garrafas e garrafeiras por preço bem acima do mercado.

Que não se pode argumentar contra fatos registrados em documentação, lançamento de receitas e recibos de cobranças, autenticados pelo banco, comprovando a operação. A conceituação de que seja contabilidade, é a metodologia especialmente concebida para captar, registrar, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas da entidade. Concluíram, os autuantes, dizendo ser preocupante a adoção desse procedimento por esta empresa que hoje é detentora de grande participação no mercado de bebidas nacionais comercializando marcas como: Brahma, Skol, Antarctica entre outras, que já generalizou este procedimento, tanto na cerveja, quanto no refrigerante, causando sucessivos prejuízos ao Fisco, utilizando-se do crédito na entrada e vendendo o vasilhame por fora, sem emissão de documento fiscal. Salientaram que a Antarctica, cuja fábrica situada em Camaçarí, fazia a operação com tributação normal, agora deixou de tributar e vende vasilhames por fora. A empresa Antarctica recolocava o vasilhame danificado no caminhão do distribuidor, evitando que o caminhão retornasse com carga menor gerando custo, criava-se uma conta corrente, onde ao final do período, a Antarctica entrava em contato com o distribuidor e perguntava-lhe se queria que faturasse o vasilhame ou se o reporia. Quando o distribuidor autorizava, a Antarctica emitia nota fiscal e tributava normalmente. Hoje com a adoção do procedimento adotado pela AMBEV, os cofres públicos passaram a perder esta receita.

Concluíram pela manutenção da autuação.

## VOTO

O tributo exigido teve como fundamento a cobrança do ICMS relativo às vendas de vasilhames sem a emissão de documentação fiscal e, consequentemente, sem o recolhimento do imposto, conforme lançamento de receitas contabilizadas no Livro Razão a crédito de “Ressarcimento de Prejuízos com Ativo de Giro”.

Os argumentos do sujeito passivo são de que existem contratos celebrados entre o impugnante e seus revendedores (distribuidores), sendo exigida a entrega dos vasilhames vazios e em perfeitas condições de uso. Esses vasilhames pertencem aos revendedores/distribuidores. Ao realizar as operações de vendas dos produtos “líquidos” são exigidas do distribuidor/revendedor, a título de ressarcimento dos ativos, a cobrança de indenização dos vasilhames que não se prestam a ser reutilizados no processo de produção.

Também, informou que devido ao grande movimento de carregamentos diáários o controle dos vasilhames é feito de forma aleatória, selecionado um carregamento de cada revendedor para ser examinado, fixando o percentual correspondente à proporção dos vasilhames danificados em relação ao total dos carregamentos daquele revendedor até que ocorra outra verificação aleatória. Assim, cobra dos revendedores, através de recibos, boletos bancários ou débito em conta corrente, os valores que são contabilizados a crédito da conta de “Ressarcimento de prejuízo com Ativo de Giro”, pelo prejuízo causado ao impugnante, já que na fase de acondicionamento das bebidas, ocorrem paradas na linha de produção gerando custos adicionais de mão-de-obra, energia, limpeza e substituição dos vasilhames danificados.

Argumentou, ainda, o sujeito passivo, que o parecer emitido pela ASTEC/CONSEF, em outro Auto de Infração de nº 298624.0007/00-5, em que o parecerista atestou que os vasilhames de propriedade do impugnante são bens do Ativo Imobilizado e o valor cobrado dos revendedores não constituiu preço de reposição dos vasilhames danificados, mas um ressarcimento pelo prejuízo que a análise e a troca desses vasilhames causou à sua produção.

Na informação fiscal, os autuantes informam que o Auto de Infração a que se referiu o autuado, foi julgado na 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup>, instâncias mantendo a procedência da autuação, mediante Acórdãos JJF nº 2230/00 e CJF nº 0172-11/02, não sendo acatado o referido parecer.

Buscando informações quanto às decisões prolatadas por este CONSEF a respeito da matéria e, analisando todos os elementos constitutivos do processo, principalmente, quanto à relevância das operações realizadas, e em relação a constatação do fato em si, tenho a observar o seguinte:

Não obstante o argumento do defendant de que mantém contrato com as distribuidoras, e que só realiza operações de vendas do “líquido”, verifica-se dos autos que o mesmo recebe, a título de “Ressarcimento de Prejuízo com Ativo de Giro”, pelos vasilhames que sofrem avarias, cuja quantia cobrada é avaliada tomando como base às verificações feitas de forma aleatória de um carregamento para determinação de um percentual a ser cobrado sobre os vasilhames danificados ou imprestáveis para seu acondicionamento, agregando ali todos os custos com mão de obra, energia, etc. Este percentual é aplicado a todos os revendedores/distribuidores até que seja feita uma nova vistoria para aferição do percentual de vasilhames danificados; não prevalecendo o propósito do sujeito passivo, uma vez que esta prática constante envolve um expressivo volume de operações de vendas de bebidas “líquidos”, que é acrescentado de valor atribuído a título de “Ressarcimento ou indenização”, sobre os vasilhames que integram os ativos dos revendedores/distribuidores. Na verdade, está ocorrendo uma operação mercantil, ou seja, a mudança da titularidade do bem que antes pertencia ao autuado e que foi repassado para o

revendedor/distribuidor, em substituição às possíveis perdas na entrega de seus vasilhames vazios, conforme termos contratuais.

Tal raciocínio, como exposto pelo defendant, contraria o que dispõe o art. 159 do Código Civil - “aquele que por negligência, imprudência ou imperícia causar dano ou prejuízo a outro fica obrigado a reparar o dano”. Sendo os vasilhames pertencentes aos distribuidores, não justifica o argumento do defendant de que na venda de bebidas, exige dos distribuidores, além dos valores relativos aos líquidos vendidos, o recebimento a título de “Ressarcimento de Prejuízo” relativo a vasilhames danificados ou imprestáveis para um novo acondicionamento.

Passo a transcrever parte do voto vencedor, mediante Acórdão CJF nº 0172-11/02, que entendo ser esclarecedor quanto às operações com vasilhames, objeto da presente autuação. O relator diz o seguinte:

*“Para a solução desse caso é necessário averiguar a materialidade das operações praticadas pelo autuado a fim de concluir se a mesmas se sujeitam ou não a tributação pelo ICMS. É importante consignar que o fato da empresa contabilizar os vasilhames como ativo immobilizado, integrantes, portanto, de seu patrimônio, por si só, não define a verdadeira função ou finalidade que a mesma dá a esses produtos. [...] Em face das quebras que ocorrem nesse processo, ocasionado o refugo de garrafas e das garrafeiras danificadas, o autuado afirma a necessidade de repor “seus ativos”. Observo, todavia, que esta operação, praticada diariamente, revela, em sua materialidade, a circunstância de ser plenamente previsível, envolver volume expressivo de produtos, além de ser realizada de forma habitual, pois derivada de pacto entre o autuado e as empresas distribuidoras. A cada operação de venda de bebidas o recorrente exige das distribuidoras, mediante índice de perda ou quebra, por ela fixado, o pagamento de uma quantia, a título de “indenização”, que o autuado vincula à reposição de seus ativos de giro. Todavia, essa tese não pode prevalecer, pois como se pode conceber uma indenização de avarias de bens pertencentes a terceiros. Se os ativos (vasilhames e garrafeiras) integram o patrimônio das revendedoras, como podem estar obrigadas a ressarcir as quebras a fabrica de bebidas ? O que há em verdade é a promoção da denominada “venda casada” ou “vinculada”, envolvendo dois produtos: bebidas e vasilhames.”*

Dante da habitualidade com que essas operações são efetuadas e face ao expressivo volume das saídas do produto “vasilhames”, a natureza mercantil está, ao meu ver, configurada. Não restando dúvida, pois os elementos que a norma legal descreve o fato gerador do imposto estão presente (art; 1º, inciso I, da Lei 7.014/96), qual seja, ocorreu operação de circulação de mercadorias, houve transferência de titularidade do bem. Também, vale observar que a contabilização na conta “Ressarcimento de Prejuízos com Ativo de Giro”, sendo uma conta de resultado devedora, apresenta-se permanentemente de natureza credora, representando receitas recebidas. Como os contratos ou convenções particulares não afetam a materialização das operações realizadas e os fatos como eles se apresentam na realidade, principalmente, quando estes fatos dizem respeito a operações que envolvam aspectos tributários, o que vislumbro é que se trata de uma conta de “Receitas”, no caso, vendas de vasilhames.

Também, outro fato relevante trazido ao processo que só faz reforçar o conceito de que se está realizando operações sujeitas à tributação do ICMS, no caso dos vasilhames, é a informação de que o percentual de perdas de vasilhames na linha de produção é, em média, 0,3% mês, enquanto que o autuado exige dos revendedores um percentual de 1 ou 1,2%, perda estipulada pelo autuado. Assim, o sujeito passivo adquire os vasilhames da fabrica para reposição do seu ativo e

do ativo das distribuidoras, com habitualidade, estando evidenciado o intuito comercial da operação. As distribuidoras, por disposição contratual, estão obrigadas a adquirir vasilhames junto à fábrica de bebidas com o objetivo de repor seus estoques, em razão das avarias que são inevitáveis.

Nas operações de compras de vasilhames novos, a Fabrica de Vidros emite nota fiscal de faturamento contra a Fabrica de Cervejas (neste momento ocorrendo uma operação comercial). A Fábrica de Cerveja, adquirente dos vasilhames, por sua vez, em relação ao índice percentual de perdas estimado para cada revendedor, no que diz respeito aos vasilhames pertencentes ao ativo imobilizado dos mesmos, emite fatura mediante recibo, boleto bancário ou débito em conta, contra as distribuidoras (mediante cláusulas contratuais), no momento do carregamento do seu produto vendido (bebidas); no entanto, ao fazer este tipo de operação mercantil, o autuado deixa de emitir o respectivo documento fiscal e em consequência não efetua o recolhimento do imposto devido.

Vejamos a seguir, os passos tomados pelo autuado em relação aos vasilhames pertencentes aos revendedores que foram recebidos quando da aquisição de bebidas, e considerados danificados ou impróprios para um novo acondicionamento:

- 1) o autuado determina, de acordo com as normas contratuais pré-estabelecidas entre autuado e revendedor, a forma de se fazer um controle para se determinar o índice de perda dos vasilhames de propriedade do revendedor, devido a impossibilidade de se verificar a cada carregamento, as quantidades de vasilhames vazios entregues ao autuado na aquisição das bebidas;
- 2) Como bem afirmou, o sujeito passivo, as perdas por quebras ou por improriedade de uso dos vasilhames são detectadas no momento do acondicionamento do produto, fazendo com que o autuado necessite repor seus bens do “Ativo”;
- 3) para a reposição dos vasilhames danificados ou impróprios ao uso, o fabricante (autuado) remete para a fábrica de vidros todos os vasilhames impróprios que são considerados “sucatas de vidros”, adquirindo novos vasilhames;
- 4) na realização de cada operação de venda do produto “líquido” ao seu distribuidor, o defendente recebe, naquele momento, os vasilhames vazios, de propriedade dos próprios revendedores;
- 5) para determinação do valor a ser exigido, pelos vasilhames considerados imprestáveis a um novo acondicionamento, como disse o autuado, o mesmo tem como parâmetro os custos do produto adquirido no fabricante de vidros, adicionado os seus custos adicionais de mão-de-obra, energia, limpeza, etc;
- 6) Desta forma, o que se vislumbra dos autos é a realização de uma operação que condiciona, ou melhor, vincula ao preço do produto comercializado a operação de saída de vasilhames, cujo preço cobrado envolve, bebidas e vasilhames, já que o autuado exige do revendedor o pagamento de vasilhames por ele adquirido junto ao fabricante de vidros, que são determinados pela amostragem de vasilhames recebidos com defeitos considerados imprestáveis para novo acondicionamento.

É de bom alvitre reforçar o esclarecimento de que no processo a receita pela qual está sendo reclamado é decorrente de falta de recolhimento do ICMS sobre o valor dos vasilhames que foram vendidos aos distribuidores, quando da realização de uma operação vinculada ao preço do produto comercializado envolvendo bebidas e vasilhames.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

O ICMS incide sobre *operações relativas à circulação de mercadorias*. Se a circulação diz respeito a *outros bens* que não mercadorias, não é devido o tributo.

No caso em exame, o autuado, na condição de fabricante de bebidas, ao vender o produto – bebidas –, dá saída ao mesmo acondicionado em vasilhames, os quais integram o seu ativo imobilizado, recebendo no ato, dos distribuidores, igual quantidade de vasilhames, para recompor o seu ativo imobilizado. Com essa reposição, em tese, o ativo imobilizado não se altera: a mesma quantidade que sai é reposta. Ocorre que, ao ser feita a verificação dos vasilhames recebidos, apura-se que parte deles apresenta defeitos. Esses vasilhames são então inutilizados (sucateados). É evidente que a empresa fabricante precisa ser reembolsada pelos distribuidores, pois, tendo-lhes entregue bens do seu ativo imobilizado em perfeito estado, recebeu em seu lugar bens da mesma natureza (fungíveis), porém defeituosos.

Consta que neste caso a fábrica inutiliza (sucateia) os vasilhames e remete-os para reprocessamento. Ao receber os vasilhames novos, calcula o custo do reprocessamento, adicionando as despesas com transporte, e repassa o valor apurado aos distribuidores, sendo assim reembolsada. Tudo isso diz respeito a *bens do ativo imobilizado da fábrica*. Bens do ativo imobilizado *não são mercadorias*. Não se destinam a atos de comércio. Seja qual for a natureza da transação a eles relativa, trata-se de negócio fora do âmbito de incidência do ICMS.

Estou certo de que a presente exigência fiscal é indevida.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### VOTO CONCORDANTE EM SEPARADO

Os custos decorrentes de perdas no processo de produção e comercialização são imputados ao portador final do custo, ou seja, a quem arcou com o ônus da perda. Se a operação de comercialização da indústria com o distribuidor, gera custo de reposição de ativos da indústria e do distribuidor, as perdas com a reposição do ativo deve ser partilhada recaindo sobre a indústria a parte proporcional perdida equivalente ao ônus que sofreu, e recai sobre o distribuidor a parte proporcional equivalente a que foi onerada. Tendo a industria adquirido os ativos de terceiros (fábrica de vidro), agregado custos operacionais (mão de obra, equipamentos, sensores, frete, energia, limpeza, maiores custos financeiros.), e cobrado do distribuidor, o valor total da parte proporcional da perda dos seus ativos, ambas operações (aquisição e revenda) configuram operações mercantis, com troca de titularidade dos ativos da fábrica de vidros para a indústria, e da indústria para o distribuidor, sobre as quais incidem ICMS.

Diversos termos contábeis e jurídicos foram apresentados no contraditório, entre eles que se trata de operações com bens do ativo imobilizado, perdas com resarcimento e operação mercantil. Analisemos primeiro dentro do contexto dos fatos ocorridos alguns conceitos atinentes a estes termos. O primeiro em que as garrafas, objeto da lide, são **ativos imobilizados** do autuado na condição de indústria e da distribuidora na condição de estabelecimento comercial. O que define um bem se é ativo imobilizado não é a classificação como imobilizado registrado na contabilidade da empresa, e sim a sua destinação à manutenção das atividades da mesma,

conforme citado na defesa (fl. 47), o artigo 179 da Lei nº 6.404/79 – Lei das S A – conceitua: “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercícios com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.” Logo, é prática comum registrar como imobilizado os imóveis, veículos, máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, tudo isso serve para manter às atividades da empresa. Estes bens, por serem destinados a manutenção das atividades, não têm finalidade alguma de comercialização, embora esporadicamente sejam desincorporados por motivos diversos, como inservibilidade: um veículo que não se presta mais ao uso, desnecessidade: um imóvel que deixou de ser necessário a manutenção das atividades, etc. No caso presente, em se tratando de garrafas, as mesmas fazem parte da atividade operacional da empresa, ou seja, naquilo que ela se propõe, produzir e comercializar cerveja, é necessário acondicionar em vasilhames, neste caso garrafas (poderia ser lata). No seu processo operacional, é sabido que pode ser vendido somente o líquido da cerveja, como também as garrafas, da mesma forma que no distribuidor, também pode ser comprado tanto o líquido recebendo as garrafas em troca, como também vender as cervejas e com ou sem as garrafas. Logo, as garrafas comercializadas certamente não se pode dar o tratamento de ativo imobilizado, porque vai de encontro ao conceito de imobilizado: *tornar imóvel; para servirem de modo permanente à exploração comercial, industrial*. Não se pode dizer que é imobilizado aquilo que todos os dias são permutados garrafas com garrafas, e que seja pago o que estiver danificado **ao preço do dia**, acordado no contrato entre o autuado e o distribuidor (item 8 da fl. 40). Eu nunca vi, em empresa alguma, que um dos seus imobilizados, quer seja a casa onde funciona a sede da empresa, um veículo destinado às suas necessidades de transporte, um computador utilizado, ou um móvel de uso, que tenha sido fixado ao preço do dia. Preço do dia é fixado para mercadorias, pelo menos não há uma prática reiterada no mundo dos negócios, de preço do dia de desincorporações do imobilizado. Por sua vez o fabricante de garrafas, vende-as ao autuado e também ao distribuidor, suas garrafas certamente são mercadorias, e o distribuidor pode comprar garrafas na mão do fabricante ou do autuado, e a depender da necessidade do consumidor pode vender só o líquido da cerveja, ou o líquido com a garrafa, que neste caso evidente, não se trata de desincorporação do imobilizado, e sim de venda de mercadoria.

Analisemos agora, o conceito de **perda** para contextualizar neste processo, quando e onde ela ocorre e quem é o portador final, ou seja a quem deve ser atribuído o seu custo.

Na literatura contábil, está amplamente difundido a apuração dos custos das **perdas** nas diversas etapas do processo produtivo, uma vez que o somatório das perdas ocorrido em cada etapa vai somar-se a outros custos que será totalizado até o momento da venda do bem ou serviço. No momento da venda ocorre a realização da receita que contrapondo-se ao total de custos ocorridos até aquele momento gera o crédito (resultado). A identificação da etapa de produção ou comercialização onde ocorre as perdas é fundamental para estabelecer um controle dos custos das perdas, caso contrário, a perda fica imbutida e não identificada no ciclo operacional. De um modo geral, na indústria entra diversos componentes (matéria prima, produtos intermediários, material de embalagem) que são insumidos no processo, e na ocorrência do ciclo operacional agregam diversos valores (mão de obra, energia, encargos sociais, etc) que resulta no produto final que sai. No caso presente, o fabricante de cerveja, recebe as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, garrafas de cervejas, e no final sai cerveja engarrafada. Não importa, por enquanto de onde veio a garrafa, se do fabricante ou do distribuidor. O processo produtivo consiste em produzir e engarrafar cervejas. Quando a matéria prima chega é verificado a sua qualidade e se tiver fora de especificação, é devolvida, neste caso não se computa nenhuma perda, o custo é do fornecedor. Por uma questão de lógica, com relação as garrafas, se ela chega defeituosa, da mesma forma deveria ser rejeitada e devolvida, não se

computando nenhum custo. Este deve ser o procedimento da compra de garrafa na fábrica, quando a venda for CIF, ou seja custo, seguro e frete por conta do vendedor. Se a garrafa chega na porta da fábrica defeituosa, ela seria devolvida, e o custo certamente não seria do autuado e sim do fornecedor, transportador ou seguradora. No caso presente, quando o autuado vende a cerveja envasada em garrafas, faturando só o líquido, e a distribuidora remete garrafas defeituosas, obedecendo a mesma lógica da operação de compra de garrafas, o autuado deveria devolver as garrafas defeituosas, não implicando em nenhum custo para o autuado. Sabemos que por força do contrato entre as partes interessadas, o autuado entrega **sempre** garrafas boas e recebe em troca garrafas boas e possíveis garrafas defeituosas, que se todas entregues forem boas, tudo bem, mas se for identificado um percentual de garrafas com defeito, são pagas pelo distribuidor. A questão que se coloca então é se as garrafas indenizadas são do ativo do autuado ou do distibuidor? Se a garrafa quebrada é do próprio distribuidor, e foi quebrada antes de chegar a porta da fabrica, não é custo do autuado, logo não se pode dizer que é ativo do autuado.

Vejamos o que diz a literatura sobre as perdas. A contabilidade de custos mensura as etapas de compras de matérias primas, de transformação, de vendas, de estocagem, custos financeiros, etc. Dessa forma, os custos e despesas gerados na entrada do ciclo operacional da empresa, para a formação do redito contrapõe-se aos produtos e serviços que dão saída deste ciclo, que de uma forma geral resulta em produto, co-produto, subproduto, sucatas e sobras. No caso presente, podemos classificar as garrafas defeituosas como sucatas, uma vez que Sucatas, são subproduto resultante do processo de produção/comercialização, que tem um valor mínimo. Leone (LEONE, George S.G., Custos-Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo. ATLAS: 1992. P.311) enfatiza que para determinação dos custos, as unidades defeituosas encontradas **antes do meio do processo** devem ser consideradas como defeito no ponto inicial, neste caso deve ser levado em conta os custos do material empregado, uma vez que não ocorreu transformação e deve ser absorvido pelas unidades produzidas boas, enquanto as unidades defeituosas encontradas **do meio para o final**, deve ser consideradas unidades defeituosas no final do processo uma vez que sofreram transformação e deve ser debitado o custo das unidades defeituosas ao custo das unidades perfeitas. Em outras palavras, aplicando a teoria no presente caso, se as garrafas forem danificadas (sucateadas) durante o processo de produção e envasamento da cerveja, deve ser incorporadas ao custo da fabricação e envasamento da cerveja, o que é mais conhecido como CPF-Custo dos Produtos Fabricados, ou Custo Fabril, ou leigamente o custo da fábrica, etc. Neste caso a título exemplificativo, se o equipamento que coloca a tampa nas garrafas, logo após o enchimento, estiver defeituoso e quebrar uma quantidade de bocas de garrafas, o custo delas será inputado no custo de fabricação. Se as garrafas envasadas sairem em perfeito estado da fábrica para o depósito, vai se juntar ao estoque de PA-Produtos Acabados onde são estocados para serem vendidos. Se o autuado fizer a entrega dos produtos através de frota própria, o que parece pouco provável neste caso, as garrafas que fossem quebradas no manuseio de carregamento, transporte, descarregamento, etc. deveria ser inputado como no custo de vendas, custo de distribuição, de comercialização ou considerando os estoques iniciais e finais de produtos acabados e outros custos, seria inputado ao CPV-Custo dos Produtos Vendidos. Fora disso, as garrafas danificadas fora da fábrica ou processo de distribuição por ela custeado, não é custo da fábrica, no presente caso **não é custo do autuado**. Analisemos agora, se a operação praticada é ou não uma operação mercantil. O autuado afirma que a receita proporcionada pelo pagamento dos distribuidores relativos a garrafas quebradas tem como finalidade o resarcimento de perdas do seu ativo. Como a dinâmica deste processo de industrialização e comercialização tem uma certa complexidade, por ser muito difícil identificar em cada operação de quem é o ativo (garrafa) e onde e quando ocorre a danificação dos ativos para configurar as hipóteses de incidência na mudança de titularidade,

exemplificaremos através de um modelo hipotético. Preliminarmente devo dizer, que o mesmo não tem nada a ver com a quantificação para apuração da base de cálculo por não se basear em elementos contidos neste processo. A formação do juízo de valor deve ser feita a partir dos elementos do processo. O modelo, no entanto, circunstancia os fatos com base na operacionalidade do processo de industrialização e comercialização de forma qualitativa. 1<sup>a</sup> hipótese: No primeiro dia de funcionamento, a fabrica de cerveja tenha comprado do fabricante 1.000.000.000 de garrafas verdes. O distribuidor Alfa tenha comprado do mesmo fabricante 100.000.000 garrafas vermelhas. Garrafas verdes e vermelhas são ativos das duas empresas, não importa como tenha se registrado, se no circulante ou imobilizado. O distribuidor Beta também comprou 100.000.000 garrafas amarelas. 2<sup>a</sup> hipótese: Alfa mandou o caminhão para a fábrica com 10.000 garrafas vermelhas, (digamos só para facilitar a identificação da propriedade dos ativos, que a indústria aceita garrafa de qualquer cor), e quando o caminhão do distribuidor chegou a indústria, foi identificado 3% de garrafas quebradas ou seja 300 garrafas, que tenha se danificado no estabelecimento do distribuidor ou durante o deslocamento. Neste caso, para efetivar a operação, só restaria a Alfa comprar 9.700 unidades de líquido, ou pagar 10.000 unidades de líquido, e mais o valor de 300 garrafas. Ao pagar por estas unidades, no ato da aquisição do líquido, a parte da compra das garrafas configura uma operação mercantil, e não se pode falar em resarcimento de perdas do ativo da indústria, porque até este momento nenhuma garrafa do seu ativo fora danificada, porque as garrafas verdes estão perfeitas, e mudou de titularidade, agora são de propriedade de Alfa, portanto uma operação mercantil, com preço definido, quantidade, momento da ocorrência e local onde se concretizou a operação. 2<sup>a</sup> hipótese: Alfa pagou pelas 300 garrafas verdes, e levou 9700 garrafas verdes em troca das 9700 garrafas vermelhas que foram entregues a fábrica, tendo posse e propriedade de 10.000 garrafas verdes, uma vez que a condição estabelecida no contrato era de que as garrafas do seu ativo (vermelhas) seriam aceitas em troca pelas garrafas da fábrica (verdes) desde que preenchesse as condições impostas contratualmente. 3<sup>a</sup> hipótese: A fábrica de cerveja vendeu para a fábrica de vidro as 300 garrafas (vermelhas) danificadas e recebeu de volta 300 garrafas verdes, pagando o valor líquido, ou seja o valor comercial das garrafas deduzido do valor atribuído a sucata. 4<sup>a</sup> hipótese: Alfa ao fazer venda aos bares recebeu de volta garrafas suas e de outros distribuidores. Levou dessa vez a fábrica 7.000 garrafas verdes (que recebeu em troca pela garrafas vermelhas com a fábrica na operação anterior) e 3000 garrafas amarelas (que coletou no bares em permuta de seus ativos com os ativo de Beta). Ao chegar na porta da fábrica, foi identificado 2% de garrafas defeituosas, ou seja dessa vez, 200 garrafas, sendo 100 garrafas verdes e 100 garrafas amarelas, que são de fato seus ativos que foram anteriormente permutados. A fábrica por sua vez, faturou 200 garrafas, pelo valor líquido (valor das garrafas menos o valor da sucata, mais os custos de fretes, ...). Considerando os conceitos discutidos anteriormente, se a quebra ocorreu fora da fábrica o portador do custo não é a fábrica, logicamente, não foi o seu ativo que danificou e sim o ativo do distribuidor. É pacífico, que se no fim do mês, a fábrica de cerveja tendo mandado 250 garrafas para o fabricante de vidro, e na porta da fábrica identificou 200 garrafas quebradas, mesmo que seja por amostragem, a fábrica deverá inputar no seu custo (CPF ou CPV) o valor de 50 garrafas, que são as que se quebraram no ato de produção ou venda, e portanto o portador final do custo. Já as 200 garrafas quebradas identificadas na porta da fábrica (verdes, vermelha, amarela, etc.) não são do seu ativo, e sim ativos de outras empresas, foram quebradas fora da fábrica, não compõe nenhum custo de reposição do seu ativo, porque o portador final do custo é onde ocorreu a quebra ou seja no custo operacional do distribuidor. O ato de cobrar pelas garrafas identificadas quebradas no momento que chega a fábrica, constitui um ato mercantil contratual em que o distribuidor entrega seus ativos bons e defeituosos para a fábrica, sob a condição de que os ativos entregues defeituosos por permuta

por ativos bons da fábrica, seja pago a diferença de preço do dia de um ativo novo (conceito de custo de reposição) deduzido do valor do ativo danificado (sucata, ativo imprestável que tem um valor mínimo).

Por fim, o autuado alegou que parte dos seus ativos são fornecidos em comodato, o termo usual para estas operações é “caucionados ou sob caução” principalmente nos períodos de intensa comercialização, como período festivo, carnaval, etc. mas não trouxe ao processo prova de suas alegações. Por uma questão de respeito aos Princípios Contábeis, ativos de uma entidade em poder de terceiros, mediante contrato de uso, quando danificados pelo terceiro é possível de resarcimento parcial ou total e não configura uma operação mercantil. Neste caso, a empresa apresentando os contratos de comodato com as distribuidoras é possível, identificar nos estoques, as quantidades de ativos (garrafas) em comodato e quantidade de ativos (garrafas) próprio. Identificar o montante cobrado da distribuidora e calcular a proporcionalidade em relação aos ativos em comodato.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269616.0005/02-0, lavrado contra CRBS S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 113.892,64, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – VOTO DISCORDANTE

EDUARDO RAMOS DE SANTNA – JULGADO/VOTO CONCORDANTE EM SEPARADO