

**A. I. Nº** - 298624.0007/03-0  
**AUTUADO** - INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S.A.  
**AUTUANTES** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/METRO  
**INTENET** - 29/09/05

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0334-03/05**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Infrações caracterizadas em parte, haja vista que, na presente autuação, somente os materiais lubrificantes empregados para reduzir o atrito entre garrafas e as esteiras transportadoras constituem materiais de consumo, sendo, conseqüentemente, irregular a utilização dos créditos fiscais e devido o pagamento da diferença de alíquotas. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS.** Operações com material de embalagem. Imputação não elidida. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** A indenização dos custos incorridos relativos às garrafas danificadas entregues pelo distribuidor ao fabricante pela permuta com garrafas boas é operação mercantil inserida no campo de incidência do imposto. Infração não elidida. **5. IMPORTAÇÃO. a) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Configurada a regularidade parcial das infrações, em razão das provas apresentadas pelo recorrente, reduzindo-se o débito. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/12/03, para exigir o ICMS no valor de R\$2.795.446,70, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento - R\$454.830,73;
2. Falta de pagamento da “complementação de alíquotas referente aos itens de uso e consumo” - R\$100.942,07;
3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado - R\$774.579,42;

4. Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços, em razão do não lançamento de documentos fiscais nos livros próprios - R\$217.023,85;
5. Recolhimento a menos do imposto na importação de mercadorias procedentes do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial - R\$285.524,19;
6. Falta de recolhimento do imposto devido nas importações realizadas pelo estabelecimento - R\$962.546,44.

O sujeito passivo apresentou defesa suscitando, como preliminar, a nulidade do Auto de Infração, relativamente a todos os itens. No mérito, impugnou o débito exigido em sua totalidade e os autuantes, em sua informação fiscal, rebateram todas as alegações defensivas.

O PAF foi a julgamento pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, conforme o Acórdão JJF nº 0266-01/04, nos seguintes moldes:

1. rejeitou as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte relativamente às infrações 1, 2, 3, 5 e 6;
2. declarou a nulidade da infração 4 acatando a tese do autuado de cerceamento de seu direito de defesa e de falta de certeza e liquidez, nos termos do artigo 18, II e IV, “a”, do RPAF/99;
3. em referência às infrações 1 e 2, entendeu que é indevido o imposto exigido, sob o fundamento de que todos os bens, objeto da autuação, constituem típicos produtos intermediários, ou seja, insumos industriais, sendo, portanto, legítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição, e, por conseguinte, não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, quando adquiridos de outros Estados;
4. considerou correto o débito apontado nas infrações 3 (R\$774.579,42) e 5 (R\$285.524,19);
5. reduziu o valor exigido na infração 6, de R\$962.546,44 para R\$548.348,47, em face de comprovações de pagamento apresentadas pelo sujeito passivo.

O PAF foi enviado à segunda instância do CONSEF para apreciação dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos e a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal exarou o Acórdão CJF nº 0444-11/04 com o seguinte teor:

1. confirmou a decisão da 1ª JJF relativamente ao não acatamento das preliminares de nulidade referentes às infrações 1, 2, 3, 5 e 6;
2. reformou, em parte, a decisão de mérito da 1ª instância em referência às infrações 1, 2, 5 e 6;
3. anulou a decisão da 1ª JJF, pela nulidade da infração 4, determinando o retorno do PAF à primeira instância “para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito da questão”.

O autuado, em sua peça de defesa (fls. 75 a 128), apresentou a seguinte argumentação em referência à infração 4:

1. que o ressarcimento de prejuízos com o ativo de giro corresponde à indenização paga pelos distribuidores quando estes dão causa à perda das garrafas. Explica de que modo é feita a verificação do índice de perdas. Diz que os valores cobrados dos distribuidores visam à reposição, no Ativo Imobilizado, dos bens danificados, de modo que não se trata

de omissão de saídas de mercadorias, até porque os bens objeto de indenização não mais existem. Frisa que a exigência fiscal do item 4º está compreendida na denúncia espontânea apresentada, que foi aceita pelo fisco, pela qual foi regularizada a situação do ICMS sobre perdas;

2. que se trata de vasilhames transferidos para o Ativo Imobilizado da empresa, de modo que a exigência fiscal é improcedente, porque não há incidência de ICMS na transferência de bens do estoque para o Ativo Imobilizado, pois não se configura, no caso, uma circulação de mercadoria. Cita a opinião de Hugo de Brito Machado, Geraldo Ataliba e Roque Carrazza e transcreve trechos de decisões do TIT/SP;
3. não é legítima a cobrança de ICMS sobre perdas de vasilhames, sobretudo quando houve o estorno dos créditos apropriados por ocasião das aquisições. Reitera que os materiais de embalagem fazem parte do Ativo Imobilizado da empresa, por serem bens destinados à manutenção das atividades da companhia e diz que os bens em questão não são destinados à venda, de modo que não podem ser classificados como “mercadorias”. Aduz que, quando os materiais de embalagem saem do estabelecimento, não há transferência de sua propriedade, devendo a ele retornar e, no caso de serem danificados, a empresa faz uma avaliação sobre a possibilidade de recuperação e, quando esta não é possível, o vasilhame é descartado, transformando-se em sucata, a qual a empresa dá tratamento específico (“refugos de vasilhames”). Acrescenta que os prejuízos com vasilhames refugados, lançados na conta Ativo de Giro, são cobrados dos distribuidores, a título de indenização e o valor da reposição é obtido pela diferença entre o que é obtido com a venda da sucata e o custo de reposição de novos bens, mas pode, por vezes, ser superior ao valor do prejuízo, em razão do tempo decorrido entre o registro do Ativo e sua baixa e o cálculo do valor de reposição a ser indenizado. Diz que é exatamente esta diferença que o fisco está tributando no item 4 do Auto de Infração;
4. a situação em tela não pode ser caracterizada como fato gerador de ICMS, primeiro porque os vasilhames não são mercadorias, uma vez que não se destinam ao comércio, e segundo porque os valores cobrados não são “preço”, mas indenização por prejuízos causados pelos distribuidores. Discorre acerca do conceito de fato gerador, a partir da matriz constitucional do tributo, com arrimo na doutrina e na jurisprudência, destacando a distinção entre mercadorias e bens móveis em geral.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 275 a 280), refutam as alegações defensivas, quanto à infração 4, alegando que a manutenção dos materiais de embalagem no Ativo Imobilizado visa a transformar uma operação tributável em omissão de saída, de difícil visibilidade pelo fisco.

Explicam que o lançamento corresponde ao total mensal recebido dos distribuidores pela substituição dos vasilhames e garrafeiras avariados. A seu ver, tal valor é a base de cálculo da operação de venda de vasilhames e garrafeiras, efetuada concomitantemente com a venda do produto principal (cerveja e refrigerantes), mediante simples recibos, sem a emissão de documento fiscal.

Consideram que a “ativação” das embalagens retornáveis é mero procedimento preparatório para sua posterior saída sem documento fiscal. Acerca do estorno de crédito informado pela defesa, os fiscais dizem que se referem às perdas de vasilhames próprios, aqueles utilizados na linha de produção para enchimento e armazenados no pátio da fábrica para troca por outros vazios oriundos das distribuidoras e a estas pertencentes.

O sujeito passivo foi intimado (fl. 281) e se pronunciou acerca da informação fiscal (fls. 283 a 288), argumentando que o procedimento da empresa no tratamento dado a vasilhames é legítimo,

porque não é vedado por lei, de modo que o questionamento dos fiscais, sem uma razão séria, implica até mesmo violação ao art. 170 da Constituição, que garante a livre iniciativa, o livre exercício de atividade lícita e a liberdade de contratar.

Acentua que é indevida a exigência do ICMS sobre os vasilhames, uma vez que se trata de bens do Ativo Imobilizado da empresa temporariamente em poder de terceiros, mas que devem retornar para o seu estabelecimento, sendo igualmente indevida a exigência de ICMS sobre o valor das indenizações pagas pelos distribuidores no caso de vasilhames refugados em virtude de danos sofridos. A seu ver, a forma correta de regularizar a situação das perdas é mediante estorno dos créditos fiscais utilizados por ocasião das aquisições, tendo nesse sentido sido feita denúncia espontânea. Reiterando todos os demais termos de sua defesa inicial, pede que o Auto de Infração seja julgado insubsistente.

O PAF foi remetido à segunda instância em razão de interposição de Recursos de Ofício e Voluntário à decisão emanada da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJJ nº 0266-01/04) e encaminhado à PGE/PROFIS que sugeriu a realização de diligência para esclarecimento de alguns pontos (fls. 376 a 378).

Os autuantes apresentaram um “Requerimento de Juntada de Provas” (fls. 389 e 390) reconhecendo que a descrição da infração 4 é lacônica, porém aduzindo que isso não impediu que o contribuinte realizasse a sua defesa, inclusive em outros autos de infração lavrados contra ele. A fim de evitar o refazimento do lançamento, afirmam que estão juntando ao PAF cópias de declarações e balanços patrimoniais obtidos junto aos maiores distribuidores do fabricante e utilizados como prova em outra autuação realizada (Auto de Infração nº 298624.0098/04-3), descaracterizando a alegação defensiva, de que as cobranças corresponderiam a indenizações por perda de ativo em comodato (vasilhames e garrafeiras). Pedem, por fim, que os autos retornem ao autuado para nova manifestação.

A solicitação de diligência feita anteriormente pela PGE/PROFIS não foi acatada pelo então Relator (fls. 458 e 459) e o PAF foi submetido a julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, com o Parecer exarado por aquele órgão jurídico (fls. 463, 464 e 466).

O ilustre Relator do Acórdão CJF nº 0444-11/04, Fernando Antonio Brito de Araújo, exarou o seu voto, relativamente à infração 4, nos seguintes termos (fls. 471 a 481):

#### **“VOTO**

*No tocante ao Recurso de Ofício interposto, inerente ao item 4, considero que a descrição do fato – “omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios” – não permite uma perfeita identificação da infração que foi imputada ao recorrente. Esse vício macula o lançamento do crédito tributário em tela.*

*Todavia, a anulação desse item do Auto de Infração obedece a regras, dentre as quais sobressai o princípio do aproveitamento dos atos praticados, em razão do qual se pode, dentro dos limites fixados na legislação pertinente, aperfeiçoar o ato. No caso em comento, o vício que macula a exigência fiscal – a imprecisão na descrição do fato – já foi suprimido, à fl. 277 dos autos, onde os autuantes aperfeiçoaram a descrição do fato ao consignarem...*

*Segundo o confirmado junto ao setor fiscal do autuado, o lançamento (-)  
"Ressarcimento Prejuízo Ativos de Giro", coluna "Desvio Absoluto",  
corresponde ao total mensal recebido dos distribuidores pela 'substituição'*

*dos vasilhames e garrafeiras avariados. Tal valor é efetivamente a base de cálculo de operação de venda de vasilhames e garrafeiras (planilha às fls. 48), efetuada concomitantemente à cada venda do produto principal (cerveja e refrigerantes), com base em simples recibos, sem a emissão de documento fiscal.*

*Ademais, intimado a se pronunciar sobre a informação fiscal, o recorrente, às fls. 286 e 287, demonstra claramente o perfeito entendimento da acusação fiscal, relativa à quarta infração, ao afirmar que...*

*Do mesmo modo indevida a exigência do ICMS sobre o valor das indenizações pagas pelos distribuidores por vasilhames refugados por apresentarem danos e, portanto, imprestáveis para utilização no fim a que se destinam, por que nesta hipótese também não se configura operação tributada pelo imposto (fato gerador).*

*Devo ressaltar que tal entendimento já havia sido demonstrado às fls. 108 e 109, quando das suas razões de defesa.*

*O ilustre relator da Decisão recorrida, José Bezerra Lima Irmão, reconhece, de forma condicionada, essa possibilidade de saneamento do item em questão, quando afirma em seu voto:*

*A vagueza ou imprecisão da descrição do fato seria passível de saneamento, com reabertura do prazo de defesa, não fosse outros pontos, que passo a assinalar.*

*Ao expor os alegados outros pontos, o relator passou a comentar o tratamento tributário dispensado aos bens do Ativo Imobilizado. Fez distinção entre esses bens e mercadorias. Discorreu sobre operações mercantis, prestações de serviço de transporte e prestações de serviço de comunicação. Explanou sobre o conceito de mercadorias. Ressaltou que o art. 6º, VIII, do RICMS, prevê a não-incidência do ICMS na desincorporação de bens do Ativo Imobilizado que tenham sido objeto de uso por mais de um ano, ao passo que o art. 83, do RICMS, dispõe sobre redução da base de cálculo, caso o bem tenha menos de um ano de uso.*

*Os óbices ao saneamento, vislumbrados pelo ilustre relator e citados acima, não são capazes de determinar a nulidade absoluta do item em questão. Da análise do processo, apesar da deficiente descrição do fato, ficou claro que a infração imputada ao autuado foi a realização de operação de saída de mercadorias tributadas (garrafas, garrafeiras e “pallets”) sem a emissão da devida documentação fiscal.*

*Além do acima comentado, não se pode esquecer que o recorrente, apesar da deficiente descrição do fato, se defendeu da acusação que lhe foi imputada, abordando os diversos aspectos da exigência fiscal.*

*Dessa forma, considero que os vícios existentes no item 4 são passíveis de saneamento, o que ocorreu no decorrer do PAF, em consequência do entendimento do sujeito passivo, demonstrado em razão do pleno exercício do seu direito de defesa sobre o caso concreto. Assim, entendo que deve ser julgado o mérito da infração 4.*

*Por outro lado, ressalto que em razão dos autuantes terem protocolado petição e acostados novos documentos ao processo, relativos ao referido item, deve o sujeito*

*passivo ser cientificado da referida documentação, com fornecimento de cópia da mesma, para querendo se manifestar dentro do prazo de 10 dias.*

*Portanto, é nula a Decisão recorrida, devendo o processo retornar à Primeira Instância para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito da questão.”*

O autuado e os autuantes foram cientificados do Acórdão CJF nº 0444-11/04 (fls. 492, 493 e 494).

O PAF foi distribuído à esta 3ª JJF que deliberou em convertê-lo em diligência, em atendimento à decisão da 1ª CJF, para que a IFEP/METRO intimasse o autuado a se pronunciar, no prazo de 10 dias, sobre os documentos juntados pelos autuantes às fls. 389 a 455, fornecendo-lhe fotocópias, mediante recibo, de todos os elementos anexados.

Verificando que a decisão da segunda instância do CONSEF determinava a reabertura do prazo de defesa, esta 3ª JJF decidiu baixar o PAF em nova diligência à IFEP/METRO para que reabrisse o prazo de defesa de trinta dias para que o autuado apresentasse nova impugnação, caso fosse de seu interesse.

A Inspetoria Fazendária cientificou o autuado da reabertura do prazo de defesa em 14/04/05, conforme documento juntado à fl. 511.

O sujeito passivo apresentou nova manifestação às fls. 513 a 529. Inicialmente discorreu sobre a infração 04 e disse que mesmo que os autuantes tenham retificado a infração para “Omissão de saída de mercadorias e/ou serviços sem emissão de documento fiscal, apurada mediante levantamento contábil”, persiste a falta de adequação à motivação legal, falta de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito fiscal apurado.

Ressalta que até meados de 2000, mantinha garrafas em estoque, mas com a fusão dos negócios Antártica e Brahma, efetuou a transferência desses produtos para o ativo imobilizado.

Diz que o fisco comparou o total lançado a título de “prejuízos ativo de giro” com os valores registrados de “ressarcimento prejuízo de giro” e considerou a diferença apurada como omissão de saídas tributadas. Afirma que este ressarcimento com o ativo de giro é uma indenização paga pelos distribuidores, de acordo com critérios previamente estabelecidos e consiste em uma inspeção por amostra de garrafas retornadas dos distribuidores, cujo percentual de perdas constatado na inspeção é projetado para toda carga ou caminhão e cobrado do distribuidor a título de reposição do seu ativo imobilizado.

Alega que não se trata de omissão de saída de mercadorias, “até porque os bens objeto de indenização não mais existem”.

Ressalta que a exigência fiscal objeto desta infração, foi regularizada com a Denúncia Espontânea feita ao fisco pela impugnante, do estorno de crédito relativo a perdas, que foi recolhido o ICMS com juros e correção monetária.

Afirma que o lançamento tributário deve ser embasado no princípio da verdade material. Cita os Ac de nº 107-05.535 da 7ª C do 1º CC (fl. 518) e o recurso de nº 120505 da 3ª C do CC, para demonstrar que a jurisprudência administrativa não admite a imposição de penalidades “quando o levantamento fiscal é viciado, a ponto de não oferecer liquidez aos valores exigidos”.

Alega que as falhas apontadas viciam o lançamento como um todo e que os créditos tributários apurados nesta infração não são certos e nem líquidos, motivo pelo qual requer que seja declarado nulo.

Quanto ao mérito, esclarece que tendo como atividade a fabricação e comercialização de bebidas, os vasilhames atualmente fazem parte do seu ativo imobilizado e não são destinadas a vendas, não podendo ser classificados como mercadorias, haja vista que no ato da comercialização (bebidas) recebe vasilhames dos distribuidores e entrega um outro com o líquido e quando retornam faz uma avaliação e se identificado com defeito, descarta e transforma em sucata (refugos).

Diz que as diferenças encontradas pelos autuantes referem-se a estes bens e que o prejuízo com vasilhames são lançados na “Conta Ativo de Giro” e é cobrado dos distribuidores a título de “indenização pelo prejuízo que lhe causou pela diferença entre o que obteve com a venda de sucata de vidro e o custo de reposição dos vasilhames, lançando este valor como redutor dos prejuízos acima”, podendo esta indenização ser em valor maior ou menor do que o prejuízo, tendo em vista o critério para quantificação de perdas acordado com os distribuidores.

Alega que os valores exigidos a título de indenização não caracterizam fato gerador do ICMS:

- a) porque os vasilhames não são “mercadorias” por não ser destinado ao comércio;
- b) os valores pagos não são “preços”, mas sim indenização pelo prejuízo causado pelos distribuidores.

Assevera que as saídas de vasilhames que devem retornar ao estabelecimento não pode ser tributado pelo ICMS, conforme disposto na Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 88/91, que transcreveu à fl. 522, por esta operação fica isenta do imposto e que a indenização pela não devolução, configura uma saída esporádica que não configura fato gerador do ICMS.

Afirma que as declarações de 03 (três) revendedores de seus produtos, juntadas pelos autuantes, que os vasilhames em seu poder estão registrados como ativo imobilizado, não fazem prova de que ele teria promovido venda de vasilhames, porque:

- 1) são apenas três vendedores, enquanto no período tinha mais de dez revendedores;
- 2) que o fato de terem vasilhames no imobilizado, não impede que também tenham vasilhames de sua propriedade.

Explica que mantém um conta corrente de vasilhames com as revendedoras, conforme carta de saldos cujas cópias juntou às fls. 531 a 534, nas quais aparecem saldos negativos e positivos que refletem respectivamente vasilhames da impugnante em poder dos revendedores e vasilhames dos revendedores em poder da impugnante.

Conclui dizendo que não pode prosperar a acusação de que promoveu saída de mercadorias sem documentação fiscal e que a forma correta de regularizar esta situação era estornar os créditos relativos às perdas, o que foi feito através de Denúncia Espontânea (fl. 205, 207 e 209) para regularizar os períodos de 1998 a 2003, nos termos do art. 100 do RICMS/BA.

Quanto à multa aplicada, de 70% (art. 42, III, da Lei 7.014/96), afirma que há falta de tipicidade entre a sua conduta e a suposta infração apontada pelos autuantes, que no seu entendimento ficou demonstrado que houve falta ou pagamento a menor do tributo.

Transcreveu às fls. 524 a 526 diversas decisões do Conselho de Contribuintes para fundamentar o seu posicionamento da falta de tipicidade da multa aplicada.

No que se refere à atualização do imposto exigido com base na taxa SELIC, afirma que a mesma foi criada para servir de parâmetro da remuneração das instituições financeiras e que conforme disposto no art. 161, § 1º do CTN, os “juros moratórios têm seu teto fixado em 1% ao mês”, não podendo de nenhuma forma ultrapassar este patamar.

Alega também, que a vinculação dos juros de mora à taxa SELIC, implica na existência de uma taxa de juros de mora variável mensal, além de que só a lei pode fixar os juros moratórios, e não pode ser delegada ao Banco Central competência para fixar os juros de créditos tributários, nos termos do art. 25 das Disposições Constitucionais Transitórias.

Transcreveu à fl. 528, o AC do Recurso Especial de nº 215.881, no qual o STJ decidiu pela ilegalidade da utilização da taxa SELIC como índice de apuração de juros e disse que mesmo admitindo que fossem devidos os juros moratórios, “jamais o seriam na dimensão pretendida, posto que a taxa SELIC não pode ser tomada como base para seu cômputo”.

Finaliza pedindo que se vencida a preliminar de nulidade suscitada, que a autuação seja julgada improcedente.

Os autuantes apresentaram nova informação fiscal às fls. 543 a 544. Disseram que quanto à nulidade decretada na primeira instância da infração 04, foi superada com a descrição dos fatos que foram aperfeiçoados (fl. 277) e que a base de cálculo é o valor de operação de venda de vasilhame e garrafeira, efetuada concomitantemente com a venda do produto principal (refrigerante e cerveja) conforme demonstrativo juntado por eles à fl. 48, com base em recibos e sem a emissão de documento fiscal. Afirmam que aos se pronunciar sobre a informação fiscal (fl. 286 e 287) o autuado demonstra claramente o perfeito entendimento da acusação fiscal.

No mérito, dizem que a afirmação do autuado de que até meados de 2000, mantinha os vasilhames em estoque e que com a fusão dos negócios da Antártica e Brahma passou a integrar o ativo imobilizado da empresa, é uma “meia verdade”, tendo em vista que em cerca de 80% das notas fiscais de aquisição de vasilhames indicava através de carimbo apostado nas mesmas “para comercialização” e 20% “para o ativo imobilizado”, que era também o procedimento usual dos demais fabricantes de cervejas estabelecidos na Bahia. Afirmam que, com a fusão anteriormente citada, todos os vasilhames passaram a integrar o seu ativo imobilizado e adotou prática irregular de emissão de recibo em lugar da nota fiscal, sob alegação de que se trata de ressarcimento de prejuízo com o ativo de giro (fl. 517).

Alegam que o argumento defensivo que cobra uma indenização dos revendedores pelas perdas com vasilhames não pode prosperar, tendo em vista que visitaram duas distribuidoras (Comercial Centro de Bebidas e Beira Distribuidora Ltda), as quais foram intimadas (fl. 545 e 571) para apresentar:

- a) notas fiscais de venda de vasilhames ao autuado “no ato da dissolução do contrato de revenda e distribuição”;
- b) recibos de venda do autuado aos distribuidores.

Afirmam que, os documentos juntados às fls. 580 a 590) confirmam que as distribuidoras são proprietárias “da quase totalidade dos vasilhames que opera” (fls. 545 a 579) e que possuíam em seu poder uma pequena quantidade de vasilhames pertencentes ao autuado.

Quanto ao conta corrente de vasilhames apresentado pelo autuado, disseram que não corresponde a operação com refugo, conforme declarado pela Distribuidora Comercial Centro (fl. 546) de que “era cobrado independentemente de existir saldo credor ou devedor na fabricante”. Explicam que os saldos positivos ou negativos, do citado conta corrente, decorrem de demandas ocasionais, a exemplo de festa ou evento a ser atendido pelo revendedor ou necessidade do fabricante para acelerar a produção. Ressaltam que a tendência de comercializar refrigerantes em vasilhames descartáveis, conduzia a um estímulo de venda nos seus distribuidores com empréstimo de garrafas e que hoje é bastante reduzido a comercialização em garrafas convencionais (vidro).



Em relação ao estorno de crédito informado pelo autuado, afirmam que se trata perdas de vasilhames próprios “utilizados em sua linha de produção para enchimento e armazenados no pátio da fábrica para troca por outros vazios oriundo das distribuidoras” e que corresponde aproximadamente a 0,3% do estoque.

Quanto a correção dos débitos pela taxa Selic, afirmam que a matéria já é consagrada pela administração tributária e que não é necessário fazer contestação.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da nova informação fiscal, conforme documento juntado à fl. 591, inclusive fornecido mediante recibo cópias dos documentos acostado pelos autuantes às fls. 543 a 590.

O autuado apresentou nova manifestação, conforme documentos juntados às fls. 595 a 601, e disse que desde a sua defesa inicial esclareceu que em relação à infração 04, os valores exigidos pela fiscalização referem-se a "indenizações por perdas de vasilhames de sua propriedade em poder da revenda que retornam quebrados, lascados, trincados etc e que foram refugados.

Afirma que os autuantes insistem na tese de que as indenizações recebidas dos revendedores se referem a vendas sem emissão de nota fiscal e a fiscalização insiste também em não aceitar as imobilizações de vasilhames em decorrência da fusão dos negócios das empresas Antártica e Brahma que resultou na AMBEV.

Alega que são isentas do ICMS a saída com posterior retorno de vasilhames (Convênio ICMS 88/91) e que as operações de saída do seu estabelecimento estão cobertos por esta regra e quando retornam quebrados descarta como sucata e cobra indenização do seu distribuidor pelo prejuízo causado entre a diferença que obteve com a sucata de vidro e o custo de reposição de vasilhames, e no seu entendimento, não pode ser caracterizado como operação de venda.

Assevera que as cartas de saldo apresentadas na defesa demonstram que as declarações de três distribuidoras de que os vasilhames em seu poder não são de propriedade do autuado, são imprestáveis para comprovar que ocorreram vendas promovidas pela impugnante, mesmo porque possuía na época dos fatos geradores, em torno de dez distribuidoras.

Diz que a alegação dos autuantes de que parte do vasilhame de vidros foram migrados para os descartáveis de plástico, não confirma que a origem das indenizações devem ser tributadas sob a ótica de supostas vendas de vasilhames. Afirmam que, pela tradição não basta o recebimento de um valor para comprovar a venda de um bem, e que no presente caso o valor indenizado refere-se a um bem que não mais existe (sucata) e conseqüentemente não se encontram os elementos caracterizadores dos fatos geradores do ICMS:

- a) não há mercadorias - trata-se de bens do ativo imobilizado;
- b) não se verifica circulação - não se transfere propriedade de bens que permanecem no seu ativo;
- c) não há valor da operação - não há riqueza nova e sim reposição de uma situação patrimonial.

Por fim, requer que a infração seja julgada improcedente, mantendo os mesmos argumentos apresentados no momento da defesa, em especial multa e juros, se não decretada a sua nulidade.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado em relação às infrações 1, 2, 3, 5 e 6 foram afastadas pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF nº 0266-01/04, decisão confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal no Acórdão CJF nº 0444-11/04.

Quanto ao mérito das referidas infrações, foi decidido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal o seguinte:

1. infrações 1 e 2 – reformou a decisão recorrida para considerar legítima a glosa dos créditos fiscais no valor de R\$17.206,24 e a exigência do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais no valor de R\$23.883,49, conforme o demonstrativo de fl. 478 dos autos;
2. infração 3 - manteve a decisão recorrida proferida no Acórdão JJF nº 0266-01/04 (fls. 294 a 308) , pela procedência da acusação fiscal, no montante de R\$774.579,42;
3. infração 5 - modificou a decisão recorrida entendendo ser devido o valor de R\$174.042,29, conforme o demonstrativo de fl. 480 do PAF;
4. infração 6 – alterou a decisão recorrida reduzindo o débito para R\$16.075,02, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes à fl. 279 dos autos.

Quanto à infração 4, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu declarar nulo o julgamento proferido pela 1ª JJF (de nulidade da infração por cerceamento do direito de defesa e falta de certeza e liquidez), determinando o retorno dos autos à primeira instância “para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito da questão”.

O PAF foi convertido em diligência à Inspetoria de origem para reabertura do prazo de defesa e entrega, ao autuado, dos documentos acostados pelos autuantes às fls. 389 a 455 e, tendo os autuantes indicado à fl. 389, "omissão de saída de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios", a descrição dessa forma, já foram devidamente saneadas as falhas processuais existentes. Pelo exposto, observo que me cabe neste voto apenas apreciar o mérito da infração 4, o que faço a seguir.

Na defesa apresentada (fls. 75 a 128), o autuado argumentou em referência à infração 4:

- a) que os valores cobrados dos distribuidores visam à reposição dos seu bens danificados do seu Ativo Imobilizado (vasilhames). Ressaltou que as saídas de vasilhames que devem retornar ao estabelecimento são isentas do ICMS (Convênio ICMS 88/91), e que a indenização pela não devolução, configura uma saída esporádica que não gera ICMS;
- b) nas saídas de vasilhames, não há transferência de sua propriedade, e quando retornam danificados, é descartado e cobrado dos distribuidores, a título de indenização o valor da reposição pela diferença entre o da venda da sucata e o custo de reposição de novos bens.
- c) não pode ser caracterizada como fato gerador de ICMS, porque os vasilhames não são mercadorias e os valores cobrados não são “preço”, mas indenização por prejuízo.
- d) que não há incidência de ICMS na transferência de bens do estoque para o Ativo Imobilizado;
- e) que a exigência fiscal do item 4º está compreendida na denúncia espontânea apresentada, pela qual foi regularizada a situação do ICMS sobre perdas com o estorno de crédito efetuado;

Por sua vez, os autuantes, alegaram que:

- 1) o lançamento da "indenização" corresponde ao valor mensal recebido dos distribuidores dos vasilhames e garrafeiras avariados;
- 2) que a base de cálculo da operação de venda de vasilhames é o valor cobrado mensal a título de indenização e sem a emissão de documento fiscal;

- 3) que o estorno de crédito alegado na defesa, refere-se às perdas de vasilhames próprios utilizados na linha de produção e armazenados na fábrica;
- 4) apresentaram às fls. 391 e 393, cópias de declarações obtidas junto a distribuidores do fabricante para provar que a cobrança realizada em outra autuação descaracterizava a alegação de que as indenizações por perda de ativo correspondia a operações acobertadas por comodato (vasilhames e garrafeiras).

Quanto às três primeiras alegações defensivas, observo que o ICMS é um imposto que incide sobre *operações relativas à circulação de mercadorias* e para se definir se um bem é mercadoria ou não, o que define é a operação. 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, conforme admitido pelo autuado em parte do período fiscalizado (até meados de 2000), poderia integrar o seu estoque (ativo circulante) ou o seu ativo imobilizado, recebendo no ato, dos distribuidores, igual quantidade de vasilhames. Com essa reposição, em tese, o ativo imobilizado não se altera: a mesma quantidade que sai é repostada. Ocorre que, ao ser feita a verificação dos vasilhames recebidos, apura-se que parte deles apresenta defeitos. Esses vasilhames são então inutilizados (sucateados). A empresa fabricante exige uma indenização dos distribuidores, contabilizada a título de "Ressarcimento Prejuízo Ativos de Giro", pois, tendo-lhes entregue bens do seu ativo (circulante/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 os remete para reprocessamento. Ao receber os vasilhames novos, calcula o custo do reprocessamento, adiciona outras despesas, e repassa o valor apurado aos distribuidores, sendo assim indenizada.

Pela análise dos argumentos apresentados pela defesa e dos autuantes, constato que os custos decorrentes de perdas com garrafas no processo de produção e comercialização são imputados ao portador final do custo, ou seja, a quem arcou com o ônus da perda. Nas operações com a comercialização dos produtos da indústria (bebidas) com o distribuidor, gera custo de reposição de ativos (garrafas) da indústria e do distribuidor. Com base num acordo prévio e apuração por amostragem, as perdas com a reposição do ativo é 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. Isto é confirmado pelos documentos juntados pelo autuante às fls. 49 a 61, em que o autuado registrou em contas de "Prejuízo com distribuição", cujos códigos são 311180009 indica o "Prejuízo com Garrafas", a exemplo do mês de 08/00, cujo valor foi de R\$15.936,24 (fl. 49) e registrou na conta 31180016 como redutora o valor de R\$8.235,65 a título de "Ressarcimento Prejuízo de Ativos de Giro". É certo que, conforme anteriormente descrito, as despesas mensais incorridas com perdas de garrafas são oneradas proporcionalmente o fabricante e o distribuidor, sendo que o segundo efetuou o pagamento destas despesa mediante recibo sem emissão de nota fiscal.

Por outro lado, o fabricante adquire as garrafas da fábrica de vidro (eventualmente de distribuidor), agregando custos operacionais e cobra 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 ressarcimento 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, nos termos do 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.”

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.

Por sua vez o fabricante de garrafas, as vende 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 serão totalizados 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 àquele momento gera o rédito (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 entram 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.

Na situação deste processo, 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 distribuidor? Se a garrafa quebrada é do próprio distribuidor, e foi quebrada antes de chegar a porta da fábrica, não é custo do autuado, logo não se pode dizer que é ativo do autuado. Isto é o que preconiza a literatura contábil sobre as perdas, ou seja, na determinação dos custos:

- a) as unidades defeituosas ocorrida no **processo produtivo** devem ser consideradas com custo do processo - o custo das unidades defeituosas onera o custo das unidades perfeitas;
- b) se as perdas ocorrem fora do processo, por exemplo se o próprio fabricante fizesse a entrega dos produtos, as garrafas danificadas deveria ser imputado como no custo de vendas, custo de distribuição, de comercialização.
- c) Fora disso, as garrafas danificadas fora da fábrica, não é custo da fábrica, no presente caso *não é custo do autuado*.

Pelo que acima foi exposto, entendo que a indenização paga pelos distribuidores ao estabelecimento autuado, não se trata de operação de reposição dos seus vasilhames, como argumentou na defesa de que é uma operação isenta do ICMS (Convênio ICMS 88/91); nem desincorporação do seu ativo imobilizado e há transferência de sua propriedade, o que caracteriza uma operação mercantil com incidência do ICMS.

Em relação à alegação do impugnante de que não há incidência sobre a transferência de bens do estoque para o imobilizado, constato que pela descrição dos fatos e dos demonstrativos juntados às fls. 49 a 61, este não foi o motivo da acusação, portanto não deve ser acatada.

O autuado alegou ainda, que parte dos seus ativos (garrafas) eram fornecidos aos distribuidores, conforme "Cartas de Saldo de Cliente" juntadas às fls. 531 a 538. Os autuantes rebateram que isto ocorre nos períodos de intensa comercialização, quando os distribuidores adquirem bebidas além das quantidades de garrafas que dispõem no seus estoques (períodos festivos, carnaval, etc.), em que são "caucionados".

Quanto a esta alegação, o autuado não trouxe ao processo prova de que os seus ativos (garrafas) tenham sido cedidos em operações de comodato. Os autuantes juntaram ao processo três declarações de revendedores do estabelecimento autuado, confirmando que no período de 1999 a 2003, todo o estoque de garrafas "pertenciam ao nosso ativo imobilizado". O autuado contra argumentou que se tratava apenas de três dos dez revendedores que tinha naquele período, mas as "cartas de saldo de clientes" apresentadas não fazem prova de que se tratavam de bens cedidos em comodato.

Entendo que, se o autuado comprovasse que o pagamento feito pelos distribuidores, se tratasse de garrafas cedidas em comodato, ou seja, que seus ativos se encontravam em poder de terceiros, mediante contrato de uso não oneroso, quando danificados pelo terceiro é passível de ressarcimento parcial ou total e não configuraria uma operação mercantil. No entanto, nada disso foi comprovado neste processo, motivo pelo qual não pode ser acolhida.

No que se refere à alegação defensiva de que a exigência fiscal está contida no estorno de crédito da Denúncia Espontânea apresentada, verifico que:

- a) os demonstrativos relativo a referida denúncia acostados às fls. 205, 207 se referem a "Estorno de crédito de vasilhame quebra de produção" e à fl. 209 "Quebra de produção e logística";
- b) a base de cálculo das "indenizações" exigidas dos distribuidores no período de maio a agosto de 2001 é de quase R\$500.000,00 (fl. 58 a 61), enquanto nos demonstrativos juntados na defesa pelo autuado relativo a Denúncia Espontânea (DE), conforme documentos às fls. 205, 207 e 209, não consta nenhum valor de estorno de crédito naquele período.

Portanto, tal alegação não pode ser acatada, como acima explicado, o próprio autuado indicou que o estorno de crédito constantes da DE se referem a vasilhames danificados durante o processo produtivo e sobre o manuseio dos mesmos dentro da fábrica. Prova disso é que, conforme o segundo item acima, não há coincidência em vários meses entre o estorno procedido pelo autuado e o valor recebido dos distribuidores a título de ressarcimento.

Ressalto que o autuado não trouxe ao processo provas de que o estorno de crédito procedido por ele, estariam vinculados às "indenizações" recebidas dos seus distribuidores.

Ademais, conforme entendimento acima apresentado neste voto de que as garrafas danificadas entregues pelos distribuidores ao autuado são despesas do distribuidor, não há como se considerar estorno de crédito de produto de terceiros.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada de 70% (art. 42, III, da Lei 7.014/96), não é adequada à suposta infração apontada pelos autuantes. Entendo que, nas operações em que o autuado emitiu recibos contra os distribuidores pelo pagamento das garrafas que lhe foram entregues danificadas, deveria ter emitido a nota fiscal correspondente e ter escriturado nos livros próprios, e tendo sido apurado mediante levantamento fiscal, é legal a exigência do imposto acrescido de multa, nos termos do art. 42, III, da Lei 7.014/96.

Em relação à alegação de que a atualização do imposto com base na taxa SELIC, é inconstitucional, observo que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art.102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB). E este órgão julgador não pode declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado (art. 167 do RPAF/BA).

Voto pela PROCEDÊNCIA da infração 04 do Auto de Infração, conforme demonstrativo original apresentado à fl. 03, de R\$217.023,85.

Infração	Discriminação	Débito Fiscal	Fl.
1	Decisão da 1ª CJF	17.206,24	481
2	Decisão da 1ª CJF	23.883,49	481
3	Decisão da 1ª CJF	774.579,42	481
5	Decisão da 1ª CJF	174.042,29	481
6	Decisão da 1ª CJF	16.075,02	481
Subtotal		1.005.786,46	
4	PROCEDENTE	217.023,85	
Total		1.222.810,31	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0007/03-0**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTARCTICA DO NORTE-NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado

o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.222.810,31**, sendo R\$925.518,14, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$76.348,56 e 70% sobre R\$849.169,58, previstas no art. 42, II, “a” e “f”; VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$297.292,33, acrescido da multa de 60% sobre R\$154.858,48 e 70% sobre R\$142.433,85, prevista no art. 42, II, “a” e “f”, III e VII, “a”, da citada Lei, e demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2005.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA DO SOCORRO FONSECA DE AGUIAR - JULGADORA