

**PROCESSO** - A. I. Nº 269275.0010/13-5  
**RECORRENTE** - NETUNO ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0056-03/14  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 08/08/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF Nº 0191-11/14

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Contribuinte na defesa comprova equívoco cometido no cálculo do imposto, que reduz o valor do débito. Infração parcialmente procedente. **b)** MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Excluído do levantamento fiscal, as notas fiscais referentes à aquisição de material de embalagens. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso Voluntário interposto em face do acórdão epígrafado que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração lavrado em 17/09/2013 para exigir crédito tributário no valor de R\$26.304,08, acrescido da multa de 60%, por imputar as seguintes infrações:

*01 – falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de maio de 2010, no valor de R\$435,20;*

*02 – falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a maio de 2010, no valor de R\$25.868,88.*

Em Primeira Instância a lide teve o seguinte desfecho nos termos do voto condutor assim proferido :

*"O presente lançamento imputa ao sujeito passivo 02 infrações por descumprimento de obrigação principal: falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento, infrações 01 e 02 respectivamente.*

*Constato que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*No mérito, o autuado não contestou o cometimento da infração 01. Entretanto, disse que o autuante se equivocou na apuração do imposto devido. Isto porque, como a Nota Fiscal nº 1193 de 21.05.2010, unidade Federada de origem, estado de Pernambuco, no valor de R\$2.560,00, foi emitida sem destaque do imposto, o auditor fiscal aplicou sobre o valor da referida nota fiscal, alíquota de 17%. Afirmou que na prática o estado da Bahia está a exigir todo o ICMS incidente na operação e não apenas a diferença de alíquotas. O defendente disse ainda, que o valor calculado corretamente, já teria sido recolhido pela empresa, lançado em seu registro fiscal, no mês de maio de 2010.*

*Com relação ao cálculo do imposto, assiste razão ao autuado. Para fins de determinação do ICMS devido a título de diferença de alíquotas, em decorrência de aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo ou para uso e consumo do estabelecimento, por contribuinte do imposto, o Estado onde se localiza o destinatário dos bens, no caso, o estado da Bahia, faz jus, exclusivamente a diferença entre a sua alíquota interna, 17%, e a alíquota interestadual, mercadoria adquirida na região nordeste, 12%. No caso em análise, não há que se falar em crédito destacado no documento fiscal. O imposto devido pelo contribuinte é 5% do valor da nota fiscal (R\$2.560,00).*

Quanto à alegação de que este item da autuação já teria sido recolhido, vejo que o autuante em seu levantamento fiscal, levou em consideração todos os valores efetivamente recolhidos pela empresa, conforme se verifica no demonstrativo fls. 8/9. Concluo, portanto que a infração 01 é parcialmente subsistente, restando o valor de R\$128,00.

Sobre a infração 02, falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, o defendente a reconheceu parcialmente, no tocante às Notas Fiscais nos 954.282, 3669, 3668, 7088, 136731, 54461, 139490 e 140165.

Quanto aos demais documentos fiscais arrolados no levantamento do autuante, disse que não se referem à aquisição de material de “uso e consumo” e, sim, à aquisição de insumos (materiais de embalagem) empregados no seu processo produtivo.

Da análise dos elementos que compõem o PAF, vejo que os documentos fiscais que dão suporte ao levantamento fiscal e referidos pela defesa, são os seguintes: sacolas plásticas, caixa de isopor, bobina vácuo, fitas adesivas diversas, sacos plásticos diversos, material de segurança do trabalho, material de manutenção, absorvente para bandeja, etiquetas, bandeja poliestireno, tábua de corte polipropileno, saco rafia e filme stretch.

Pelo que se vê a controvérsia entre o entendimento da autuação e os argumentos defensivos, reside fundamentalmente em determinar-se qual a real utilização dos materiais no processo produtivo do autuado, de modo que seja possível considerá-los material de uso e consumo ou como material de embalagem.

Observo que o autuado é indústria que se dedica ao beneficiamento de pescado. Conforme esclarecido em sua defesa, o ciclo industrial de seu estabelecimento compreende o tratamento do pescado (o que engloba a sua engorda, abatimento, lavagem, evisceração, aplicação de conservantes, quando é o caso, e congelamento) e o seu acondicionamento e embalagem em meio apropriado para a venda, inclusive com a etiquetagem da logomarca da empresa.

Portanto, a questão não deve se restringir apenas ao tipo de mercadoria, mas principalmente ao fim a que se destina, ou seja, a identificação da real utilização dos materiais (sacolas plásticas, etiquetas, fita adesiva, filme stretch etc.) na atividade econômica do estabelecimento.

Nestas circunstâncias, acolho o entendimento do defendente, no tocante às mercadorias que se enquadram no conceito de material de embalagem, pois são consumidas no seu processo produtivo, não estando sujeitas à incidência do ICMS diferença de alíquotas, como: sacolas plásticas diversas, bobinas plásticas vácuo, absorventes para bandeja, fitas adesivas, bandejas de poliestireno e etiquetas. Não há dúvida de que se trata de material de embalagem, sendo, por conseguinte, indevida a exigência fiscal a título de diferença de alíquotas. Material de embalagem não constitui material de uso ou consumo, visto que objetivam acondicionar e proteger as mercadorias acompanhando-as até o consumidor final. Tais mercadorias, portanto, devem ser excluídas do levantamento fiscal.

Entretanto, quanto as mercadorias: caixa de isopor, material de expediente, material de segurança do trabalho e tábua de corte, não se inserem no conceito de embalagem, visto que, não se integram ou são consumidos por um produto individualizado, mas sim, são utilizados um número indeterminado de vezes (dependendo de sua vida útil), conforme mencionou o autuante.

Realizados os ajustes pertinentes, com a exclusão das notas fiscais referentes a aquisição de material de embalagem, que estão demonstradas a seguir, a infração 02 remanesce em **R\$5.940,72**.

Nº NF	DATA	BASE CÁLCULO	UF ORIGEM/	DIFERENÇA ALÍQUOTA	MÊS / TOTAL
121.692	27.01.10	R\$ 30.786,14	SP/7%	R\$ 3.078,61	
24.220	29.01.10	R\$ 2.297,70	SP/7%	R\$ 229,77	
4.003	28.01.10	R\$ 3.454,31	PE/12%	R\$ 172,72	<b>JANEIRO 2010 R\$ 3.481,10</b>
22.341	02.02.10	R\$ 2.485,80	PE/12%	R\$ 124,29	
754	18.02.10	R\$ 1.400,00	PE/12%	R\$ 70,00	
22.496	17.02.10	R\$ 4.549,28	PE/12%	R\$ 227,46	
7.240	11.02.10	R\$ 7.949,29	SP/7%	R\$ 794,93	
22.479	12.02.10	R\$ 1.137,32	PE/12%	R\$ 56,87	
35.471	13.02.10	R\$ 16.556,25	PE/12%	R\$ 827,81	
16.680	08.02.10	R\$ 2.976,00	AM/12%	R\$ 148,80	
22.348	03.02.10	R\$ 4.557,86	PE/12%	R\$ 227,89	
22.543	22.02.10	R\$ 762,50	PE/12%	R\$ 38,13	
126.539	19.02.10	R\$ 3.300,00	PE/12%	R\$ 165,00	
36.453	23.02.10	R\$ 11.948,60	PE/12%	R\$ 597,43	<b>FEVEREIRO 2010 / 3.278,61</b>
7.954	09.03.10	R\$ 6.546,46	SP/7%	R\$ 654,65	
122.825	12.03.10	R\$ 32.649,54	SP/7%	R\$ 3.264,95	
22.681	09.03.10	R\$ 9.538,28	PE/12%	R\$ 476,91	
28.919	17.03.10	R\$ 1.545,75	SP/7%	R\$ 154,58	
8.325	18.03.10	R\$ 6.241,03	SP/7%	R\$ 624,10	
22.769	19.03.10	R\$ 1.690,34	PE/12%	R\$ 84,52	

846	22.03.10	R\$ 2.120,30	PE/12%	R\$ 106,02	
8.620	22.03.10	R\$ 4.626,82	SP/7%	R\$ 462,68	
22.886	23.03.10	R\$ 3.235,80	PE/12%	R\$ 161,79	<b>MARÇO 2010 / 5.990,20</b>
Os	09.04.10	R\$ 1.647,36	SP/7%	R\$ 164,74	
23.096	09.04.10	R\$ 610,00	PE/12%	R\$ 30,50	
23.118	12.04.10	R\$ 9.558,26	PE/12%	R\$ 477,91	
9.854	16.04.10	R\$ 16.136,71	SP/7%	R\$ 1.613,67	<b>ABRIL 2010 2.286,82</b>
133.763	02.05.10	R\$ 11.458,80	SP/7%	R\$ 1.145,88	
5.350	11.05.10	R\$ 630,00	PE/12%	R\$ 31,50	
124.354	02.05.10	R\$ 34.543,60	SP/7%	R\$ 3.454,36	
23.204	05.05.10	R\$ 5.193,78	PE/12%	R\$ 259,69	<b>MAIO/2010 4.891,43</b>

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.”*

Irresignado, o sujeito passivo defende-se em sede recursal reproduzindo a mesma tese exposta em sua impugnação, para, em síntese, afirmar que o julgado recorrido contém equívocos, quais sejam:

*(a) considerou que não houve o recolhimento do ICMS referente à aquisição constante na NF n.º 1193 - de forma que restaria um valor a ser pago de R\$ 128,00 -, apesar de o referido pagamento haver sido devidamente demonstrado na impugnação fiscal;*

*(b) entendeu que as mercadorias objeto das NF's n.ºs 76.935, 77062, 77431, 77.409, 77212, 77331, 77150, 47032, 77451, 2904, 77584, 77522, 77675, 77697, 77726, 77790, 77807, 77842, 77871, 77927, 77978, 78011, 78057, 78058, 18, 54, 163, 202, 313, 902, 860, 3059, 850, 670, 740, 709, 571, 602, 570 tratam de aquisições de produtos que “não se integram ou são consumidos por um produto individualizado, mas sim, são utilizados um número indeterminado de vezes (dependendo de sua vida útil)”, quando, em verdade, as referidas NF's não dizem respeito a mercadorias de uso e consumo do estabelecimento e, por essa razão, não estão sujeitas à incidência de ICMS diferença de alíquotas.*

Por essas razões, como aduz, foi interposto recurso voluntário. Diz que relativamente à Nota Fiscal nº 1193 - a qual se refere à aquisição de bem para o ativo fixo (qual seja, eletrobomba submersível) -, o acórdão acolheu o entendimento exposto na defesa da Netuno Alimentos S.A. no sentido de que o Estado da Bahia estava a exigir, equivocadamente, todo o ICMS incidente na operação interestadual, quando o correto seria apenas a cobrança da diferença entre a alíquota interna (17%) e a interestadual (12%), que corresponde a 5% do valor da operação. Trecho rechado, contudo, a afirmação de que essa diferença já foi efetivamente recolhida.

Acrescenta ser o AI improcedente, visto que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual já foi efetivamente recolhida e que, de fato, somando-se o valor devido a título de diferencial de alíquotas sobre a operação constante na NF nº 1193 – precisamente, R\$ 128,00 – com aquele devido sobre as demais aquisições interestaduais para ativo, uso e consumo do período em questão (maio/2010), lançadas como tais pela pessoa jurídica, atinge-se, precisamente, o total de recolhimentos por si efetuado.

Defende que a este recolheu ao Estado, precisamente, o que seria devido e que relativamente à cobrança decorrente da Nota Fiscal nº 1193, no valor de R\$ 128,00, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Adiante, aduz que no item “Infração 02” do Auto de Infração, o fisco entendeu que não houve recolhimento do diferencial de alíquotas de ICMS devido em razão da aquisição de mercadorias supostamente destinadas ao consumo do estabelecimento. Por esse motivo, lançou o imposto acrescido de multa e juros moratórios.

No que tange às notas fiscais de aquisição interestadual a que se refere a “Infração 2” (planilha anexa ao AI, denominada “Auditoria de Diferença de Alíquota/Uso e Consumo”), destacou o seguinte: De relação às Notas Fiscais n.ºs 954846, 3935, 47032, 2904, 47283, 279652, 23213, 47464, 17228 (17226), 166, 16682, 1684, 3143, 42815, 3085, 2430, 2550, 142994, 409, 9270 e 7275 não houve lançamento de imposto algum. De fato, como se confere da planilha elaborada pelo fiscal, o diferencial de alíquotas devido em razão dessas NF's já havia sido recolhido pela defendente quando da abertura do procedimento de fiscalização – tanto que o respectivo valor foi abatido do montante do crédito tributário lançado.

Acerca das Notas Fiscais nºs 954.282, 3669, 3668, 7088, 136731, 54461, 139490 e 140165, reconheceu que o diferencial de alíquotas era devido e, por esse motivo que realizou o pagamento do tributo e acréscimos lançados, o que inclusive, foi reconhecido no acórdão recorrido.

No tocante às Notas Fiscais nºs 121.692, 24.220, 4.003, 22.341, 754, 22.496, 7.240, 22.479, 35.471, 16.680, 22.348, 22.543, 126.539, 36.453, 7.954, 122.825, 22.681, 28.919, 8.325, 22.769, 846, 8.620, 22.886, 33.518, 23.096, 23.118, 9854, 133.763, 5.350, 124.354, 23.204, alega que a JJF acolheu suas alegações de que as referidas operações não estão sujeitas à incidência do ICMS diferença de alíquotas, visto que “*se enquadram no conceito de material de embalagem, pois são consumidas no seu processo produtivo*” neste particular pediu a improcedência do AI.

Pontua que, com a decisão de piso, apenas restou mantido o lançamento relativo às demais NF's, quais sejam, todas aquelas constantes na planilha seguinte:

Nota Fiscal	CFOP	Emitente	UF	Descrição
0076935	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077062	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077431	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077409	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077212	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077331	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077150	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077451	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077584	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077522	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077675	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077697	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077726	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077790	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077807	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077842	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077871	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077927	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0077978	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0078011	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0078057	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0078058	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000018	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000054	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000163	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000202	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000313	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000902	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000860	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000850	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000670	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000740	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000709	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG
0000571	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR PM 125 (5KG)
0000602	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG1
0000570	2101	FRICALOR INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	PE	CAIXA ISOPOR 5 KG

Diz, ainda, que também relativamente às referidas NF's, o AI não merece prosperar, vez que que, ao contrário do que afirma a JJF, essas notas fiscais não se referem à aquisição de material de “uso e consumo” do estabelecimento e, sim, à aquisição de insumos (materiais de embalagem) empregados no processo produtivo.

Aduz que no seu estatuto social anexo o autos se trata de indústria que se dedica, primordialmente, ao beneficiamento de pescado. Em termos bem simples, que o ciclo industrial de seu estabelecimento compreende o tratamento do pescado (o que engloba, basicamente, a sua engorda, abatimento, lavagem, evisceração, aplicação de conservantes, quando é o caso, e congelamento) e o seu acondicionamento e embalagem em meio apropriado para a venda, inclusive com a etiquetagem da logomarca da empresa, famosa no mercado de pescados (memorial descritivo anexo à impugnação).

Menciona que a descrição contida no corpo das notas fiscais a que alude o Auto de Infração (cópias anexadas à impugnação), as mercadorias por si adquiridas consistem em caixas de

isopor, material que tem natureza de isolante térmico, apropriado para a embalagem de produtos altamente perecíveis, como é o caso de pescado em geral. Ou seja, que ao contrário do que restou assentando no acórdão recorrido, as caixas de isopor adquiridas não “são utilizadas um número indeterminado de vezes, a dependendo de sua vida útil (fl. 286), e que incorporam-se ao produto comercializado (pescados em geral), na medida em que constituem sua embalagem, com o objetivo de acondicionar os alimentos altamente perecíveis comercializadas.

Destaca também que essas mercadorias (caixas de isopor de 5kg) são utilizadas, especificamente, para a exportação de lagostas e comercialização de tilápias frescas, de forma que se inserem, sim, no conceito de embalagem e, por conseguinte, não estão submetidas às incidência de ICMS diferença de alíquota.

Salienta que apenas utiliza “um número indeterminado de vezes” as caixas de isopor de 20 e/ou 40 litros, bens que são utilizados no transporte dos pescados comercializados. As caixas de isopor de 5kg, contudo, apenas são utilizadas como embalagem dos produtos comercializados, e que, ao que facilmente se constata, portanto, nenhuma das mercadorias adquiridas enquadra-se no conceito de “material de uso e consumo”, a que alude o art. 27, I, do próprio RICMS/BA.

Nesse contexto, assevera que à luz desse dispositivo, entende por materiais de uso e consumo os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização. E que a contrário senso, não serão materiais de uso e consumo os produtos adquiridos de terceiros que (i) sejam utilizados para comercialização; (ii) se integrem a um novo produto; ou (iii) sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

Esclarece que como decorre da detida descrição das mercadorias e de sua utilização feita acima, todas as mercadorias a que se referem as notas fiscais listadas pela autoridade fiscal são utilizadas para comercialização e se integram a um novo produto, o que ocorre com os materiais de embalagem.

Argumenta que nenhum dos produtos a que se refere as notas fiscais sob análise são para “uso e consumo” do estabelecimento, nos termos do que define o próprio RICMS; trata-se, isto sim, de ingredientes empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização do contribuinte (caso das embalagens adquiridas, que alteram a aparência do produto final e, assim, integram-no, compreendendo-se no processo de beneficiamento).

Em síntese, a rigor, como acentua, trata-se de aquisição de insumos do processo industrial – gênero do qual são espécies, como sabe, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagens.

Logo como conclui, não se tratando de materiais de uso e consumo e nem de bens destinados ao ativo permanente, não há que falar em incidência do diferencial de alíquotas, a teor do art. 155, § 2º, IV, “a”, da CF/88 e do art. 1º, § 2º, IV, e art. 5º, I, ambos do RICMS/Bahia, que reproduziu.

Cita jurisprudência deste CONSEF como sendo pacífica no sentido de que a diferença de alíquotas não é devida no caso de aquisição de material de embalagens e de insumos em geral, e que esse posicionamento, inclusive, restou ressaltado no acórdão recorrido.

Reporta-se sobre diversos julgados oriundos da Câmara Superior e que todos são uniformes de que materiais de uso e consumo não se confundem com materiais de embalagem e outros insumos da atividade industrial e, por esse motivo, estes não se sujeitam à diferença de alíquotas. Transcreve ementas, e pareceres emitidos em face de consultas formuladas por contribuintes que questionam a incidência de diferença de alíquotas em aquisições interestaduais de embalagens (como sacolas plásticas), como reproduz ementas de julgados de outras Secretarias de Fazenda de outros Estados da Federação.

Diz que a solução é elementar, pois as Notas Fiscais nºs 76.935, 77062, 77431, 77.409, 77212, 77331, 77150r47032, 77451, 2904, 77584, 77522, 77675, 77697, 77726, 77790, 77807, 77842, 77871, 77927, 77978, 78011, 78057, 78058, 18, 54, 163, 202, 313, 902, 860, 3059, 850, 670, 740, 709, 571, 602, 570 não se referem

absolutamente, à aquisição de “materiais de uso e consumo”. E por se tratar de material de embalagem, não se destinam a “uso e consumo” e, sim, a emprego no próprio processo industrial, para integração e composição do produto final daí ser indevido o diferencial de alíquotas de ICMS.

Assevera que o lançamento, nesse particular, é absolutamente improcedente. Requer o provimento do recurso.

A PGE/PROFIS não foi instada a proferir parecer em face do valor da autuação encontrar-se abaixo do piso mínimo.

## VOTO

O apelo do contribuinte dirigido a esta CJF, de início, se reporta à infração 01, parcialmente julgada procedente. Argumenta a recorrente que a Nota Fiscal nº 1193, o ICMS respectivo já foi recolhido, no valor de R\$ 128,00. Infiro que com o recurso não foram acostados novos documentos de modo que, à míngua de prova, mantenho a posição externada pela JJF no sentido de que o autuante no seu levantamento fiscal considerou todos os valores recolhidos, como se constata das fls. 8/9. Fica, assim, mantida a infração 01, julgada que foi parcialmente procedente no valor aludido de R\$ 128,00.

No que tange à infração 2, que imputa à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas de ICMS devido na aquisição de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, julgada procedente no valor de R\$ 5.940,72 (fls. 286/287), após as exclusões feitas pelo autuante e em parte sido reconhecida pelo sujeito passivo, verifico que a controvérsia gira, centralmente, em se estabelecer qual a efetiva destinação, isto é, a utilização pelo autuado dessas mercadorias dentro do seu processo fabril, mais especificamente, as caixas de isopor de 5 kg que não foram consideradas pela primeira instância como sendo insumo, mas sim material de uso e consumo.

Insurge-se a recorrente apenas, como vale destacar, quanto às caixas de isopor de 5 kg, que assevera serem materiais de embalagem empregados no seu processo produtivo, o qual, por força do seu objeto social, como indústria que se dedica, primordialmente, ao beneficiamento de pescado, produto este cujo o ciclo industrial abrange o tratamento do pescado - engorda, abatimento, lavagem, evisceração, aplicação de conservantes, e congelamento – para o que faz-se preciso a utilização de caixas de isopor por terem material isolante térmico, apropriado para a embalagem de produtos altamente perecíveis, como é o caso de pescado, considero ser pertinente os fundamentos recursais

Analizados os argumentos recursais com a documentação dos autos, extrai-se que se tratam efetivamente de caixas de isopor de 5kg que servem para a exportação de pescados (lagostas e tilápias frescas), que diferem das caixas de isopor de 20 e/ou 40 litros utilizados para transportar os produtos comercializados, ou seja, as caixas de 5 kg servem para o acondicionamento do pescado, e não para o transporte, este que é feito em caixas maiores, que comportam várias caixas de 5 kg, a se configurar como elemento indispensável e essencial para viabilizar o acondicionamento do pescado a exportar, isto porque, sem essa embalagem contendo material térmico isolante adequado, o produto pereceria.

Considero nesse contexto, que as caixas de 5 kg constantes das notas fiscais relacionadas às fls. 307/308, incorporam-se ao produto comercializado (pescados em geral) por nelas serem acondicionados os alimentos altamente perecíveis comercializadas pela empresa, sem o que, o processo produtivo até o consumidor final estaria fadado ao insucesso.

Assim, é dizer que nenhuma dessas mercadorias enquadra-se no conceito de material de uso e consumo à luz do que dispõe o art. 27, I, do RICMS/BA, eis que, como é sabido, não são materiais de uso e consumo os produtos adquiridos de terceiros que (i) sejam utilizados para comercialização; (ii) se integrem a um novo produto; ou (iii) sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

No caso presente, como indústria de produto altamente perecível, as caixas que comportam o acondicionamento de pescado de até 5 kg, são utilizadas não como material de uso e consumo, mas sim para comercialização e, portanto, se integram a um novo produto, embalado adequadamente sem o que não há como ser comercializado.

Nesta linha de raciocínio o argumento do recorrente tem pertinência, contudo, todas as notas fiscais relacionadas na peça recursal, fls. 307 e 308 e indicados no relatório que antecede este voto, não constam do resultado do julgamento de 1ª Instância, conforme se vê no demonstrativo de fls. 286 e 287 e no voto do relator *a quo* também aqui transcrito.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269275.0010/13-5**, lavrado contra a **NETUNO ALIMENTOS S. A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.068,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS