

PROCESSO - A. I. Nº 269278.0010/13-3
RECORRENTE - LIDER DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0214-02/14
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/10/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0228-11/17

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA DE 10%. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA DE 1%. Infrações não elididas. Mantida a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. É possível aferir que o produto tem função ligada diretamente ao transporte e à logística da empresa, sendo item acessório da embalagem, para compor a segurança do produto durante o transporte, no qual é descartado ou devolvido para o remetente, não fazendo sequer aos consumidores e vendedores dos produtos. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 3. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA, BRINDES. Infração não caracterizada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA PESSOAS NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. 5. BASE DE CÁLCULO REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO DECRETO Nº 7.799/00, NAS SAÍDAS PARA PESSOAS NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. Acolhe-se os valores da diligência realizada em sede recursal referente às infrações 5 e 6. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora quanto à infração 2. Decisão por maioria e, unânime, em relação às demais infrações.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que entendeu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, lavrado em 11/12/2013, para exigência de ICMS e MULTA, no valor de R\$36.401,75, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

***01 -16.01.02-** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2010, janeiro a abril, junho, agosto a dezembro de 2011, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.107,74, equivalente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls.11 a 49.*

***02 – 06.02.01** – Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$6.223,95, nos meses de janeiro a março, maio, novembro e dezembro de 2010, janeiro a maio, agosto e novembro de 2011, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls.50 a 86. Em complemento consta: “A diferença de alíquota reclamada nesta infração é relativa ao recebimento de material promocional.”*

03 – 02.01.17 – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$1.891,90, referente a operação com mercadorias tributadas, caracterizadas, como não tributadas, nos meses de maio a agosto de 2010, junho, agosto e setembro de 2011, conforme demonstrativos e cópias de notas fiscais às fls.88 a 98. Em complemento consta: “Refere-se tributação sobre brindes.”

04 - 16.01.01 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de maio de 2011, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$272,10, equivalente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme demonstrativos às fls.100 a 101.

05 – 07.04.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, no total de R\$2.536,63, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para Contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro de 2010 a novembro de 2011, conforme demonstrativos às fls.103 a 178.

06 - 03.02.05 - Recolhimento a menor do ICMS no valor de R\$24.369,43, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos exercícios de 2010 e 2011, conforme demonstrativo às fls.180 a 239. Em complemento consta: “Aplicada a redução prevista no artigo 1º, do Decreto nº 7.799/00, nas vendas destinadas a não Contribuintes.”

Após da devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente de acordo com o seguinte entendimento abaixo transcrito em sua integralidade:

VOTO

Inicialmente, ressalto que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o Contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, cujas multas exigidas estão fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam cada item da autuação.

Assim, no plano formal, não existe nenhum vício que inquine de nulidade o presente lançamento, pois o sujeito passivo não ficou impedido de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao pedido do autuado de diligência/perícia, ressalto que a mesma em nada acrescenta aos fatos não contribuindo para o deslinde da questão.

Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao Contribuinte.

Nesta linha, entendo que a perícia pleiteada pelo Impugnante, além de não preencher os pressupostos essenciais à sua realização, ainda que realizada não traria nenhum elemento novo para o deslinde da questão, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso I, do RICMS/97.

No mérito, o presente auto de infração tem por objeto as seguintes infrações: 01- 16.01.02 - Entrada de mercadoria não tributável sem registro na escrita fiscal; 02 – 06.02.01 - Diferencial de alíquota não recolhido sobre material promocional recebido; 03 – 02.01.17 - Tributação sobre brindes; 04 – 16.01.01 - Entrada de mercadoria tributável sem registro na escrita fiscal; 05 – 07.04.03 - Falta de retenção de ICMS nas vendas para Contribuintes não inscritos neste Estado e 06 – 03.02.05 - Aplicação indevida da redução prevista no decreto dos atacadistas nas vendas a não Contribuintes.

Das infrações acima referidas apenas a primeira, relativa à falta de registro na escrita fiscal de mercadorias não tributáveis, é reconhecida pela defesa como procedente; enquanto todas as outras são, no todo ou em parte, contestadas. Diante disso, o débito no valor de R\$1.107,74, referente à infração 01 – 16.01.02, subsiste integralmente.

Consta às fls.345 a 348, documentos referentes ao pagamento parcial do auto de infração no valor de R\$3.729,49 e R\$ 72,71 = R\$3.802,20, referente às infrações: 16.01.02 = R\$1.107,74; 16.01.01 = R\$36,06 e 03.02.05 = R\$2.658,40.

Quanto aos itens impugnados, passo a analisá-los levando em conta os documentos que dão suporte ao lançamento, aos argumentos defensivos, informação fiscal, e a legislação que rege a matéria.

Infração 02 – 06.02.01

Exige ICMS não recolhido, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Com referência às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e também para integração no ativo imobilizado, cumpre esclarecer que cabe o pagamento do diferencial de alíquotas, nos termos do nos 1º, § 2º,

inciso IV, do RICMS/97, *ipsis litteris*:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

§ 2º O ICMS incide sobre:

(.....)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por Contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;

De acordo com o levantamento fiscal constante às fls.52 a 56, as mercadorias objeto da autuação são: Stretch Fil; Dislay; Placas e folhetos para pilhas; Woobler Palmolive; Dispenser; Cross; Clip Strip; Blue Block Sorriso; Mov Exp Mini CHB; Colgate Ajax Pinho; Filme Forração; Catálogo; Régua Scott; Stopper; Tag de Embalagem; Topo de Parreira; Brinq. OP Corneta; Tortugueta; Manual; Camiseta; Mobile Pinguís; Brinquedo OP; Precificador Mobile; Tabela de Preço; Bexiga BIC; Bobina Forração; Bicool; Folheto Multibic; Depil/Preps/Pilhas; Lâmina de Vendas; Snack; Maracujar Impressos Personalizados; Totem; Canela Lâmina de Vendas; Rocket Lâmina de Vendas; Moranguinho.

Os valores mais significativos do levantamento fiscal dizem respeito a STRETCH FIL, referente a notas fiscais emitidas pela empresa MANULI FITASA DO BRASIL, com CFOP 6101, razão do autuado em sua defesa ter dado ênfase ao mesmo, que totaliza o valor de R\$4.376,42 do valor lançado no auto de infração no valor de R\$6.223,95, consoante quadro que transcrevo abaixo.

NOTAS FISCAIS DE STRETCH FIL

NF	DATA	VALOR	DIFAL
1382	jan/10	4.751,09	475,11
3029	mar/10	7.056,63	613,62
5967	mar/10	6.888,44	599,00
10663	jan/11	7.121,09	712,11
17053	mai/11	3.753,86	326,42
17261	mai/11	3.815,83	331,81
24721	ago/11	7.729,76	672,15
32290	nov/11	7.431,28	646,20
TOTAL			4.376,42

Para o deslinde da questão discutida neste item, torna-se necessário verificar se realmente os produtos objeto da autuação se encaixam no conceito de material de consumo.

Na atividade comercial os materiais de uso e consumo caracterizam-se por não se destinarem a comercialização, e por serem meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional (exemplo: materiais de escritório, produtos de higiene, peças para manutenção predial e de máquinas e uma variedade de itens não menos importante, tais como, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos, etc.).

No caso do STRETCH FIL, o fundamento da imputação como material de uso e consumo é que dito material é utilizado no processo de paletização. Paletização é um termo usado no meio logístico que consiste em acondicionar determinados produtos/mercadorias sobre um estrado de madeira chamado palete que pode ser descartável (sem medidas padrão) ou PBR. (padrão brasileiro 1.00 x 1.20).

Pesquisando o site indicado na informação fiscal (<http://www.manulifitasa.com.br/site/?p=Produtos&Categoria=5>) constatei que os filmes stretch são soluções adequadas para todas as necessidades de paletização de cargas médias a pesadas, e nesta condição, de fato não têm, o caráter de acondicionamento para comercialização e, sim, de arrumação da carga para transporte paletizado.

Ressalto que o autuado apenas alegou que se trata de material de embalagem, mas não trouxe ao processo qualquer documento de prova onde efetivamente é utilizado tal material. Sobre a alegação de que recolheu o imposto a título de antecipação parcial, entendo que não há como ser considerado neste processo, uma vez que, conforme informado pelo próprio autuado foi confirmado que este valor foi utilizado na conta corrente fiscal, juntamente com o crédito fiscal desatado nas notas fiscais, para abatimento do imposto devido nos respectivos meses. Ressalto que o autuado inclusive confirmou que em relação à Nota Fiscal nº. 32290, efetuou o pagamento do diferencial de alíquota, apesar de ter alegado que o fez erroneamente.

Desta forma, mantenho o débito lançado em relação ao produto em comento.

Quanto às demais notas fiscais, alega que se referem à entrada de material promocional, porém sem a ocorrência de circulação econômica com a respectiva troca de propriedade que caracterize a necessária aquisição, conforme indicado nos demonstrativos fiscais que se trata da entrada no estabelecimento de material para divulgação de atividades comerciais, inclusive que o CFOP 6949 evidencia a remessa de material promocional para distribuição por terceiros, descaracterizando a venda por parte do remetente.

Considerando que o autuante na informação fiscal acolheu a informação que, com exceção do produto “stretch”, os demais produtos se referem a material promocional, subsiste em parte este item no valor de R\$4.376,42, conforme quadro acima.

Infração 03 – 02.01.17

Trata de exigência de ICMS sobre o recebimento de “brindes”, em razão de o autuado ter considerado tal operação como não tributada, deixando, por via de consequência, de tributar tal operação.

De acordo com as notas fiscais às fls.77 a 86, 89 a 91, 93 a 95, os produtos objeto da autuação tratam de “Prancha”; “Secador”; “Display”; “Bola Sorriso”; “Liquidificador”; “Ventilador”; “Ferro Elétrico”; “Bolsa Térmica”; “Bicicleta”; “Televisão”; “Cesto Aramado” e “Painel de Pressão”, e constam nas referidas notas fiscais que a natureza da operação é CFOP 6910 – Remessa de Brinde.

Na defesa o autuado confirmou que realmente as mercadorias objeto da autuação foram adquiridas para distribuição como “brindes”, porém, entendeu que a exigência fiscal se trata de diferencial de alíquota. Apesar de o cálculo da tributação de “brindes” corresponder à diferença entre a alíquota interna para a alíquota de origem, tratam-se de institutos distintos, nada influenciando no resultado apurado pela fiscalização.

A insurgência do autuado diz respeito a alegação de que em virtude da operação está enquadrada no CFOP 6910, não há circulação econômica dos referidos bens, simplesmente, transitam pelo estabelecimento da Impugnante e são entregues aos seus clientes que, por sua vez, entregarão aos consumidores para a realização de ações promocionais.

Não merece acolhimento esta alegação, tendo em vista o disposto nos artigos 564 a 567, do RICMS/97.

Quanto a alegação de que o [diferencial de alíquota] foi pago pela Impugnante, referente às notas fiscais nº 127672, 64532, 320490 e 317034, o autuado não trouxe ao processo cópia do Registro de Apuração do ICMS para comprovar dita alegação.

Com relação à jurisprudência transcrita na peça defensiva (Acórdão CJP nº. 0299-12/13), considero inaplicável a mesma, visto que, neste processo o fulcro da autuação é a exigência de imposto sobre “brindes” e não o diferencial de alíquotas.

Quanto a alegação de que houve agravamento desta infração, não assiste razão ao defendente, pois conforme demonstrativo abaixo elaborado pelo autuante ocorreu a redução do débito para o total de R\$1.441,81.

DATA	N.FISCAL	VALOR	ICMS 17%	C.FISCAL	VL.DEVIDO	FLS.
13/04/2010	6025	2.550,00	433,50	-	433,50	95
06/05/2010	6215	2.996,39	509,39	299,64	209,75	94
31/05/2010	15750	2.415,22	410,59	165,23	245,36	97
08/06/2010	121857	2.407,20	409,22	168,48	240,74	93
15/06/2010	124605	1.504,50	255,77	105,31	150,46	92
21/06/2010	127672	1.203,60	204,61	84,25	120,36	91
13/08/2010	64532	654,00	111,18	78,48	32,70	95
19/07/2011	317034	29,84	5,07	2,09	2,98	89
26/07/2011	320490	29,84	5,07	2,09	2,98	90
09/08/2011	328645	29,84	5,07	2,09	2,98	86
TOTAIS		13.820,43	2.349,47	907,66	1.441,81	

Mantido parcialmente o lançamento.

Infração 04 - 16.01.01

Foi aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória referente a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

As notas fiscais que originaram o lançamento da multa decorrente da falta de registro de notas fiscais no Registro de Entradas, estão relacionadas no levantamento à fl.101, e contém os números 15.750 e 36.304, ambas emitidas por ARCOR.

Em relação à Nota Fiscal nº 15.750, o autuado logrou êxito na comprovação da devolução da mercadoria através da Nota Fiscal nº 4459, inclusive confirmado pelo autuante em sua informação fiscal.

Sendo assim, cabe a exclusão da multa no valor de R\$236,04 referente à citada nota fiscal, resultando na diminuição do débito para o valor de R\$36,06, conforme demonstrativo refeito à fl.356.

Item subsistente em parte.

Infração 05 – 07.04.03

A exigência fiscal concerne a falta retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para Contribuintes não inscritos.

Na Planilha às fls.104 a 178 estão relacionados os documentos fiscais com a indicação do nome dos adquirentes das mercadorias.

A imputação está fundamentada no art. 353, I, do RICMS/97, cujo preceito legal prevê que é devida a retenção do imposto quanto ocorrer a saída para CONTRIBUINTES não inscritos.

Na defesa o autuado, confirma que os adquirentes de fato não são inscritos no cadastro fazendário, porém, exercem atividade mercantil com intuito profissional, lucrativo e habitualidade, sendo, por isso, comerciantes.

Diante de tal confirmação por parte do autuado, ou seja, que os adquirentes não são Contribuintes inscritos, ou seja, sem inscrição no cadastro fazendário, não há como prosperar o argumento defensivo de que falta motivação ao lançamento em questão, não encontrando amparo sua tese de tornar a infração nula, por violação ao art. 18 do RPAF e aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Também não acolho o entendimento do sujeito passivo que caberia ao autuante comprovar que os adquirentes, apesar de não inscritos, exercem atividade mercantil com intuito comercial, lucrativo e com habitualidade, pois está previsto no art. 353, I, do RICMS/97, é devida a retenção do imposto quanto ocorrer a saída para CONTRIBUINTES não inscritos.

Sobre a alegação de que houve, também, a cobrança de ICMS quanto à saída de mercadorias em regime de substituição tributária sobre as mercadorias objeto da autuação, cuja saída não poderá sofrer nova tributação, tais como: canetas e minas de grafite, o autuado não trouxe aos autos provas neste sentido.

Mantido o lançamento.

Infração 06 - 03.02.05

Neste item, a conclusão fiscal está baseada na constatação de recolhimentos a menor do imposto por erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em razão de aplicação da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7799/00, no percentual de 41,176%, nas vendas destinadas a não Contribuintes.

Portanto, a imputação diz respeito a recolhimento a menos do ICMS, em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, contrariando as disposições contidas no Decreto nº 7.799/00.

Ou seja, consta que o Contribuinte possui Termo de Acordo, Atacadista, Decreto nº 7.799, e teria reduzido indevidamente a base de cálculo nas saídas destinadas a não Contribuintes, o que implicou no recolhimento a menos do ICMS.

*Determina o Decreto nº 7.799 de 07 de maio de 2000, que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no cadastro de Contribuintes de ICMS, sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo único que integra o Decreto, **destinadas a Contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia**, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo, poderá ser reduzida em 41,176%, desde que o valor global das saídas destinadas a Contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo em cada período de faturamento, aos percentuais de faturamento, estabelecidos no art. 1º do diploma legal.*

*Ressalto que, por se tratar de um benefício fiscal, que deve ser interpretado literalmente, no caso do tratamento previsto no Decreto 7.799/00, está previsto no art. 1º do Decreto 7.799/00 que o tratamento tributário previsto no mencionado decreto se aplica a operações de saídas internas para **estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS)** sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o citado Decreto, destinadas a Contribuintes também inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia.*

Portanto, de acordo com o citado dispositivo legal, somente se aplica o benefício fiscal a Contribuintes que estejam inscritos no CAD-ICMS.

No levantamento fiscal constantes às fls.180 a 239, intitulado de “Redução Indevida Base de Cálculo na Venda para não Inscritos”, e no CD à fl.320, estão discriminados todos os dados necessários para identificação das operações, eis que, constam data de emissão, número das notas fiscais, CFOP, valor dos produtos, valor da base de cálculo, ICMS devido a 17%, descrição dos produtos, ano, e mês.

Constato que apesar de não constar os dados dos adquirentes, o próprio autuado traz ao processo em sua manifestação de fls.326 a 337 um CD (fl.343) contendo o nome dos adquirentes, CPF e uma coluna com anotação “ISENTO”,

Sendo assim, estamos diante de vendas realizadas para não Contribuintes do ICMS.

Ao defender-se o autuado alegou que por erro na geração dos arquivos SINTEGRA em diversas notas fiscais não constaram as respectivas inscrições estaduais de Contribuintes devidamente inscritos, e que o autuante filtrou as notas fiscais nessa situação a partir dos arquivos SINTEGRA, e, assim, identificou a suposta infração. Assim, diz tratar-se de erro que poderia ter sido evitado se houvesse a verificação de todas as notas fiscais, em quais constam as respectivas inscrições estaduais.

Não merece acolhimento a esta alegação, pois o autuado não apresentou qualquer documento de prova neste sentido. O autuante, ao contrário, na informação fiscal informou que sua verificação não se realizou como descrito sobre os arquivos SINTEGRA, e, sim, diretamente sobre as notas eletrônicas emitidas pela empresa através de comando em SQL sobre a base de dados de saídas da empresa, gerando, como resultado, os registros transferidos para a planilha REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO NA VENDA PARA NÃO INSCRITOS, fls.180 a 239, ou seja, todos os registros que compõem o referido demonstrativo se referem a vendas para não inscritos conforme consignado na nota fiscal eletrônica emitida pelo sujeito passivo, conforme reproduzido na aludida informação fiscal, informação esta, que o autuado teve ciência, e ao se manifestar às fls.374 a 380, referiu-se apenas ao CD de fl.343, no qual, verifico que consta o nome dos adquirentes, CPF e uma coluna com anotação "ISENTO", o que confirma o acerto da fiscalização em considerar como não inscritos os adquirentes das mercadorias.

Se de fato, conforme alegado, ocorreu um erro na geração dos arquivos SINTEGRA, em diversas notas fiscais, o campo "inscrição estadual" foi preenchido equivocadamente com a informação "ISENTO", caberia ao autuado apresentar provas neste sentido, ainda que fosse por amostragem as notas fiscais, o que não ocorreu.

Quanto a alegação de que juntaria ao processo demonstrativos que comprovariam a insubsistência parcial da infração, como dito acima, o demonstrativo constante do CD à fl. 343 acostado ao processo após sua primeira defesa, confirma que os adquirentes não possuem inscrição estadual, mas tão-somente o número do CPF.

Por outro lado, examinando o CD apensado à folha 320 dos autos, e aplicando a função re-exibir às colunas ocultas para tornar visível a coluna Chave de Acesso, fica confirmada a informação do autuante de que é possível verificar em qualquer nota as mesmas circunstâncias daquela anexada com esta resposta à defesa apresentada, visando a verificação de que nelas todas as inscrições estaduais são ISENTAS, e portanto, não é apenas um erro de informação SINTEGRA.

Pelo acima alinhado, é condição imposta no Decreto nº 7.799/00, que as mercadorias sejam destinadas a Contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, o que não ocorreu nas operações objeto da lide, conforme discriminado nas planilhas que instrui este item.

Assim, considerando que o tratamento fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 aplica-se unicamente nas saídas de mercadorias para pessoas inscritas como Contribuintes no cadastro estadual, e restando comprovado nos autos que os destinatários das mercadorias objeto da autuação não têm inscrição cadastral, considero correto o procedimento da fiscalização em exigir os valores que foram lançados.

Desta forma, considerando que os Contribuintes destinatários das mercadorias não estavam inscritos no cadastro fazendário como Contribuintes do ICMS, fica mantida a infração, restou caracterizada a infração, não sendo devido usufruir do benefício da redução da base de cálculo em 41,176%, previsto no Decreto nº 7.799/00, nas vendas objeto da lide, uma vez que o tratamento tributário previsto no citado diploma legal só se aplica nas vendas para Contribuintes regularmente inscritos no CAD-ICMS.

Mantido o lançamento.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, cuja configuração do débito passa a ser a seguinte:

INFRAÇÃO	VL.LANÇADOS	VL.RECONHECIDOS	VL.JULGADOS
01-16.01.02	1.107,74	1.107,74	1.107,74
02-06.02.01	6.223,95	-	4.376,42
03-02.01.17	1.891,90	-	1.441,81
04-16.01.01	272,10	36,06	36,06
05-07.04.03	2.536,63	-	2.536,63
06-03.02.05	24.369,43	2.658,40	24.369,43
TOTAIS	36.401,75	3.802,20	33.868,09

Infração 02 – 06.02.01

Data Ocor.	Data Venc.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2010	09/02/2010	2.794,76	17	60	475,11
28/02/2010	09/03/2010	-	17	60	0,00
31/03/2010	09/04/2010	7.133,06	17	60	1.212,62
31/05/2010	09/06/2010	-	17	60	0,00
30/11/2010	09/12/2010	-	17	60	0,00

31/12/2010	09/01/2011	-	17	60	0,00
31/01/2011	09/02/2011	4.188,88	17	60	712,11
28/02/2011	09/03/2011	-	17	60	0,00
31/03/2011	09/04/2011	-	17	60	0,00
30/04/2011	09/05/2011	-	17	60	0,00
31/05/2011	09/06/2011	3.871,94	17	60	658,23
31/08/2011	09/09/2011	3.953,82	17	60	672,15
30/11/2011	9/12/11/11	3.801,18	17	60	646,20
TOTAL					4.376,42

Infração 03 – 02.01.17

Data Ocor.	Data Vencido.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
30/4/2010	9/5/2010	2.550,00	17	60	433,50
31/5/2010	9/6/2010	2.677,12	17	60	455,11
30/6/2010	9/7/2010	3.009,18	17	60	511,56
31/8/2010	9/9/2010	192,35	17	60	32,70
31/7/2011	9/8/2011	35,06	17	60	5,96
31/8/2011	9/9/2011	17,53	17	60	2,98
TOTAL					1.441,81

Infração 04 – 16.01.01

Data Ocor.	Data Vencido.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/05/2011	09/06/2011	360,60	0	10	36,06
TOTAL					36,06

Inconformado, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso.

Inicialmente, reitera em sede recursal que reconhece e paga integralmente a infração 1 e, parcialmente, as infrações 2, 3, 4, 5 e 6.

Após demonstrar a tempestividade da peça recursal, entra em suas razões de mérito.

Em relação à infração 2, afirma que, em que pese o auditor fiscal e a Junta terem reconhecido parcialmente a improcedência da infração, no pertinente ao produto fita “stretch”, não procede o entendimento de que este seja utilizado para paletização, não tendo “*caráter de acondicionamento para comercialização e, sim, de arrumação da carga para transporte paletizado*”.

Informa que utiliza a referida fita para embalar individualmente as cargas que serão entregues para seus clientes, facilitando o processo logístico de carga, descarga e entrega.

Assim, colaciona o Acórdão da 3ª JF Nº 0306-03/13, o qual entendeu pela exclusão da fita “stretch” em infração semelhante, não reconhecendo o seu caráter de uso e consumo.

Deste modo, reitera o requerimento para produção de prova mediante diligência, na qual poderá ser verificado, *in loco*, o real uso dos materiais de embalagem sob litígio.

Quanto à infração 3, afirma que os artigos 564 a 567 do RICMS/97 dispensam tratamento tributário às aquisições de brindes para entrega ao consumidor final, não impondo a cobrança de diferencial de alíquota, não correspondendo tais dispositivos à imputação fiscal, o que seria razão suficiente para anulação da infração.

Alega que não houve prova em contrário em relação ao CFOP 6910 nas notas fiscais de saída dos itens dos respectivos remetentes, indicando que não houve circulação econômica dos referidos bens, cujo uso é, exatamente, o mesmo de parte das supostas aquisições da infração 02: remessa de brindes que, simplesmente, transitam pelo estabelecimento da Recorrente e são entregues aos seus clientes que, por sua vez, entregaram aos consumidores para a realização de ações promocionais.

Desta forma, defende que, da mesma forma que a mera entrada de materiais promocionais sem aquisição, o ingresso de “brindes” que não tenham sido adquiridos pelo Contribuinte deverá estar fora do campo de incidência do ICMS. As razões do Acórdão CJF nº 0299-12/13, *mutatis mutantis*, são inteiramente aplicáveis ao caso, independentemente da rubrica infracional, pois em essência,

também nesta infração, não houve aquisição dos brindes, não se aperfeiçoando o fato gerador do ICMS.

Informa que, na condição de atacado / distribuidor, a empresa autuada serve como mero intermediário que repassa tais "brindes" recebidos das indústrias aos seus clientes varejistas que, por sua vez, os entregam aos consumidores finais, não sendo cabível a cobrança do ICMS pela entrada nas hipóteses regulamentares referentes aos brindes (arts. 564 a 567, do RICMS 1997).

Assevera que, quanto às Notas Fiscais nºs 127672, 64532, 320490 e 317034, nas quais houve pagamento em erro do diferencial de alíquota, a Recorrente apresenta cópia do registro dos respectivos registros de apuração.

Na infração 5, posiciona-se pela nulidade da mesma, por entender não ser aplicável o art. 353, I, do RICMS 1997, vez que não restou comprovado nos autos que os adquirentes das mercadorias seriam não inscritos do ICMS.

Atesta que não havia presunção legal de que determinado não inscrito seria Contribuinte e que faltou ao autuante fazer prova suficiente dessa condição, demonstrando que exercem atividade mercantil com intuito profissional, lucrativo e habitualidade. Em síntese, afirma que o autuante valeu-se de presunção, pois não provou a condição de Contribuinte dos não inscritos, sem que tal presunção tenha sido prevista em lei.

No pertinente a infração 06, afirma que foram demonstrados erros na apuração da infração, uma vez que em diversas notas fiscais não constaram a respectiva inscrição estadual, apesar da regularidade de inscrição dos clientes. Para comprovar essa afirmativa, o Recorrente juntou aos autos CD com os arquivos "2010 RED BC.xlsx" e "2011 RED BC.xlsx", nos quais constam a relação de Contribuintes tratados como não inscritos pelo autuante, mas que tinham inscrições estaduais válidas. Colacionou no bojo da peça recursal lista de alguns Contribuintes para demonstrar o alegado.

Ademais, suscitou a necessidade de realização de diligência junto à ASTEC para comprovar o alegado em sua defesa recursal.

Por fim, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário pela improcedência do Auto de Infração, com deferimento da diligência requerida, sob pena de violar-se a ampla defesa e o contraditório.

Em Sessão de Julgamento realizada em 22 de janeiro de 2015, o processo foi convertido em diligência por esta CJF ao fiscal autuante, para a realização das seguintes providências:

1. Colacionar a situação cadastral no CAD ICMS de todas as empresas envolvidas com as operações que embasam a infração 6, apontando se, na época dos fatos elas eram ativas e estavam em situação cadastral regular ou não;
2. Em caso de comprovação da aptidão e regularidade de alguma empresa adquirente envolvida nas operações da infração 6, sejam refeitos novos demonstrativos de débito, excluindo as operações daquelas que estavam aptas à concessão do benefício fiscal do Decreto nº 7.799/00.

Em informação à solicitação de diligência, o autuante informa que a infração não tem relação com a descrição proposta pelo relator, pois não se trata de venda para Contribuintes irregulares no cadastro do estado, e sim, como declarado pelo Contribuinte no campo próprio (campo da inscrição estadual) na nota fiscal eletrônica, de Contribuinte não inscrito.

Assim, não haveria que se considerar a situação cadastral da empresa, haja vista tratarem-se de isentas como declarado pelo Contribuinte.

Relacionando o CPF ou CNPJ declarado no documento fiscal com uma provável inscrição estadual no cadastro, verificou o autuante que em 2010 todos os Contribuintes eram inscritos, restando apenas, de acordo com a planilha anexa "RECÁLCULO DA RED NA VENDA PARA NÃO CONTRIBUINTES CONF. DILIGÊNCIA SOLICITADA", algumas empresas suspensas em processo de

baixa ou baixadas, perfazendo o total de R\$49,48.

Por outro lado, informa que no exercício de 2011 foram mantidas todas as empresas com CPF e retiradas as com CNPJ, pois estas estavam inscritas no cadastro, restando apenas os antigos ambulantes excluídos a partir do final de 2010. Assim, informa o autuante e diligente que a planilha “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDA NA VENDA PARA NÃO CONTRIBUINTE” teve pouca alteração em relação à cobrança original, restando o total de R\$1.080,84 de redução indevida, mais R\$461,99 de retenção do imposto na venda a não inscrito. Planilhas juntada às fls. 475/503 e CD à fl. 504.

Em Parecer Jurídico, a PGE manifestou em seu opinativo, da lavra do i. Procurador José Augusto Martins Júnior, a necessidade de realização de diligência fiscal, na esteira do disposto no art. 113, §3º do RPAF, com o escopo de verificar a participação do produto fita “stretch” nas rotinas operacionais da empresa.

Acatando o opinativo, esta CJF converteu o feito em diligência para à INFAZ de origem/autuante para as seguintes providências:

1. Verificar, in loco, a efetiva utilização das mercadorias objeto da infração 2, em especial fita “stretch”, no processo comercial da empresa;
2. Descrever a utilização dos referidos materiais objeto da infração 2 no processo comercial da empresa;
3. Trazer aos autos, fotos demonstrativas do uso da fita “stretch” em efetiva utilização e demais materiais que achar necessário.

Em resposta à diligência solicitada, o fiscal diligente, informa que juntou às fls. 519/521 fotos do processo de arrumação da carga da empresa em seu processo de comercialização. A foto acostada à fl. 519, mostra fita “stretch” sendo aplicada aos produtos para transporte, individualizando as compras por cliente; por outro lado, atesta que na fl. 520, vê-se, ao lado do processo antigo, o novo formato de arrumação de carga em que esta é individualizada através do mesmo procedimento, mas com material reutilizável, sendo, portanto, classificado como ativo permanente, posto ter durabilidade segundo informação da própria empresa de mais de um ano.

Entende o diligente que não há como defender o uso de fita como material de embalagem, porquanto a própria evolução da logística da empresa demonstra a substituição de um custo de transporte de material de uso e consumo para um ativo imobilizado.

Assim, defende que o material adotado é de uso e consumo porque, sem a menor dúvida, as fitas têm dupla função de arrumação de carga e individualização por cliente com a única finalidade de transporte, não sendo incorporada aos produtos que tem natureza e características díspares.

Em manifestação à diligência realizada, o Contribuinte, após tecer um breve relato dos fatos até aqui narrados, confronta as afirmações do diligente, afirmando que o próprio fiscal se contradiz quando reconhece que a fita é utilizada na individualização das compras por clientes.

Informa, ainda, que a fita somente individualiza as mercadorias por clientes, sendo entregue juntamente com os produtos.

Aduz ainda que o citado material reutilizável não se incorpora ao produto e não é entregue ao cliente. Já a fita “stretch” acopla-se à mercadoria e é entregue juntamente com esta ao adquirente das mercadorias.

Em informação à manifestação do Contribuinte, o auditor fiscal atesta que a empresa insiste na mesma tese de que as referidas fitas são embalagem em frontal contradição com sua utilização, o que já foi objeto de esclarecimento na informação solicitada pelo Conselho de Fazenda e na qual se demonstrou através de fotografias que a inserção das fitas no processo de comercialização da empresa é totalmente vinculado ao transporte ou mais amplamente à sua logística e não se incorpora, de forma alguma, aos produtos comercializados.

Em novo opinativo da PGE, entendeu o nobre Procurador, após a análise da diligência e das fotos acostadas (fl. 518), que a fita “stretch”, sem dúvida, era utilizada como elemento de acondicionamento de mercadorias, inclusive com a finalidade de individualizá-las.

Deste modo, opinou pela Procedência Parcial do Recurso Voluntário, excluindo os produtos fita “stretch” da malha de tributação do diferencial de alíquota, anexando, inclusive, pesquisa realizada sobre o produto às fls. 543 a 553.

Em Despacho proferido em 06/06/2017, a Procuradora Assistente Dra. Rosana Maciel acolheu o pronunciamento da ladra do Dr. José Augusto Martins Júnior.

VOTO (Vencido quanto à infração 2)

O presente Recurso Voluntário confronta as infrações 2, 3, 5 e 6. Em que pese ter alegado que se insurgiria contra a Decisão da infração 4, o Contribuinte não o fez, devendo ser considerada procedente a infração por falta de defesa. Como parte da infração foi elidida pelo Recorrente, que comprovou a devolução de mercadorias referentes à Nota Fiscal nº 15.750 pela Nota Fiscal nº 4459, subsiste a infração no valor de R\$36,06.

Em relação à infração 2, o julgador de piso, após análise das mercadorias e a finalidade da empresa recorrente (atacadista), entendeu que apenas as fita “stretch” deveriam ser mantidas no Auto de Infração, vez que a mesma seria *material de uso e consumo utilizado no processo de paletização*.

No Recurso Voluntário, o Contribuinte reiterou o argumento de que a fita em questão é utilizada para *embalar individualmente as cargas que serão entregues para seus clientes, facilitando o processo logístico de carga, descarga e entrega*.

Solicitada pela PGE, esta 1ª CJF converteu o feito em diligência para averiguação *in loco* da utilização da fita “stretch” no processo produtivo da empresa.

Na diligência realizada, o fiscal autuante juntou às fls. 519/521 fotos do processo de arrumação da carga da empresa em seu processo de comercialização. A foto acostada à fl. 519 mostra a fita “stretch” sendo aplicada aos produtos para transporte, individualizando as compras por cliente. Porém, o entendimento do fiscal é o de que: *o material adotado é de uso e consumo porque, sem a menor dúvida, as fitas têm dupla função de arrumação de carga e individualização por cliente com a única finalidade de transporte, não sendo incorporada aos produtos que tem natureza e características díspares*.

Em Parecer conclusivo, o i. Procurador, após análise das fotos e informações da diligência realizada, afirmou não existirem dúvidas de que a fita “stretch” é utilizada como elemento de acondicionamento de mercadorias, inclusive com a finalidade de individualizá-las, tomando-se como base a própria atividade exercida pelo Contribuinte, qual seja, atacadista.

Tal posicionamento encontra total coerência com o todo alegado, ainda mais se observado os documentos acostados ao Parecer de fls. 543 a 553, onde resta caracterizada a finalidade de embalagem da fita “stretch”, não restando dúvidas de que não se trata de material de uso e consumo como entendeu a autuação e o julgador de primeira instância.

Ademais, a embalagem é um acessório do próprio transporte da mercadoria, sendo o transporte intimamente ligado à comercialização da produção, fazendo jus ao crédito questionado.

Deste modo, entendo pela Improcedência da infração 2.

Quanto à infração 3, não merece reparo a Decisão de piso visto se tratar de cobrança do imposto, e não de diferença de alíquota, como entendeu o Recorrente.

Assim, tratando-se de remessa de brindes, procedimento que se encontra disciplinado pela regra prevista nos incisos I a III do art. 565 do RICMS-BA/97, o Contribuinte não fez prova da quitação do imposto, ônus processual que lhe cabe já que se trata de fato extintivo do crédito tributário cujo

surgimento não se pôs em dúvida. Assim, entendo que restou caracterizada a Infração.

Quanto às Notas Fiscais nºs 127672, 64532, 320490 e 317034, nas quais aduz que houve pagamento em erro do diferencial de alíquota, a cópia do Registro de Apuração do ICMS não comprova as alegações, visto que as notas não estão na apuração anexada.

No pertinente a infração 5, o Recorrente insurge-se contra a aplicação do art. 353, I, do RICMS/97, por entender que tal infração se deu por presunção, visto que o autuante não trouxe aos autos prova da condição de Contribuintes dos adquirentes das mercadorias, os quais não estão inscritos no CAD ICMS.

O conceito de Contribuinte determina que:

*Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realiza, com **habitualidade** ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

Ao compulsar os demonstrativos da infração, fls. 102 a 178, percebe-se pela habitualidade das compras realizadas o caráter de Contribuinte dos adquirentes das mercadorias. Ademais, pelas quantidades compradas, é nítido que a maioria das compras são realizadas por vendedores ambulantes, popularmente denominados de “baleiros”, que são considerados Contribuintes não inscritos.

Em relação à infração 6, o Contribuinte afirma que foram demonstrados erros na apuração da infração, uma vez que em diversas notas fiscais não constaram a respectiva inscrição estadual, apesar da regularidade de inscrição dos clientes. Apontou, no bojo da pela recursal, lista, por amostragem, de alguns Contribuintes nesta situação.

Em busca da verdade material, esta CJF converteu o feito em diligência ao fiscal autuante, para a realização das seguintes providências:

1. Colacionar a situação cadastral no CAD ICMS de todas as empresas envolvidas com as operações que embasam a infração 6, apontando-se, na época dos fatos elas eram ativas e estavam em situação cadastral regular ou não;
2. Em caso de comprovação da aptidão e regularidade de alguma empresa adquirente envolvida nas operações da infração 6, sejam refeitos novos demonstrativos de débito, excluindo as operações daquelas que estavam aptas à concessão do benefício fiscal do Decreto nº 7.799/00.

Em resposta ao solicitado, informou o autuante que a infração não tem relação com a descrição proposta pelo relator, pois não se trata de venda para Contribuintes irregulares no cadastro do estado, e sim, como declarado pelo Contribuinte no campo próprio (campo da inscrição estadual) na nota fiscal eletrônica, de Contribuinte não inscrito.

Da análise dos documentos em conformidade com o solicitado, o autuante relacionou o CPF ou CNPJ declarado no documento fiscal com uma provável inscrição estadual no cadastro, e verificou que em 2010 todos os Contribuintes eram inscritos, restando apenas, de acordo com a planilha anexa “RECÁLCULO DA RED NA VENDA PARA NÃO CONTRIBUINTES CONF. DILIGÊNCIA SOLICITADA”, algumas empresas suspensas em processo de baixa ou baixadas, perfazendo o total de R\$49,48.

Por outro lado, informa que no exercício de 2011 foram mantidas todas as empresas com CPF e retiradas as com CNPJ, pois estas estavam inscritas no cadastro, restando apenas os antigos ambulantes excluídos a partir do final de 2010.

Assim, informa o autuante que a planilha “REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INDEVIDA NA VENDA PARA NÃO CONTRIBUINTES” teve pouca alteração em relação à cobrança original, restando o total de R\$1.080,84 de redução indevida, mais R\$461,99 de retenção do imposto na venda a não inscrito. Planilhas juntadas às fls. 475/503 e CD à fl. 504.

Assim, percebeu o Autuante que, no campo destinado a inscrição estadual do arquivo magnético,

o Contribuinte por erro colocou “isento”. Instado a se manifestar, apresentou notas fiscais impressas com a inscrição devida. O autuante, de posse desses documentos, fez o cruzamento dos dados no bando de dados da SEFAZ e comprovou que quase todos os adquirentes tinham inscrição à época dos fatos geradores.

Deste modo, acato os valores da diligência realizada, reconhecendo o valor devido na infração 6 em R\$1.130,33 e da infração 5 em R\$427,20.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, subsistindo os seguintes valores:

INFRAÇÃO	VL.LANÇADOS	VL.RECONHECIDOS	VL.JULGADOS
INFRAÇÃO 01	1.107,74	1.107,74	1.107,74
INFRAÇÃO 02	6.223,95	0,00	0,00
INFRAÇÃO 03	1.891,90	0,00	1.441,81
INFRAÇÃO 04	272,10	36,06	36,06
INFRAÇÃO 05	2.536,63	2.658,40	427,20
INFRAÇÃO 06	24.369,43	2.658,40	1.130,33
TOTAIS	36.401,75	3.802,20	4.143,14

VOTO VENCEDOR (Infrações 2)

Com a devida vênia, venho divergir do voto da Eminente Relatora Conselheira, e do Ilustre representante da Douta PGE, que se pronunciou no processo opinando favoravelmente ao Recorrente, pois considerando o relato da diligência de fls. 518/520 e com as fotos apresentadas, entendeu que a fita stretch é utilizada como elemento de acondicionamento de mercadorias, inclusive com o propósito de individualizá-las.

No entanto, comungo do entendimento do autuante à fl. 536 quando afirma que as fotografias demonstram que a inserção das fitas no processo de comercialização da empresa é vinculado ao transporte ou mais amplamente à sua logística, não se incorporando ao produto comercializado, fugindo assim, ao conceito propriamente dito de embalagem.

Isto porque, observando as 3 fotos, vemos as caixas de mercadorias empilhadas, em seguida cobertas por uma capa, a **fita stretch é ajustada**, de forma a ficar presa aos pacotes que serão conduzidos para transporte e que segundo o autuante é material reutilizável cujo caráter é de acondicionamento para transporte e comercialização, e não exatamente uma embalagem.

Embora a legislação do ICMS seja débil quanto à distinção própria entre embalagens para entrega do produto e o acondicionamento para transporte de mercadorias, a legislação do IPI, um imposto que guarda verossimilhança com nosso ICMS seguramente nos dá uma luz quanto à invocada distinção.

Isto porque para a legislação do IPI, para efeitos de conceito de industrialização (qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo) não se aplica tal conceito quando as alterações são destinadas apenas ao transporte do produto, distinguindo-se da embalagem que efetivamente acompanha o produto até seu iter final.

O artigo 4º, caput, IV do RIPI/2010 adotou o critério de exclusão para definir se a embalagem de acondicionamento para transporte. Segundo esse dispositivo normativo, primeiro deve-se verificar se estamos tratando de acondicionamento para mero transporte, e não o sendo, aí sim, poderemos estar diante de uma embalagem propriamente dita. Assim, ainda temos que para ser uma embalagem a mesma deve atender os seguintes critérios: não se destinar apenas ao transporte do produto e alterar a apresentação do produto que embala.

A Coordenação do Sistema Tributária da Receita Federal (CST) emitiu Parecer Normativo CST nº 66/1975 segundo o qual, para efeitos do IPI, passou-se a utilizar o critério de definição por exclusão, ou seja, toda e qualquer “embalagem” que não se enquadrar no conceito de

acondicionamento para transporte.

Trouxe aqui à baila este ensaio sobre o tratamento de embalagens no IPI, para demonstrar que em sentido macro, todos os itens que de alguma forma contribuam para o acondicionamento de mercadorias podem ser enquadrados genericamente ou vulgarmente como “embalagens”, mas para efeitos fiscais, tanto do IPI como do ICMS, isto requer uma análise mais aprofundada.

O Recorrente trouxe o Acórdão JJF Nº 0306-03 13, de uma indústria, a Granífera Baiana Indústria de Granitos. Pelo conteúdo do Relatório o autuado justificou que as mercadorias passam a ser embaladas para comercialização e transporte, onde são usados paletes, madeiras, pregos, etiquetas, fitas plásticas (polystrap), filme stretch, cantoneiras de plástico, esticador e selador.

O Relator entendeu que os itens acima eram embalagens, e uma diligência foi solicitada à ASTEC/CONSEF para que procedesse a exclusão que *por equívoco comprovado fora incluída no levantamento fiscal*, as notas fiscais que contivessem os seguintes itens: Materiais de embalagem - esticadores, polystrap, seladores, isopor, fitas, cantoneiras, pallets, plástico filme (filme Pebd Stretch), material plástico, selos, madeira serrada, calços, etiquetas para impressão de códigos de barras.

A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, no ACÓRDÃO CJF Nº 0084-11/15 manteve a decisão *a quo*, embora também com a devida vênia, entendendo que este julgamento se equivocou.

Na 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO JJF Nº 0288-02/13, da Braskem S.A, teve os seguintes itens glosados, com a justificativa do autuante:

ETIQUETAS ADESIVAS, MARCADORES ESFEROGRAFICOS, LACRES, FITAS ADESIVAS, LONAS, CORDAS – Salientam que se pode ver claramente a respeito dos materiais, em que a impugnante elege equivocadamente como material de embalagem, é que quando do seu uso no processo de construção do produto acabado, os mesmos são inseridos exatamente na etapa em que o acondicionamento do produto final já ocorreu em toda sua plenitude, agem com acessórios e desta forma dispensáveis para o acondicionamento adequado do produto.

No Julgamento de primo grau, em sentido exatamente oposto ao acórdão anteriormente comentado, disse o Relator:

“os referidos materiais são utilizados na fase posterior ao processo de embalagens de seus produtos. Eles são inseridos exatamente na etapa em que o acondicionamento do produto final já ocorreu em toda sua plenitude, agem com acessórios e desta forma dispensáveis para o acondicionamento adequado do produto. A título de exemplos, a lona e a corda são utilizados após carregar um caminhão da frota da empresa para entrega. A corda e a lona são utilizados para dar sustentação a carga durante a viagem, como é feito para realizar o transporte do produto acabado da área de produção para a área de estocagem dentro da fábrica”.

A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0134-12/17, ao analisar Recurso Voluntário, manteve a decisão exarada na Primeira Instância.

É possível aferir que a jurisprudência deste Conselho já tomou decisões opostas, mas, no entanto, estou convencido de que as fitas stretch utilizadas nos pacotes a serem transportados não se constituem em embalagens propriamente ditas, mas acessórios que visam dar segurança ao acondicionamento dos produtos nos transportes. Além disso, colaciono aqui julgamento do STJ, a respeito do tema aplicado ao IPI, em que se deu justa razão à Receita Federal em lide relacionada ao uso da mesma **fita stretch**, que seguramente serve de parâmetro, já que o IPI e o ICMS como dito anteriormente, são tributos que guardam grandes afinidades conceituais, inclusive quanto aos princípios da não cumulatividade, conta corrente de débitos e créditos, sendo em verdade separados, por questões pontuais, no caso do IPI, a produção, e o ICMS, consumo:

STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1446393 SC 2014/0074321-1

Processo REsp 1446393 SC 2014/0074321-1

Publicação DJ 10/04/2015

Relator Ministra MARGA TESSLER (JUÍZA FEDERAL CONVOCADA DO TRF 4ª REGIÃO)

Decisão RECURSO ESPECIAL Nº 1.446.393 - SC (2014/0074321-1) RECORRENTE : ELETROCAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no art. 105, inciso III, alínea a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal

Regional Federal da 4ª Região, assim ementado: TRIBUTÁRIO. IPI. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DECRETO 7.212/10.

*O conceito de insumo, para fins de creditamento do IPI, abrange tão somente aqueles bens ou serviços utilizados de forma direta no processo de produção. **Existe nítida diferenciação entre 'embalagens que se incorporam ao produto' e 'embalagens de acondicionamento', utilizadas apenas para o seu transporte. Enquanto as primeiras integram o produto, seguindo com ele quando da sua comercialização, conferindo-lhe características, forma e identificação, as demais destinam-se ao seu acondicionamento para armazenamento e transporte. Somente as embalagens do produto, em sentido estrito, podem ser consideradas como crédito suscetível de dedução da base de cálculo do IPI.***

*Da análise da documentação acostada aos autos, possível concluir-se que as caixas de papelão, os sacos de rafia, os **filmes stretch**, os **filmes lisos** e as **fitas adesivas** **tem sua função relacionada diretamente ao transporte dos produtos fabricados** pela autora, não podendo ser considerados como créditos para desconto da base de cálculo do IPI. Com efeito, o acórdão recorrido está fundamentado nos seguintes termos: A parte autora defende seu crédito como decorrente da "aquisição de materiais de embalagem utilizados para acondicionamento, promoção valorização dos produtos que fabrica, ao mesmo tempo em que lhes agrega a utilidade adicional de conservação e concessão de maior qualidade". Esclareceu a utilização dos insumos que foram glosados pela autoridade fiscal: saco de rafia, **filme stretch**, **fita adesiva**, caixa de papelão, filme liso. Defendeu que os referidos produtos representam instrumento indispensável para o necessário e correto acondicionamento de apresentação do produto. **Não se tratando de mera embalagem de transporte.***

*Não obstante os judiciosos argumentos invocados pela parte autora, tenho que as embalagens em questão são de fato utilizadas apenas para o devido transporte das peças por ela fabricadas, de modo que não integram o conceito de insumo para fins de creditamento de IPI. A fim de corroborar tal conclusão, necessário, aqui, tecer algumas considerações **acerca da diferenciação entre as embalagens que acondicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, e aquelas utilizadas apenas para o seu transporte.** Na atual legislação do IPI (Decreto n. 7.212/2010), há distinção entre os dois tipos de embalagem: a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento) e embalagens de Transporte e de Apresentação, o que faz concluir que somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação e que "objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional" pode ser considerada como crédito suscetível de dedução da base de cálculo do IPI.*

Em relação a embalagens, estas só só fazem jus ao crédito, se passassem a compor, após aplicação de processo de industrialização, o novo produto. Resta, portanto, analisar a questão sob a ótica da distinção entre as embalagens que se incorporam ao produto e aquelas utilizadas apenas para seu transporte.

*No caso concreto, em sua petição inicial a parte autora elenca o material de embalagem utilizado: **filme stretch**, filme liso, sacos de rafia, caixa de papelão e fita adesiva. Já no documento do evento 1 - DECL9, a empresa esclareceu ao ente administrativo tributante acerca dos "tipos de embalagens que acompanham os produtos": - Filme Liso e Fita Adesiva: Para embalar os rolos de fios/cabos. É vendido junto com o rolo ao consumidor final. - **Filme Stretch**: Para enrolar os rolos de fios/cabos quando não cabem nos sacos de rafia. É utilizado para entregar ao cliente.*

Caixas de Papelão: Servem para embalar os fios/cabos encartelados (revestidos em cartelas plásticas). - Sacos de rafia: servem para enviar ao cliente os rolos de fios/cabos em pequenas quantidades. Ilustrativas são as fotos trazidas pela parte autora no evento 1 - FOTO20, FOTO21, FOTO22, FOTO23 e FOTO 24. Da documentação citada, é possível verificar que, conforme quantidade do produto, se altera o tipo de embalagem. Por exemplo: se houver a necessidade de se enviar ao cliente rolos de fios/cabos em pequenas quantidades utilizam-se os sacos de rafia. Por outro lado, caso a quantidade seja maior, outro tipo de embalagem será empregada. Permite-se concluir, portanto, que tais embalagens não fazem parte do produto em si; pois, se assim o fosse, não importando a quantidade, sempre estariam presentes.

Ademais, as próprias fotos trazidas pela parte autora dão conta que os materiais empregados como embalagens "não objetivam valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional". Trata-se de produtos que servem tão-somente para acondicionar os fios/cabos produzidos a fim de se praticar o transporte. Diga-se, ainda, que a caixa de papelão e os sacos de rafia são claramente utilizados no transporte, e asseverar que tais elementos compõem o produto final da empresa autora (fios e cabos) foge, a meu sentir, o razoável.

*Do mesmo modo, com relação ao **Filme Stretch**, ao Filme Liso e à Fita Adesiva, sua função **está ligada diretamente ao transporte**, uma vez que, como afirma autora, sem as devidas embalagens os rolos simplesmente se soltariam ou desmontariam. Assim, os materiais utilizados nas embalagens destinadas exclusivamente ao transporte dos produtos fabricados pela autora não podem ser considerados como créditos para desconto da base de cálculo do IPI, por não se caracterizarem como insumo na produção ou fabricação*

dos bens ou produtos destinados à venda.

Assim, do exposto acima é possível aferir que a fita ou filme stretch tem função ligada diretamente ao transporte e à logística da empresa, sendo item acessório da embalagem, para compor a segurança do produto durante o transporte, já que tão logo no desembarque do caminhão transportador, é descartado ou devolvido para o remetente, não chegando sequer à visualização pelos consumidores e vendedores dos produtos embalados, exceto pelas pessoas que trabalham no carregamento e descarregamento dos produtos.

Face ao exposto, voto pela Procedência Parcial da infração 2, mantendo a Decisão exarada pela Junta de Julgamento Fiscal. Assim, o débito do Auto de Infração fica o seguinte:

INFRAÇÃO	VL.LANÇADOS	VL.RECONHECIDOS	VL.JULGADOS	MULTA
INFRAÇÃO 01	1.107,74	1.107,74	1.107,74	-----
INFRAÇÃO 02	6.223,95	0,00	4.376,42	60%
INFRAÇÃO 03	1.891,90	0,00	1.441,81	60%
INFRAÇÃO 04	272,10	36,06	36,06	-----
INFRAÇÃO 05	2.536,63	2.658,40	427,20	60%
INFRAÇÃO 06	24.369,43	2.658,40	1.130,33	60%
TOTAIS	36.401,75	3.802,20	8.519,56	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade em relação às demais infrações, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269278.0010/13-3**, lavrado contra **LIDER DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.375,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor no valor de **R\$1.143,80**, prevista nos incisos IX e XI, do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte, conforme documentos às fls. 359 a 363.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) - Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 2) - Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Edvaldo Almeida dos Santos e João Roberto Sena da Paixão.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infração 2)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR
(Infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS