

A.I. Nº - 206886.0001/03-2
AUTUADO - PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A
AUTUANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 08/09/03

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0342/01-03

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO E DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS VENDAS DE VASILHAMES. 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 04/06/2003, exige imposto no valor de R\$ 578.353,84, por omissões de saídas de mercadorias tributáveis, decorrentes da falta de emissão dos documentos fiscais nas vendas de vasilhames, cobrados através de notas de débitos relacionadas nos Anexo I e II, sem débito do valor do ICMS nos livros fiscais próprios.

O autuado, às fls. 17 a 32, apresentou defesa alegando que a matéria ora em discussão foi objeto de autuação anterior, tendo sido julgado nulo o procedimento fiscal pela Câmara Superior do CONSEF.

Preliminarmente, considerou deficiente a capitulação legal da infração, argumentando serem os dispositivos indicados pelo autuante incompatíveis com a conduta para com o impugnante, uma vez que os mesmos não tratam de hipótese de operações de saídas não documentadas e, que as operações realizadas pelo sujeito passivo foram documentadas, tanto é verdade que o autuante pode elaborar a relação que acompanhou o Auto de Infração. Requereu a anulação da autuação.

Disse ter como atividade a produção e comercialização de cervejas e refrigerantes, e envase de água. Para inserir seus produtos no mercado utiliza-se de pessoas jurídicas distintas, cuja atividade denota a distribuição de bebidas. Desta maneira, não distribui por si os produtos que fabrica, mas mantém contato com empresas interessadas em tal atividade. Suas vendas obedecem a cláusula FOB, ou seja, o transporte das mercadorias é de responsabilidade do adquirente, além do que parte de seus produtos é envasado em vasilhame de vidro retornável. As empresas distribuidoras com a qual o impugnante mantém contato de distribuição possuem em sua propriedade considerável quantidade de vasilhames, já que realizam apenas compras de bebidas e não vasilhames, considerando que os vasilhames são retornáveis. Assim, os vasilhames integram o ativo imobilizado.

No desenvolvimento da sua atividade, a empresa destacou que recebe caminhões das empresas distribuidoras carregados de vasilhames vazios, pertencentes às distribuidoras, objetivando

substituir esses vasilhames por garrafas cheias de produtos, no entanto, muitas vezes esses caminhões trazem algumas garrafas danificadas que não podem ser reutilizadas, e, mesmo assim, o autuado carrega os caminhões, substituindo as garrafas danificadas por uma do seu ativo imobilizado. A fim de ressarcir pelos custos com a substituição emite notas de débito para as distribuidoras que são livres para, ao invés de pagar as notas de débito, adquirir vasilhames onde bem entenderem, porém, algumas preferem optar por fazê-lo através das notas de débito.

Citou o art. 3º da Lei nº 7.014/96, para afirmar que a legislação é expressa ao desonerar da incidência do ICMS a saída de bem integrado do ativo. Ressaltou que pela atividade desenvolvida precisa manter um número determinado de garrafas necessárias ao envase e à comercialização de seus produtos. Que os vasilhames de substituição representam em torno de 1% das operações realizadas, o que demonstra não ter relevância nas operações praticadas pelo impugnante, além de que o valor cobrado para se ressarcir, junto a seus distribuidores, pelas garrafas danificadas, engloba o custo de ressarcimento e outras despesas incorridas pelo autuado. Transcreveu o art. 20 da Lei Complementar 87/96 e arts. 3º, VIII e 6º, VIII, que cuidam sobre alienação de bens do ativo permanente.

Asseverou não existir a movimentação física do vasilhame, já que a distribuidora continua com uma garrafa em seu ativo e o impugnante com uma danificada. Essa garrafa é, em seguida, vendida como sucata, sendo necessário o restabelecimento do ativo permanente. Ressaltou que a garrafa utilizada para substituição é sempre uma já inserida em sua linha de produção e já envasada com líquido, nunca uma garrafa nova, destinada à comercialização. Que, o Fisco, ao desconsiderar as operações como saídas de bens do ativo imobilizado, nem observou que o impugnante deu a elas o tratamento previsto na legislação, realizando o estorno do crédito apropriado pela entrada do bem ou suspendendo o aproveitamento do crédito em 48 parcelas. Assim, se a autoridade fiscal entende que as operações são de saídas de mercadorias, e não, de ativo imobilizado, deve assegurar ao impugnante o aproveitamento integral do crédito decorrente da aquisição daqueles bens, uma vez que ao mensurar o crédito tributário, o autuante não considerou o crédito decorrente da aquisição do vasilhame.

Concluiu requerendo que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O autuante, às fls. 36 e 37, informou que na “descrição dos fatos” do Auto de Infração foi observado que o contribuinte efetuou a venda de vasilhames correspondente ao refugo de garrafas no carregamento de cervejas de diversos clientes e escriturou os valores recebidos através das notas de débito, sem emissão de notas fiscais. Também foi indicado na capitulação da infração o art. 323 e parágrafos e art. 331, do RICMS/97, portanto, a ocorrência verificada de saída de vasilhames sem nota fiscal está devidamente tipificada no Auto de Infração.

Esclareceu haver habitualidade na venda de vasilhames com margem de lucro inserido nas notas de débito, caracterizando comercialização, e não, simples venda do imobilizado, podendo ser considerado que os vasilhames pertencem a dois grupos: aqueles destinados ao engarrafamento dos seus produtos e pertencentes ao ativo permanente e, aqueles destinados à venda aos clientes e pertencentes ao ativo circulante. Ressaltou, ainda, que o Parecer GECOT nº 4267/2002, exarado no processo nº 006008/2001-0, conclui pela incidência do ICMS nesta matéria em discussão, e que o Acórdão JJF nº 0195-02/03 considerou procedente o Auto de Infração que versa sobre a mesma matéria que é a venda de vasilhames sem emissão de notas fiscais e sem o pagamento do ICMS. Concluiu pela manutenção da ação fiscal.

VOTO

O tributo exigido teve como fundamento a cobrança do ICMS relativo às vendas de vasilhames correspondente ao refugo de garrafas no carregamento de mercadorias (cervejas) de diversos clientes, sem a emissão de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto, identificada conforme lançamento de receitas recebidas através de notas de débito.

Rejeito a preliminar alegada pelo sujeito passivo de que tivesse havido capitulação da infração incompatível com situação descrita nos autos, haja vista que tal hipótese não ocorreu. Na descrição dos fatos o autuante esclarece detalhadamente a situação que levou a efetivar o lançamento tributário, desta maneira, não vislumbro que tenha ocorrido nenhuma das hipóteses elencadas no art. 18 do RPAF/99, para que seja decretada a nulidade do procedimento fiscal.

Todo o embasamento da defesa é de que não efetua operações de vendas de vasilhames e que os mesmos são bens pertencentes ao seu ativo permanente, não havendo incidência do ICMS. No processo de comercialização para vender seu produto recebe das distribuidoras, empresas interessadas em tal atividade, garrafas vazias de propriedade das mesmas, que são substituídas por garrafas cheias de produtos. Porém, muitas vezes os caminhões trazem algumas garrafas danificadas que são substituídas por vasilhames do autuado. Assim, com a finalidade de ressarcir os custos com a substituição emite notas de débito para as distribuidoras e, na apuração do preço, além de englobar o custo de ressarcimento embute outras despesas incorridas pelo autuado.

Também argumentou que se a autoridade fiscal entende que as operações são de saídas de mercadorias, e não, de ativo imobilizado, deveria assegurar ao impugnante o aproveitamento integral do crédito decorrente da aquisição daqueles bens, uma vez que ao mensurar o crédito tributário, o autuante não considerou o crédito decorrente da aquisição do vasilhame.

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 defendente de que só realiza operações de vendas do “líquido”, verifico dos autos que o mesmo recebe, a título de “notas de débito”, pelos vasilhames substituídos dos distribuidores que sofrem avarias, cuja quantia cobrada é avaliada, como bem afirmou o defendente, tomando como base, além dos custos de ressarcimento outras despesas incorridas pelo autuado. 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.

Tal raciocínio, como exposto pelo defendente, 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 defendente de que na venda de bebidas, exige dos distribuidores, além dos valores relativos aos líquidos vendidos, o recebimento a título de “notas de débito” relativo a vasilhames danificados ou imprestáveis para um novo acondicionamento.

Ressalto que este Colegiado, em decisões prolatadas sobre a matéria, inclusive, através do Acórdão JJF nº 0284/01-02, do qual fui Relatora, tem firmado entendimento (Acórdãos CJF nº 0172-11/02 e 0433-11/02), de que tais operações se constituem em vendas, portanto, dentro da incidência do ICMS.

No tocante ao argumento defensivo de que a matéria ora em discussão foi objeto de autuação anterior, tendo a Câmara Superior, através do Acórdão CS nº 0176-21/02, em Recurso de Revista,

se manifestado pela nulidade do procedimento fiscal, observo que naquele caso o lançamento foi considerado Nulo por existir pedido de Regime Especial com caráter de Consulta, não sendo dada a oportunidade de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto espontaneamente. Assim não foi examinado o mérito pela Câmara Superior.

Em decisão prolatada pelo CONSEF, mediante Acórdão CJF nº 0172-11/02, que teve como “voto vencedor”, 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 imobilizado, 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 fábrica de bebidas ? O que há em verdade é a promoção da denominada “venda casada” ou “vinculada”, envolvendo dois produtos: bebidas e vasilhames.”

Também, em decisão prolatada pelo CONSEF, mediante Acórdão CJF n ° 0433-11/02, o autor do Voto Vencedor transcreveu trecho do voto proferido, pelo Consº Tolstoi Seara Nolasco, em julgamento envolvendo questão idêntica a que ora se evidencia, cujos fundamentos harmonizam-se como meu entendimento, o qual transcrevo:

“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 fábrica 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.

Um outro fato, de natureza contábil, também presente nos autos, revela o intuito comercial da operação. A receita gerada pela chamada “reposição de ativos”, que em verdade constitui uma venda, é lançada numa conta denominada “Prejuízo com Ativo de Giro”, que se apresenta sempre credora, demonstrando que esta operação

gera receita permanente para a empresa, estando informado, no processo, à fl. 615, que o autuado aufere, no mínimo, de 30% de lucro nessas operações envolvendo reposição de vasilhames das distribuidoras.

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 fim, diante da habitualidade com que essas operações são efetuadas, a natureza mercantil está configurada, não restando dúvida, pois os elementos que a norma legal descreve como fato gerador do imposto estão presente (art. 1º, inciso I, da Lei 7.014/96), qual sejam, ocorreu operação de circulação de mercadorias e houve transferência de titularidade do bem. Assim, o que vislumbro é que se trata de receitas decorrentes de vendas de vasilhames.

O sujeito passivo adquire os vasilhames da fábrica para reposição do seu ativo e do ativo das distribuidoras, estando evidenciado o intuito comercial da operação. As distribuidoras adquirem vasilhames junto à fábrica de bebidas com o objetivo de repor seus estoques, em razão das avarias que são inevitáveis.

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.

No tocante a alegação do impugnante quanto ao uso do crédito fiscal nas aquisições de mercadorias para comercialização é clara a Lei nº 7.014/96 ao estabelecer quanto ao direito ao uso do crédito fiscal, no entanto, não é a autoridade fiscal que na identificação da irregularidade pela falta de recolhimento do ICMS nas vendas de vasilhames deve observar se o contribuinte se utilizou ou não de um crédito legítimo, cabendo ao impugnante proceder como determina as normas regulamentares para obtenção do crédito a quem tem direito em relação às citadas aquisições.

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 repostada. 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. Ao receber os vasilhames novos, calcula o custo do reprocessamento, adicionando as despesas incorridas 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206886.0001/03-2**, lavrado contra **PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA