

**PROCESSO** - A. I. Nº 207095.0602/08-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BAHIA NORTE FLORESTAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0042-01/09  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 13/08/2009

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0204-11/09

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

**a)** VENDAS INTERESTADUAIS DE MUDAS DE EUCALIPTO. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. São tributadas as operações de saídas interestaduais com mudas de plantas, utilizadas como insumos agropecuários, cuja base de cálculo é reduzida em 60%, nos termos do art. 79, I, do RICMS/BA (Conv. ICMS 100/97). Acusação subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **b)** REMESSAS INTERNAS E INTERESTADUAIS DE CAIXAS PLÁSTICAS E DE TUBETES PARA ACONDICIONAR MUDAS DE EUCALIPTO. O lançamento de ofício, por estar baseado apenas em levantamento considerando somente as notas fiscais de remessas, não reflete segurança necessária à manutenção da exigência do crédito tributário. Item nulo. Mantida a Decisão de 1ª Instância quanto a este item. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido, em parte, o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, item 1, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 1ª JJF, através do Acórdão nº 0042-01/09, que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual exige o débito no valor total de R\$351.809,24, diante da constatação de quatro infrações, sendo objeto de Recurso de Ofício apenas a primeira infração, a qual exige o ICMS, no valor de R\$351.249,24, acrescido da multa de 60%, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nos exercícios de 2005 e 2006, consoante demonstrativos às fl. 24 a 26 dos autos.

A Decisão recorrida considerou subsistentes os itens 02 a 04 e julgou nula a infração 01, recomendando à autoridade competente a repetição dos atos, a salvo de falhas, diante das seguintes razões:

*“No que concerne à infração 01-Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas-, o imposto está sendo exigido em decorrência de haver o contribuinte realizado vendas de mudas de eucalipto com isenção do ICMS, consignando nos documentos fiscais o artigo 20, VIII do RICMS/BA, para amparar as saídas, bem como, ter remetido vasilhames – caixas e tubetes- sem a comprovação do efetivo retorno.*

*Verifico que o Auditor Fiscal designado para prestar a informação fiscal – em razão da transferência do autuante para outra repartição fazendária - opinou pela improcedência deste item da autuação, esclarecendo que em decorrência de dúvida surgida pela existência de dois dispositivos regulamentares que versam sobre isenção nas saídas de mudas de plantas, no caso, o inciso VIII do artigo 20 - que cuida da isenção nas saídas internas de mudas de plantas-, e a alínea “c” do inciso I do artigo 14 - que trata de isenção nas saídas tanto internas como interestaduais de mudas de plantas-, fora formulada consulta à GECOT/DITRI, sendo a resposta*

*dada pela Gerente daquele órgão, que a saída interestadual de mudas de plantas está beneficiada com a isenção prevista na alínea “c” do inciso I do artigo 14 do RICMS/BA.*

*Vejo, também, que o autuante inconformado com o opinativo do Auditor Fiscal designado, bem como, com a forma pela qual a consulta fora formulada à GECOT/DITRI e a respectiva resposta dada pela titular daquela gerência, apresentou solicitação junto à Coordenação de Administração do CONSEF, para que pudesse prestar a informação fiscal, no que foi atendido.*

*Apesar de o autuante ter se insurgido contra o entendimento manifestado pela gerente da GECOT/DITRI, constato que incorre em equívoco quanto às suas contestações.*

*Primeiro, porque sobre o aspecto formal do pedido de orientação realizada pela inspetoria, não há qualquer irregularidade, haja vista que se tratando de esclarecimento solicitado pelo Fisco, não são aplicáveis as exigências formais previstas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, para consulta formulada por contribuintes, mesmo porque esta produz efeitos jurídicos que a orientação não produz.*

*Segundo, porque não merece qualquer reparo o entendimento manifestado pela Gerente da GECOT/DITRI, haja vista que, o artigo 14, I, “c” do RICMS/BA, efetivamente, ampara as saídas de mudas de plantas, nas quais estão inseridas as mudas de eucalipto.*

*Certamente, muda de eucalipto não é produto hortícola ou frutícola, conforme diz o autuante, porém, plantas ornamentais também não, contudo, estão inseridas no mesmo dispositivo regulamentar acima referido.*

*Ora, no momento em que o legislador inseriu mudas de plantas e plantas ornamentais no mesmo dispositivo que trata de produtos hortícolas e frutícolas, ampliou o alcance do benefício isencional, significando dizer que, qualquer muda de plantas goza da isenção. Afinal, não vislumbro nenhum sentido para que seja dada isenção para plantas ornamentais e não para mudas de plantas.*

*Assim, no presente caso, apesar de o autuado haver consignado nas notas fiscais de saídas o artigo 20, VIII, para amparar as saídas de mudas de eucalipto, na realidade, tais saídas estão amparadas pelo artigo 14, I, “c”, não prejudicando, contudo, a fruição do benefício isencional o erro de indicação no documento fiscal.*

*No que concerne às caixas e tubetes, constato que foram registradas na escrita fiscal do autuado sem a utilização do crédito fiscal, bem como, foram contabilizadas como ativo imobilizado. Noto também que no contrato de vendas acostado aos autos às fls. 297 a 328, consta na Cláusula Primeira – Do Objeto – item 1.5.1, o seguinte: “As caixas plásticas e os tubetes serão fornecidos pela VENDEDORA, sendo posteriormente devolvidos pelo COMPRADOR, nas mesmas condições em que foram emprestados, postas no viveiro da VENDEDORA, localizado na Fazenda Salgado, nº. 8 A zona rural Inhambupe CEP 48.490.000.”*

*O próprio Auditor Fiscal que prestou a informação fiscal opina pela improcedência deste item da autuação, dizendo que não procede a exigência, haja vista que restou demonstrado que tais embalagens são enviadas para o destinatário como remessa de vasilhames (CFOP 5920/6920), e que por terem sido adquiridas nos anos de 2003 e 2004, totalizam mais de um ano de incorporação dos bens no ativo imobilizado.*

*Certamente, se reporta o referido Auditor Fiscal sobre a não incidência do ICMS na saída de bem integrado ao ativo permanente, desde que tenha sido objeto de uso, no próprio estabelecimento, por mais de um ano, antes da desincorporação, conforme previsto no artigo 6º, inciso VII, do RICMS/BA.*

*Ocorre que, a exigência referente a caixas e tubetes considerou as saídas realizadas nos exercícios de 2005 e 2006, valendo dizer que só assiste razão ao Auditor Fiscal informante quanto a não incidência do imposto pela desincorporação, apenas, quanto ao exercício de 2003.*

*Contudo, constato que a apuração do imposto da forma como realizada não traz elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo, haja vista que é indispensável identificar a quantidade de caixas e tubetes que, efetivamente, está sujeita a incidência do imposto, cabendo, no caso, a utilização de roteiro de fiscalização que permita tal identificação.*

*Portanto, no que diz respeito às caixas e tubetes, entendo que o roteiro aplicado não se aplica ao presente caso, haja vista que seria indispensável a realização de um levantamento quantitativo de estoques, no intuito de determinar, precisamente, a quantidade porventura não retornada passível de exigência do ICMS. Ou seja, a quantidade relativa às aquisições com menos de um ano de uso no estabelecimento.”*

A JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme previsto pelo art. 169 do RPAF/BA.

Foi apensado, às fls. 427 a 450 dos autos, manifestação do autuante, na qual se insurge contra a Decisão exarada pela 1ª JJF, citando suas razões e legislação que entende pertinente à sustentação da exigência fiscal, relativa à primeira infração, como também jurisprudência deste CONSEF, para afinal rogar pela procedência do Auto de Infração.

Instado a se manifestar sobre o expediente promovido pelo autuante, o sujeito passivo se mantém silente.

**VOTO (Vencido em relação às remessas de caixas plásticas e tubetes)**

Trata-se de Recurso de Ofício, restrito unicamente à infração 01, a qual foi julgada nula, sob a justificativa de que *a apuração do imposto da forma como realizada não traz elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo, haja vista que é indispensável identificar a quantidade de caixas e tubetes que, efetivamente, está sujeita a incidência do imposto, cabendo, no caso, a utilização de roteiro de fiscalização que permita tal identificação.*

Inicialmente, independentemente da manifestação procedida pelo autuante, verifico que a Decisão recorrida incorreu em erro ao considerá-la nula a primeira infração, uma vez que o lançamento de ofício determina, com segurança, a referida infração, a qual está devidamente demonstrada e documentada, senão vejamos:

O demonstrativo e os documentos fiscais, às fls. 24 a 48 e 72 a 119 dos autos, comprovam a acusação fiscal de operações tributáveis como não tributáveis, visto que tratam de operações interestaduais de saídas de mudas de eucalipto e de operações internas e interestaduais de caixa e tubetes para acondicionamento das aludidas mudas, utilizados como materiais de embalagem.

No caso das mudas de eucalipto, a ação fiscal se limitou a exigir o ICMS relativo à base de cálculo reduzida em 60%, consoante determina o art. 79, inciso I, do RICMS vigente, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, nos termos previstos na cláusula primeira do Convênio ICMS 100/97, por restar comprovado se tratar, a aludida muda de planta, pelo fim a que se destina, de insumo agropecuário, uma vez que, no caso concreto, é utilizado para plantio e reflorestamento por empresas com atividade siderúrgica e reflorestal, cujas operações internas são isentas do ICMS, nos termos do art. 20, inciso VIII, do RICMS/BA, e as operações interestaduais são tributadas, conforme acima explicitado. Ademais, o próprio sujeito passivo assim entende, visto que em suas razões de defesa, à fl. 130 dos autos, afirma que *“Estas empresa compram as mudas porque são produtoras da madeira de eucalipto para uso particular”*, como também na Nota Fiscal de nº. 0872 (fl. 118), emitida em 29/11/2006, consigna a referida redução da base de cálculo para efeito de apuração do ICMS destacado no documento fiscal, o que vem a comprovar, de forma insofismável, o caráter de insumos agropecuários das mudas de eucaliptos.

No tocante às caixas e aos tubetes, também objetos desta infração 01, os autos comprovam que tais materiais de acondicionamento ou embalagem não retornaram ao estabelecimento remetente. Assim sendo, o artigo 19 do RICMS/BA, estabelece que:

**“Art. 19.** São isentos do ICMS as remessas e os retornos de materiais de acondicionamento ou embalagem:

*I – Nas saídas de:*

*a) vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionarem, e desde que devam retornar ao estabelecimento remetente ou a outro do mesmo titular (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 15/89 e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 113/89, 963/89 e 88/91).”*

Já o art. 11 do RICMS, estabelece que:

**“Art. 11.** Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição.

**Parágrafo único.** O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria.”

No caso concreto, as notas fiscais anexas aos autos, de emissão e de responsabilidade do próprio

autuado, demonstram que as caixas e tubetes foram remetidos sob códigos “5920” ou “6920”, a título de remessa, porém, com valor comercial de R\$15,00 e R\$0,18, respectivamente, no exercício de 2005, e de R\$20,0 e R\$0,18, no exercício de 2006, cujos envoltórios não retornaram ao estabelecimento de origem, caracterizando-se, assim, como material de embalagem cobrado à parte ao destinatário e, como tal, sujeito à incidência do ICMS.

Diante de tais considerações, a simples alegação do sujeito passivo de que tais bens foram contabilizados como ativo imobilizado da empresa, sem qualquer aproveitamento de crédito de ICMS, exatamente porque não são produtos para revenda, não restou comprovada, haja vista a falta de retorno e a cobrança de valores ao destinatário, o que caracteriza a condição de material de embalagem, não por suposição, como aduz o autuado, mas por provas fáticas, o que denega a isenção condicionada prevista no art. 19, I, do RICMS, como pretende o sujeito passivo, independentemente da classificação contábil atribuída pelo contribuinte, cujo direito ao crédito fiscal da entrada, se comprovado, deve ser objeto de utilização extemporânea, nos termos previstos na legislação.

Por fim, como a Decisão recorrida adentrou no mérito da infração 1, inclusive tecendo ilações do tipo: “...qualquer muda de planta goza da isenção.”, como também que “...tais saídas estão amparadas pelo artigo 14, I, “c”, não prejudicando, contudo, a fruição do benefício isencional o erro de indicação no documento fiscal.”, além de que, quanto às caixas e tubetes, “...**só assiste razão ao Auditor Fiscal informante quanto a não incidência do imposto pela desincorporação, apenas, quanto ao exercício de 2003.**”, ao afastar a nulidade da infração 1 e adentrar no mérito, inexistente supressão de instância, pois, conforme já dito, a Decisão recorrida já o havia analisado.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO deste Recurso de Ofício para reformar a Decisão recorrida, afastando a nulidade da infração 01, por concluir que a acusação fiscal está devidamente documentada, conforme levantamento fiscal e documentos anexados aos autos, cujo roteiro aplicado é condizente ao ilícito fiscal apurado, sendo a infração procedente.

#### **VOTO VENCEDOR (quanto às remessas de caixas plásticas e tubetes)**

Respeitosamente divirjo, em parte, do voto proferido pelo ilustre relator deste PAF, pelas razões que passo a expor.

É objeto do Recurso de Ofício sob análise, a denominada Infração 01, a qual está posta da seguinte forma: “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo anexo*”. Foi lançado o imposto no montante de R\$351.249,24 por infração aos artigos 2º, 50, 111, inciso I e 124, inciso I do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso XV-A, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 9.159/04.

De acordo com demonstrativo elaborado pelo autuante para embasar o lançamento de ofício, a infração objeto do Recurso que ora se aprecia, está constituída de duas partes, quais sejam: a) operações interestaduais de vendas de mudas de plantas (eucaliptos), ocorridas com isenção do imposto; e b) operações de remessas internas e interestaduais de Caixas Pugo e Tubetes, também com isenção do imposto.

Na primeira situação, vendas de mudas de eucalipto, concordo totalmente com o voto do ilustre relator, na medida em que essas mudas, nas operações carreadas aos autos, têm a característica de insumo agropecuário e, nessa condição, não gozam do benefício da isenção do imposto nas saídas interestaduais, porém são beneficiadas com a redução da base de cálculo na ordem de 60%, conforme corretamente procedeu o autuante.

Entendo que em relação a estas operações, não há dúvida alguma que a Junta de Julgamento adentrou ao exame do mérito, no instante que o ilustre relator assim se posicionou:

*“Ora, no momento em que o legislador inseriu mudas de plantas e plantas ornamentais no mesmo dispositivo que trata de produtos hortícolas e frutícolas, ampliou o alcance do benefício isencional, significando dizer que,*

*qualquer muda de plantas goza da isenção. Afinal, não vislumbro nenhum sentido para que seja dada isenção para plantas ornamentais e não para mudas de plantas.*

*Assim, no presente caso, apesar de o autuado haver consignado nas notas fiscais de saídas o artigo 20, VIII, para amparar as saídas de mudas de eucalipto, na realidade, tais saídas estão amparadas pelo artigo 14, I, “c”, não prejudicando, contudo, a fruição do benefício isencional o erro de indicação no documento fiscal”*

Também, entendo que a Decisão de 1º Grau, em relação a esta parcela da autuação, deve ser modificada e Provido o Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência do imposto em relação às operações de vendas de mudas de eucalipto, no montante de R\$30.178,75 de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO - INFRAÇÃO 1 : Mudas de eucalipto				
Ocorr.	Vencº	B. Cálculo - R\$	Alíquota	ICMS devido
28/02/2005	09/03/2005	1.127,83	12%	135,34
31/03/2005	09/04/2005	53.947,75	12%	6.473,73
30/06/2005	09/07/2005	51.363,98	12%	6.163,98
31/08/2005	09/09/2005	140,00	12%	16,80
31/10/2005	09/11/2005	40.157,18	12%	4.818,86
31/12/2005	09/01/2006	104.750,34	12%	12.570,04
Total devido				30.178,75

No tocante a outra parcela da autuação, que diz respeito a remessas internas e interestaduais de “caixas plásticas” e de “tubetes”, entendo que a Decisão da 1ª Instância pela nulidade deste item deve ser mantida, daí porque minha divergência quanto ao entendimento do ilustre relator contido em seu respeitável voto.

Está expresso, com clareza, no voto do julgador da instância inferior que: *“Contudo, constato que a apuração do imposto da forma como realizada não traz elementos que determinem, com segurança, o cometimento imputado ao sujeito passivo, haja vista que é indispensável identificar a quantidade de caixas e tubetes que, efetivamente, está sujeita a incidência do imposto, cabendo, no caso, a utilização de roteiro de fiscalização que permita tal identificação”*. Neste sentido, decidiu a Junta de Julgamento pela nulidade deste item da autuação, não vislumbrando, data vênua, que a Junta tenha adentrado ao mérito, na medida em que sugere, inclusive, a aplicação de outro roteiro de fiscalização.

É certo que não ocorreram os retornos das caixas plásticas e dos tubetes remetidos aos destinatários, entretanto, a caracterização dessas operações como vendas de material de embalagem não pode, em princípio, prevalecer, na medida em que devem ser levados em consideração e, conseqüentemente analisados, outros fatores e argumentos presentes aos autos.

Assim, entendo que da análise dessas operações não devem ser desprezados os argumentos de que tais materiais integram, de fato, o ativo permanente do estabelecimento do recorrido e, conseqüentemente, a data da incorporação ou da aquisição, bem como os contratos de compra e venda juntados aos autos. Também entendo que deveria ter sido investigado se ocorreu algum pagamento pelo destinatário em relação às remessas desses materiais (caixas e tubetes), na medida em que existem notas fiscais distintas de vendas de mudas de eucaliptos e de remessas de caixas plásticas e tubetes que condicionam as referidas mudas e, ainda, deveria ter sido analisado o tratamento tributário a ser dispensado uma vez que tais materiais são utilizados em operações que gozam do benefício da redução da base de cálculo nas saídas interestaduais e da isenção do imposto nas operações internas.

De maneira que não vejo segurança no lançamento em relação a este item (operações de remessas de caixas plásticas e de tubetes), razão pela qual, divergindo do entendimento do nobre relator, entendo que deve ser mantida a Decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício apenas para que seja restabelecida a exigência do imposto no valor de R\$30.178,75 referente às operações de vendas interestaduais de mudas de eucalipto, recomendando, entretanto, que seja renovado o procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0602/08-8, lavrado contra **BAHIA NORTE FLORESTAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$30.178,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$560,00**, previstas nos incisos XV-A, “b” e XXII, do artigo 42 da citada Lei, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05. Recomenda-se que seja renovado o procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo (remessas de caixas plásticas e tubetes).

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Carlos Fábio Cabral Ferreira, Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Fernando Antonio Brito Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Remessas de caixas plásticas e tubetes)

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR  
(Remessas de caixas plásticas e tubetes)

ANGELY MARIA FEITOSA GUIMARÃES - REPR. DA PGE/PROFIS