

PROCESSO	- A. I. Nº 206886.0001/03-2
RECORRENTE	- PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0342/01-03
ORIGEM	- INFAS FEIRA DE SANTANA
INTERNET	- 26.11.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0631-11/03

**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 1ª Instância. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 04/06/2003 para exigir de ICMS no valor de R\$578.353,84 mais multa, em função da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrentes da falta de emissão dos documentos fiscais nas vendas de vasilhames, cobrados através de notas de débitos relacionados nos Anexos I e II, sem débito do valor do ICMS nos livros fiscais próprios.

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 1ª JJF do CONSEF após analisar as peças processuais julgou Procedente o Auto de Infração, por Decisão não unânime, sob o fundamento de que o processo de comercialização de vasilhames para substituição daqueles que apresentaram avarias, constitui venda de mercadoria sujeita a ICMS.

Neste julgamento o Conselheiro José Bezerra Lima Irmão apresentou voto discordante, pela improcedência da autuação considerando que os vasilhames são bens do ativo imobilizado da fábrica e, portanto, não são mercadorias e sendo assim, 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.

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 à 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 Baleiro 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 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 já decidiu serem tributáveis, 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 tributável 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 VENCEDOR

Este tema já foi apreciado por esta mesma 1ª CJF, que gerou o Acórdão CJF nº 0472-11/03, decorrente do julgamento de outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte.

Na oportunidade, acompanhei o voto da Conselheira Ivone de Oliveira Martins que, por concordar com o mesmo na íntegra transcrevo:

*“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, mantenho o julgamento da 1<sup>a</sup> 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 1<sup>a</sup> 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.”*

Pelo exposto, respaldado nos votos acima e em concordância com a PGE/PROFIS no Parecer exarado às fls. 76 e 77 dos autos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

## 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 206886.0001/03-2, lavrado contra **PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto valor de **R\$578.353,84**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

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

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

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

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM DA SILVA – RELATOR/VOTO (VENCIDO)

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

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