

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0007/03-0  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE-NORDESTE S/A.  
(COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0334-03/05  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/METRO  
**INTERNET** - 05/12/2005

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0414-11/05**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. OPERAÇÕES DE VENDAS DE VASILHAMES E GARRAFEIRAS. FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS E DE REGISTRO NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A reposição de vasilhames e garrafeiros danificados com exigência de “indenização” financeira configura operação mercantil inserida no campo de incidência do ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JF Nº 0334-03/05 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência da quarta infração do Auto de Infração em epígrafe, a qual foi objeto de novo julgamento para apreciação do mérito, em razão da Decisão da 1ª CJF - Acórdão nº 0444-11/04 – que anulou a Decisão da 1ª JF – Acórdão nº 0266-01/04 – que julgou nula a referida infração.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS, no valor total de R\$2.795.446,70, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Foi cobrado imposto no valor de R\$454.830,73, com multa de 60%.
2. Falta de pagamento da complementação de alíquotas [diferença de alíquotas] referente aos itens destinados ao uso e consumo. Foi exigido ICMS no valor de R\$100.942,07, com multa de 60%.
3. Falta de recolhimento de imposto [ICMS] relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado. Foi lançado imposto no valor de R\$774.579,42, com multa de 70%.
4. Falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços, em decorrência do não lançamento de documentos fiscais nos livros próprios. Foi exigido imposto no valor de R\$217.023,85, com multa de 70%.
5. Recolhimento de ICMS efetuado a menos 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 desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Foi lançado imposto no valor de R\$285.524,19, com multa de 60%.
6. Falta de recolhimento de ICMS devido nas importações realizadas pelo estabelecimento. Foi cobrado imposto no valor de R\$962.546,44, com multa de 60%.

A Decisão recorrida, inerente apenas à quarta infração, inicialmente registra que a Câmara de Julgamento Fiscal decidiu declarar nulo o julgamento proferido pela 1ª JF, determinando o retorno dos autos à primeira instância para saneamento, reabertura do prazo de defesa e novo julgamento com apreciação do mérito da questão.

Destaca que o PAF foi convertido em diligência à Inspeção de origem para reabertura do prazo de defesa e entrega, ao autuado, dos documentos acostados pelos autuantes, às fls. 389 a 455, do que entende que já foram devidamente saneadas as falhas processuais existentes, cabendo apenas apreciar o mérito da referida infração.

Salienta que o autuado 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.

Sustenta a Decisão recorrida que, 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, o que é necessário acondicionar em vasilhames, neste caso garrafas.

Ressalta que, no seu processo operacional, é sabido que pode ser vendido somente o líquido da cerveja, como também as garrafas, logo, não se pode dar o tratamento de ativo imobilizado às garrafas, porque vai de encontro ao conceito de imobilizado: tornar imóvel.

Assim, entende 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 Nº 88/91); nem desincorporação do seu ativo imobilizado, uma vez que há transferência de sua propriedade, o que caracteriza uma operação mercantil com incidência do ICMS.

Registra que 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"*.

Entende 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 seria 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.

Quanto à alegação defensiva de que a exigência fiscal está contida no estorno de crédito da Denúncia Espontânea apresentada, a Decisão da JJF é de que não pode ser acatada, pois 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, o que é corroborado pelo fato de não haver coincidência em vários meses entre o estorno procedido pelo autuado e o valor recebido dos distribuidores a título de ressarcimento. Por fim, ressalta 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.

Assim, a Decisão recorrida é pela Procedência da infração 4 do Auto de Infração, sendo indevidamente interposto Recurso de Ofício pela JJF, haja vista que o julgamento restringiu-se à 4ª infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuado interpôs Recurso Voluntário e, preliminarmente, suscitou a nulidade da referida Decisão, alegando que:

1. Persiste a falta de adequada motivação legal e fática do Auto de Infração e a falta de liquidez, certeza e exigibilidade do suposto crédito fiscal apurado;
2. As exigências são improcedentes quanto ao mérito, pois, no caso em análise, não se encontram presentes os elementos que constituem o fato gerador do ICMS, ou seja: não há mercadoria, uma vez que os vasilhames fazem parte do ativo imobilizado do recorrente e não se destinam à revenda; não se verifica circulação, pois não se transfere a propriedade dos bens que permanecem no ativo e posteriormente são sucateados; não há valor da operação que seria

o preço porque não há valor acrescentado ou riqueza nova, mas mera reposição de uma situação patrimonial pré-existente;

3. As multas aplicadas são incabíveis por absoluta falta de tipicidade entre o procedimento do recorrente e a conduta prevista na norma;
4. São indevidos em qualquer hipótese, os juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, que não o índice adequado para tanto.

Ressalta que o ressarcimento de prejuízos com o ativo de giro é indenização paga pelos distribuidores, de acordo com o critério pré-estabelecido, quando estes dão causa à perda das garrafas, de modo a permitir-lhe a reposição do seu ativo imobilizado. Assim, conclui que, em momento algum, deu saída de mercadorias sem efetuar o pagamento do ICMS, nem deixou de registrar nos livros próprios as saídas tributadas pelo imposto, o que torna inexplicáveis os dispositivos regulamentares invocados e as multas aplicadas, por absoluta falta de tipicidade.

No mérito, reitera suas alegações de que não incide o ICMS em razão de perdas de vasilhames, ainda mais quando houve o estorno dos créditos apropriados por ocasião das aquisições, cuja fiscalização presumiu que se referiam a vendas desses mesmos vasilhames sem emissão das respectivas notas fiscais e sem pagamento do imposto. Destaca que as empresas fabricantes de bebidas têm um procedimento todo especial quanto aos vasilhames, cuja fabricação e comercialização não faz parte do seu objeto social, mas tão somente o conteúdo líquido.

Entende equivocada a Decisão recorrida ao afirmar que as garrafas não podem ter tratamento de ativo imobilizado, porque vai de encontro ao conceito de tornar imóvel. Defende que ativo imobilizado é representado pelos direitos que tenham por objeto os bens destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com esta finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial, do que exemplifica: computadores, imóveis, móveis e utensílios, veículos e instalações. Entende que vasilhames encaixam-se perfeitamente no conceito de ativo imobilizado.

Ressalta que o fisco baiano insiste em não aceitar o procedimento do recorrente de imobilizar os vasilhames, dando saída não tributada porque estes devem retornar à fábrica em quantidade e qualidade idênticas às saídas. Salaria que esta operação não se configura venda, sendo isenta do ICMS conforme cláusula primeira do Convênio ICMS nº 88/91 e art. 19, I, “b”, do RICMS/BA.

Em seguida, sustenta que o comodato é contrato não solene e não exige forma especial, podendo ser verbal, não havendo que se falar em prova do comodato mediante apresentação de contrato. Aduz que a prova de que os bens foram dados em comodato além das Cartas de Crédito e a conta corrente entre o recorrente e seus distribuidores é justamente o fato deles integrarem o ativo imobilizado do recorrente e o fato de as próprias normas que regem a matéria determinarem que são isentas do ICMS as remessas e os retornos de material de acondicionamento.

Anexa Cartas de Saldo (conta corrente entre recorrente e suas distribuidoras) para demonstrar que são imprestáveis, para o fim de comprovar que o recorrente teria promovido venda de vasilhames, as três declarações dos distribuidores de que os vasilhames em poder deles estão registrados nos seus ativos imobilizados. Destaca que o fato de estas revendedoras terem vasilhames em estoque ou no imobilizado não impede que também tenham vasilhames de propriedade do recorrente em seu poder e, em consequência, não pode o fisco presumir tratar-se de saídas de mercadorias sem documentação fiscal, pois não houve transmissão de propriedade.

Destaca, mais uma vez, que a forma correta de regularizar a situação dessas perdas é estornar os créditos tomados por ocasião das entradas, conforme art. 100 do RICMS, como foi adotado.

Também renova sua alegação de falta de tipicidade da multa aplicada, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, pois a infração foi fruto de suposições infundadas, uma vez que em nenhum momento houve falta ou pagamento a menos de tributo, ou falta de emissão e de registro de documentos fiscais com propósito fraudulento. Cita jurisprudência.

Por fim, reporta-se à imprestabilidade da taxa SELIC como índice para efeitos de cômputo dos juros de mora, pois além de ser híbrida, já que é composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN. Cita jurisprudência.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, visto que a questão já é conhecida e o CONSEF tem entendido nesses casos que se trata de mercadorias que foram vendidas a clientes e por essa razão incide o ICMS. Cita Acórdãos CJF nº 0433-11/02 e CS nº 0196-21/02.

## VOTO

Inicialmente, devo ressaltar que foram corrigidas as falhas processuais existentes com a reabertura do prazo de defesa ao sujeito passivo, para tomar ciência e se manifestar, querendo, sobre os documentos juntados pelos autuantes, às fls. 389 a 455 dos autos, e com a realização de novo julgamento pela primeira instância relativa à quarta infração.

Quanto às preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente, com exceção da primeira, são arguições de mérito e como assim devem ser analisadas.

Porém, mesmo a que se refere à questão formal, por alegar falta de motivação legal e fática, como também falta de liquidez, certeza e exigibilidade do suposto crédito fiscal, não deve prosperar, pois o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente, uma vez que as infrações foram devidamente tipificadas e documentadas.

Quanto ao mérito, observo que o recorrente não possui argumentações que possam provocar a reforma da Decisão recorrida, pois nos autos restou comprovado que, efetivamente, o sujeito passivo recebe “indenizações” dos distribuidores pela substituição dos vasilhames e garrafeiras avariados, porém, em nenhum momento, comprova que estes produtos são de sua propriedade, como afirma em sua tese de defesa.

Por se tratarem os vasilhames e garrafeiras avariados de bens fungíveis, os quais não possuem identificação própria, a sua propriedade é de quem a possui. No caso concreto, tais bens procederam das distribuidoras e como tais a elas pertencem, salvo provas em contrário que até então não foram acostadas aos autos. Assim, a alegação de que compreendem do seu Ativo Imobilizado não é suficiente para comprovar que são “aqueles” vasilhames e garrafeiras sucateados pertencentes ao recorrente, pois, conforme admitido até pelo próprio recorrente, os distribuidores também são proprietários de tais produtos, conforme provam os documentos de fls. 391 a 455 do PAF.

Assim, as reposições de vasilhames e garrafeiras avariados caracterizam como operações de vendas sujeitas à tributação do ICMS, conforme art. 1º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, e, por exclusão, não se aplica ao caso a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 88/91 e art. 19, I, “b”, do RICMS/BA, invocado pelo recorrente, uma vez que acarreta na transmissão de propriedade destes produtos de embalagens.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, o CONSEF tem entendido nesses casos que se tratam de mercadorias que foram vendidas a clientes e por esta razão incide o ICMS, conforme Acórdão CS nº 0196-21/02 e CJF nº 0433-11/02, cujo “Voto” passo a transcrever partes:

*“No caso em tela o que temos é uma contabilização inadequada nas aquisições dos vasilhames, os quais, na sua grande maioria, foram destinadas à suprir as perdas de vasilhames pertencentes às empresas distribuidoras. Não resta a menor dúvida, e isto está comprovado nos autos, que esses vasilhames possuem um giro quase que diário e não podem ser considerados como integrantes do Ativo Permanente do recorrente já que sua destinação habitual, repito, é para recompor os estoques das distribuidoras, as quais, ao adquiri-los*

*junto ao recorrente, efetuam o desembolso correspondente às aquisições que efetuam, pagamentos esses que estão agregados com margem de lucro pelo recorrente”.*

*“Não vejo como se pretender excluir essas operações do campo de incidência do ICMS, vinculando-as, erroneamente, como desincorporação de bens do ativo permanente já que, tais vasilhames fazem parte de operações diárias, habituais, com mudança na titularidade dos bens, pois existe a operação (negócio jurídico), a circulação (a saída de um para outro estabelecimento) e a mercadoria (vasilhames), caracterizando-se, assim, a hipótese da incidência do ICMS.”*

Assim, concluo que 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, quando da alienação de vasilhames e garrafeiras.

Por fim, não procede a alegação do recorrente quanto à multa e à taxa SELIC, pois ambas possuem previsão legal para aplicação no caso concreto.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, relativo à quarta infração do Auto de Infração, conforme demonstrativo a seguir:

Infração	Discriminação	Débito Fiscal	Fl.
1	Decisão da 1ª CJF – Acórdão nº 0444-11/04	17.206,24	481
2	Decisão da 1ª CJF – Acórdão nº 0444-11/04	23.883,49	481
3	Decisão da 1ª CJF – Acórdão nº 0444-11/04	774.579,42	481
5	Decisão da 1ª CJF – Acórdão nº 0444-11/04	174.042,29	481
6	Decisão da 1ª CJF – Acórdão nº 0444-11/04	16.075,02	481
Subtotal		1.005.786,46	
4	Decisão da 3ª JJF – Acórdão nº 0334-03/05	217.023,85	621
Total		1.222.810,31	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0007/03-0**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO NORTE-NORDESTE S/A (COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.222.810,31**, sendo R\$899.306,79, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$76.348,56 e 70% sobre R\$822.958,23, 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\$323.503,52, acrescido da multa de 60% sobre R\$154.858,48 e 70% sobre R\$168.645,04, previstas no art. 42, II, “a” e “f”; VII, “a”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as) Fernando Antônio Brito de Araújo, Oswaldo Ignácio Amador, Eduardo Nelson de Almeida Santos, Denise Mara Andrade Barbosa e Antônio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO: Conselheiro Marcos Rogério Lyrio Pimenta.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS