

**PROCESSO** - A. I. N° 269200.0001/03-2  
**RECORRENTE** - PRIMO SCHINCARIOL IND. DE CERVEJAS E REFRIG. DO NORDESTE S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0195-02/03  
**ORIGEM** - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 18.09.03

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0472-11/03

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS VENDAS DE VASILHAMES. OCORRÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ocorrência de fato gerador de ICMS. Comprovado que o contribuinte promove venda de garrafas vazias (vasilhames), caracterizando, em decorrência do negócio jurídico, circulação de mercadoria, sujeita à tributação, sem emissão de notas fiscais. Não procedeu ao lançamento e pagamento do imposto. Mantida a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 14/03/2003 para exigência de ICMS no valor de R\$284.869,84 mais multa, proveniente da omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Venda de vasilhames, cobrados através de notas de débito sem emissão de documento fiscal, no período de agosto de 1998 a dezembro de 2000.

O recorrente apresentou, tempestivamente, Impugnação alegando que a matéria em questão foi objeto de autuação fiscal anterior. Ressalta que a Câmara Superior do CONSEF considerou nulo o procedimento fiscal. Afirma que o estabelecimento autuado tem como atividade a produção e comercialização de cervejas e refrigerantes e o envase de água, utilizando-se de terceiros, pessoas jurídicas distintas que tem como atividade a distribuição de bebidas, para inserir os produtos no mercado. Desta forma, assevera que o estabelecimento autuado não distribui os produtos que fabrica, mantendo contrato de distribuição com outras empresas que realizam tal atividade. As vendas procedidas pelas empresas distribuidoras obedecem à cláusula FOB e parte dos produtos fabricados, em especial a cerveja, é envasada em vasilhame de vidro retornável. Acrescenta, ainda, que as empresas distribuidoras de bebidas possuem em sua propriedade considerável quantidade de vasilhames, de forma que realizam apenas compra da bebida e não dos vasilhames, uma vez que estes são retornáveis. Assim, os vasilhames integram o ativo imobilizado do recorrente se destinando à manutenção e efetivação da atividade industrial. Citou Parecer do Fisco Federal.

O recorrente destacou que os caminhões das empresas distribuidoras ingressam em seu estabelecimento carregados de garrafas vazias pertencentes às distribuidoras, com o objetivo de substituir aquelas por garrafas cheias com o produto. Acrescentou que algumas vezes estes caminhões trazem garrafas danificadas, portanto, não reutilizáveis. Logo, o recorrente carrega totalmente os caminhões, substituindo as garrafas danificadas pelas do seu ativo permanente. Para se ressarcir dos custos com a substituição das garrafas, o recorrente emite nota de débito

para as empresas distribuidoras para recompor o seu ativo permanente. Ressalta que não é obrigatório o pagamento das notas de débito, podendo as distribuidoras adquirir os vasilhames em qualquer outro estabelecimento. Argumentou que um bem do ativo jamais se subsume ao conceito de mercadoria, não podendo sofrer incidência do ICMS. Citou a jurisprudência e ressaltou que não é revendedora de garrafas, todavia às mantém em determinado número para possibilitar o envase e a comercialização dos produtos. Citou e transcreveu o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, art. 3º da Lei do ICMS e art. 6º do RICMS-BA. Por fim, requer o arquivamento do Auto de Infração.

O autuante apresentou informação fiscal, dizendo que o mérito do presente PAF já foi objeto de debate no CONSEF quando do julgamento do Auto de Infração de nº 269616.0002/01-3, de 30/03/2001. Sustenta que a matéria é controversa e citou o Parecer GECOT nº 4267/2002, exarado no Processo nº 006008/2001-0, além do Acórdão CS nº 0176-21/02.

Por fim, ressaltou que foram cumpridas as determinações do CONSEF para esta questão, não havendo mais o que se discutir, considerando que o Estado da Bahia concluiu pelo entendimento de que as operações descritas no Auto de Infração são tributadas e o contribuinte teve oportunidade de recolher espontaneamente os débitos apurados.

A 2ª JJF do CONSEF após analisar as peças processuais julgou Procedente o Auto de Infração, sob o fundamento de que o processo de comercialização de vasilhames para substituição daqueles que apresentaram avarias, constitui venda de mercadoria sujeita a ICMS.

Insatisfeita com a referida Decisão o recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário alegando, em síntese, que vasilhames não são mercadorias, uma vez que são utilizados para comercialização da cerveja. Trata-se, em verdade, de bens do seu ativo imobilizado, já que são retornáveis.

Remetidos os autos para a PGE/PROFIS para análise e Parecer, esta, sustenta que foi verificado pela Inspetoria Especializada que existe margem de lucro na compra dos vasilhames e no repasse aos distribuidores. Isto, aliado ao volume adquirido atesta a comercialização e, por conseguinte, a exigência do ICMS.

Em razão disso, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO VENCIDO**

O cerne da presente demanda consiste em saber se a substituição onerosa dos vasilhames danificados pelos distribuidores, por aqueles existentes no ativo imobilizado do recorrente, sujeita-se ou não à incidência do ICMS. Para isto, faz-se necessário analisar se esses bens realmente integram o ativo imobilizado do recorrente, e se a referida substituição caracteriza-se como uma comercialização.

O recorrente tem por objeto social a produção e comercialização de cervejas e refrigerantes, bem como o envase de água. Para o exercício da venda de seus produtos, torna-se imprescindível a utilização de vasilhames, razão pela qual entendo que estes integram o seu ativo imobilizado. Deveras, os vasilhames consistem em bens destinados à manutenção da atividade do recorrente. Trata-se, pois, de bens empregados na comercialização de seus produtos e não à venda para seus distribuidores.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro<sup>1</sup> ensinava com propriedade, ao se referir aos vasilhames que, em geral, retornam ao estabelecimento de origem:

*“Não são mercadorias, mas bens do ativo imobilizado, como imóveis, armações, cofres, veículos, etc., empregados pela empresa nos serviços da produção ou do comércio, permanentemente, e não para venda à clientela.”* (grifos nossos)

Ora, sendo os vasilhames bens integrantes do ativo imobilizado do recorrente, não se enquadram no conceito de mercadoria. De fato, os bens que integram o ativo imobilizado não são mercadorias, já que são estranhos ao objeto de seu comércio. Portanto, não se sujeitam à incidência do ICMS.

Corroborando este entendimento, Mizabel Derzi<sup>2</sup> afirma:

*“A não-incidência do ICMS sobre vasilhame a devolver é a única interpretação consistente com o perfil constitucional do imposto. Por ser absolutamente desnecessário, a Lei Complementar nº 87/96 nem contempla expressamente a hipótese, que nitidamente está fora do campo de incidência do tributo estadual.”* (destacamos).

A respeito, o Superior Tribunal de Justiça<sup>3</sup> já decidiu serem intributáveis, por meio de ICMS, as vendas de bens que se encontram fora do objeto mercantil da empresa.

Por fim, entendo que a substituição onerosa das garrafas danificadas, por aquelas pertencentes ao ativo imobilizado do recorrente, não se caracteriza como uma operação mercantil apta a ensejar a incidência do ICMS. Para que um ato configure uma operação mercantil é mister que tenha por finalidade o lucro e por objeto uma mercadoria.

No presente caso, a referida operação, conforme demonstrado acima, não tem por objeto uma mercadoria. Outrossim, não apresenta fins lucrativos. A substituição onerosa visa apenas ressarcir o recorrente, em face do desgaste do seu ativo permanente. Por isso, é intributável por meio do ICMS.

Ante o exposto, com a devida vênia, discordo do Parecer da Douta representante da PGE/PROFIS, e voto pelo PROVIMENTO deste Recurso Voluntário, a fim de que seja afastada a cobrança do ICMS e da multa de 70% impostos ao recorrente.

## VOTO VECENDOR

Discordo do voto do Ilustre relator, de quem peço venia, pois entendo que não prevalece a tese, no caso em tela, de que se trata de bens do ativo imobilizado, sob o fundamento de que não realiza venda de vasilhames, e de que se refere a uma operação em que se exige uma indenização a título de reposição, e que não estaria essa operação configurada uma operação mercantil.

Inicialmente, em breve síntese, cumpre fazer um histórico dos fatos que resultaram na autuação ora em exame, ressaltando que antecedeu à lavratura do presente Auto de Infração, um pedido formulado à SEFAZ para concessão de Regime Especial, que foi apreciado pelo setor competente e mediante o Parecer GECOT nº 4267/2002, foi indeferido o pedido do recorrente, tendo no referido Parecer feito referência às conclusões da Inspetoria de Fiscalização Especializada, que concluiu que não se tratava de ressarcimento, e sim de venda diária com lucro, conforme consta do aludido Parecer acostado às fls.17/18 dos autos. De outro modo o julgamento proferido no

<sup>1</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 404.

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1999, p. 404.

<sup>3</sup> Resp. 1373-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, RT 660/202.

Acórdão 0176-21/02 da Câmara Superior, em sede de Recurso de Revista, considerou Nulo o item 1 do Auto de Infração nº 269616.0002/01-3, em razão da existência do pedido de Regime Especial ter sido formulado em caráter de Consulta, e ainda não havia sido a mesma, respondida ao contribuinte, e na declaração de nulidade do citado Auto de Infração, expressamente se recomendou uma nova ação fiscal, após a intimação para o recolhimento do débito fiscal em face do indeferimento do pedido, conforme fls.19 a 21 dos autos, que não atendida pelo contribuinte, deu ensejo à lavratura do Auto de Infração em questão.

Passo ao mérito da exigência fiscal, objeto da presente lide, e com base nos demonstrativos às fls. 22 a 62 dos autos, considero procedente a acusação de que o contribuinte deixou de emitir documento fiscal nas operações de saídas de vasilhames, e essas operações se constituem venda de mercadorias, ainda que o recorrente alegue que se trata de bens do seu ativo imobilizado, e que recebe dos distribuidores o valor correspondente ao resarcimento pela substituição dos vasilhames danificados, mediante “notas de débito”.

Dos elementos trazidos aos autos os mesmos revelam que o recorrente promove a transferência de domínio de vasilhames a distribuidoras, no momento em que realiza a venda de bebidas, e como o recorrente afirma, as empresas distribuidoras não estão obrigadas a adquirir esses vasilhames junto à mesma, mas, ao fazê-lo, conforme apurado nos demonstrativos elaborados pelos autuantes às fls. 22 a 62 dos autos, em volume que caracteriza habitualidade, agregado ao fato de ter o autuado/recorrente auferido resultado financeiro nessas operações, esta situação se subsume à norma inserta no artigo 1º, inciso I da Lei nº 7014/96, que define o fato gerador do ICMS.

Portanto, presentes os elementos configuradores da incidência do tributo a saber: volume, habitualidade, intuito comercial e transferência de domínio.

Deste modo, a materialidade da operação de venda dos vasilhames está caracterizada pelo volume das operações, o que, no caso em tela, evidencia a realização de operação mercantil realizada pelo recorrente. E, ainda, reforça esse entendimento, a constatação pela Inspetoria de Fiscalização Especializada quanto à existência de lucro na referida operação, sem que o recorrente tenha trazido nas suas razões recursais argumento capaz de elidir esse fato.

Neste sentido, entendo que restou caracterizada operação mercantil decorrente da venda de garrafas, e portanto, sujeita ao pagamento do ICMS, e não uma substituição onerosa de vasilhames danificados como sustenta o recorrente, e acata o relator, ao entender que se referem a bens do ativo permanente.

Trata-se na verdade de operação de venda de garrafas, efetuada pelo recorrente para as distribuidoras, ao lado da operação de venda de bebidas, e portanto, caracterizando uma operação de circulação de mercadoria, devendo sobre a mesma incidir o imposto estadual.

Assim, mantendo o julgamento da 1ª Instância, e respaldo o meu voto, em outro julgamento proferido neste CONSEF, cuja matéria é semelhante ao caso *sub examine*, e de empresa que possui a mesma atividade do recorrente – Acórdão 1ª CJF nº 0172-11/02 - Voto vencedor da lavra do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, em que negou Provimento ao Recurso Voluntário, e ora transcrevo trecho do citado voto:

*“No que se refere ao “meritum” da causa, a defesa qualifica juridicamente a operação de saída de vasilhames, como negócio jurídico estabelecido entre o autuado e seus revendedores, decorrente de pacto acessório de “cessão de uso” de garrafas e garrafeiras, inserido no contrato principal de venda de bebidas, este sim, seu negócio usual. Afirma que esse pacto decorre da necessidade de repor seus estoques de vasilhames (ativos de giro), que*

*são avariados no processo de comercialização das bebidas, processo esse que envolve a carga, o transporte e a descarga de vasilhames. Em razão dessas circunstâncias cobra dos distribuidores indenização pelas quebras dos vasilhames e garrafeiras. Declara, ainda, que não promove atos de mercancia, recebendo em depósito os vasilhames vazios dos revendedores, entregando vasilhames cheios, promovendo, a posteriori, a cobrança de indenização dos ativos que não se prestam a ser reutilizados no processo de produção, afirmando, que no caso, não há venda de mercadorias e sim reposição patrimonial, face ao inadimplemento do contrato de depósito de coisa fungível.*

*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 imobilizado, integrantes, portanto, de seu patrimônio, por si só, não define a verdadeira função ou finalidade que a mesma dá a esses produtos. Da análise das peças processuais constato que as alegações defensivas não guardam correspondência com as provas constante dos autos Encontra-se evidenciado no processo, através das declarações de algumas distribuidoras dos produtos fabricados pelo autuado (fls. 469 a 537 do PAF), que os vasilhames utilizados no acondicionamento das bebidas integram o ativo das referidas empresas. Na dinâmica das operações travadas entre o autuado e suas distribuidoras há uma permanente troca de garrafas e garrafeiras, recebendo a fábrica vasilhames originários dos ativos das revendedoras e entregando vasilhames de seu ativo, estas contendo as bebidas de sua produção. 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.*

*Em importante ressaltar, ainda, com base nas informações trazidas pelos autuantes - fl. 615 do PAF - que as perdas de vasilhame do autuado na linha de produção, no processo de envasamento de seus produtos, atingem, em média, 0,3%/mês, valor este consideravelmente inferior ao que ocorre com a perda que a fábrica fixa e cobra das distribuidoras - 1% ou 1,2%, conforme informações prestadas pelas partes no curso da sessão de julgamento. Por disposição contratual essa perda é estimada pela fábrica. Em função desse acordo, o autuado adquire vasilhames em volume necessário a repor o ativo das distribuidoras e repor seus próprios ativos, de forma que a habitualidade e o intuito comercial da operação fica evidenciada. As distribuidoras estarão, por disposição contratual, sempre obrigadas a adquirir vasilhames junto à fábrica com o objetivo repor seus estoques, em razão das avarias que são inevitáveis. Assim, reafirmo, que o há em verdade, são dois contratos de compra e venda: um principal, relacionado ao produto bebida (cervejas) e outro, acessório, que obriga as distribuidoras a repor seus estoques de garrafas e garrafeiras, adquirindo-as junto ao a empresa que vende o produto principal.”*

*“Configurada, assim, a natureza mercantil das operações de saídas de vasilhames e garrafeiras, promovidas pela autuado, em razão da forma como é executado contrato com as distribuidoras (venda vinculada), da habitualidade da operação e o grande volume de saídas*

*de produtos. Inevitável concluir que essas operações se sujeitam à incidência do ICMS, pois o fato se subsume perfeitamente na norma legal que descreve o fato gerador do imposto: ocorrência de operação de circulação de mercadorias – art. 1º da Lei nº 4.825/89 e art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96. Não importa, assim, a denominação jurídica da operação dada pela autuado, pois se encontra evidenciado nos autos, a partir dos fatos que foram objeto de prova, que se operou negócio jurídico relativo à circulação de mercadorias, vasilhames e garrafeiros, com real mudança de titularidade do domínio. O contribuinte descumpriu a legislação tributária, pois deixou de emitir as notas fiscais destinadas a acobertar as saídas das mercadorias, não procedendo, também, ao lançamento e pagamento do ICMS.”*

Por todo o acima exposto, respaldado no voto acima transscrito e em concordância com a PGE/PROFIS no Parecer exarado às fls. 116 dos autos, mantenho a Decisão de 1ª Instância, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269200.0001/03-2, lavrado contra **PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRA DE CERVEJAS E REFRIGERANTE DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$284.869,84**, sendo R\$255.478,31, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$29.391,53, acrescido da mula de 70%, prevista no art. 42, III, da citada lei, e demais acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Ivone de Oliveira Martins e Ciro Roberto Seifert.

VOTO (VENCIDO): Conselheiros (as): Nelson Teixeira Brandão, Carlos Antonio Borges Cohim da Silva e Marcos Rogério Lyrio Pimenta.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS