

PROCESSO	- A. I. Nº 087461.0003/20-2
RECORRENTE	- TERMOPLAST EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0014-05/21-VD
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 14/10/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0240-11/21-VD

EMENTA: ICMS. PAGAMENTO A MENOS. BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Comprovada a realização de operações internas com estabelecimentos industriais, conforme definido pelo § 8º da Cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09, a recorrente tem direito à redução de base de cálculo prevista no inciso XXXI, do art. 268 do RICMS-BA. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0014-05/21-VD da 5ª JJF deste CONSEF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2019, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 02 – 03.02.06 – Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Isto porque aplicou indevidamente redução da base de cálculo do imposto, com fundamento no art. 268, XXXI, do regulamento baiano, em vendas para contribuintes não industriais, desconsiderando restrição expressa no dispositivo normativo mencionado, além da violação do art. 17, I, da Lei 7014/96.

Montante histórico de R\$104.046,37

Fatos geradores de setembro de 2016, maio a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018.

Concluída a instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

Cumpre deliberar, de começo, os aspectos formais e preliminares do processo.

O lançamento de ofício obedece aos requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

Funciona no processo, escritório de advocacia atuante na área tributária com poderes para representar o estabelecimento autuado, conforme se atesta através dos documentos de fls. 50 a 60, 98 a 100.

Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Vale logo realçar que, à vista do pagamento total da infração 01, consoante mostra o relatório acostado às fls. 107 e 108 (apesar da indicação errônea na coluna “Seq Infr”), extraído do sistema SIGAT, quedou extinto de qualquer discussão o mérito da cobrança, só cabendo agora o setor fazendário competente verificar o acerto dos recolhimentos, homologando-se os valores correspondentes.

Da mesma maneira, não há debates acerca dos montantes lançados na segunda irregularidade. Não questiona o contribuinte os cálculos elaborados pela fiscalização para se chegar ao imposto residual supostamente devido.

A defesa investe, na verdade, na tese de que os destinatários das mercadorias, apesar de atacadistas, praticam atividade de industrialização, na medida em que recebem “filmes” da autuada e, através de máquina apropriada, os transforma em sacos para fracionamento dos alimentos recebidos em grandes quantidades.

Tais clientes, em verdade, se resumem a sete, de acordo com o que se vê do demonstrativo fiscal juntado às fls. 08 e 09.

Para todos eles, apresentou a impugnante comprovação de que lhes enviou “filmes”, de acordo com as notas fiscais, de que declararam perante o cadastro nacional e/ou estadual trabalhar com atividade de fracionamento

e acondicionamento associada ao comércio atacadista (exceto a empresa “Tozzo”) e que, pelo fato de comercializar preponderantemente matérias-primas agrícolas, deve receber os tais insumos de embalagem – “filmes técnicos” e “sacos convencionais” - com suspensão do IPI.

Nomeadamente, são estes os destinatários alcançados: “Barão Ind. E Com. Ltda.”, “Bispo Nogueira Ltda.”, “WSO Matos Ltda”, “Tozzo e Cia Ltda.”, “Concord Ltda.”, “Brasil Cereais Ltda.” e “VL Distribuição Ltda.”

As Declarações para Suspensão do IPI, firmadas pelos clientes da autuada, apontam que eles operam predominantemente com produtos alimentícios, não sujeitos à tributação do IPI, o que bem demonstra não serem eles estabelecimentos industriais, no teor mencionado na norma estadual que, por tratar de benefício fiscal, merece comportar detida interpretação.

Estas declarações têm arrimo em dispositivo tributário federal, o qual merece transcrição neste voto, retirado da Lei 10.637/2002:

Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

§ 2º O disposto no caput e no inciso I do § 1º aplica-se ao estabelecimento industrial cuja receita bruta decorrente dos produtos ali referidos, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% (sessenta por cento) de sua receita bruta total no mesmo período.

Não resta dúvida, que os destinatários exercem atividade de vendas de produtos alimentícios no atacado e, portanto, são estabelecimentos comerciais atacadistas, ainda que possam atuar secundariamente no reacondicionamento destes gêneros em embalagens menores.

Não podem ser caracterizados, no alcance estipulado pela norma estadual de redução de base, como estabelecimento industrial, dentro da acepção circunscrita no art. 268, XXXI, regulamentar, cuja reprodução também se mostra compulsória:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXXI - das operações internas com embalagens de polipropileno e polietileno destinadas a **estabelecimento industrial** para embalagem de alimentos e fertilizantes, de forma que a incidência do imposto resulte em uma carga tributária de 7%; (destaques não originais).

Note-se que o comando normativo é bem específico ao contemplar a carga tributária diminuída para quando as embalagens de polipropileno e polietileno forem direcionadas para estabelecimento industrial.

E, decididamente, os contribuintes elencados no trabalho fiscal, não são indústrias, mas, claramente, empresas atacadistas, que atuam no mercado a grosso de venda de alimentos, tais como feijão, farinha, açúcar e milho de pipoca, dentre outros.

Portanto, preferimos ficar com a interpretação de que não é a atividade minoritária de natureza industrial que autoriza o desfrute do incentivo tributário, e sim, estar a pessoa jurídica qualificada como indústria, a desempenhar tarefas de transformação.

A afetação bem extensiva de processo de industrialização contida no art. 4º do RIPI – lembrada pela defendente à fl. 21 -, não ganha aplicação automática para todo e qualquer estímulo tributário concedido no âmbito do ICMS, pois assim, haveria intromissão descabida de ente federado na competência tributária de outro.

Veja-se que o legislador federal quis dar amplo espectro ao que traduz industrialização para efeito de incidência do IPI, imposto a quem cabe arrecadar. Mas tal raciocínio, não pode ser usado incontinenti para benefícios fiscais concedidos pelo Estado. Quisesse o legislador estadual baiano admitir toda e qualquer atividade industrial como passível da carga minorada, ainda que secundariamente exercida por empresas eminentemente comerciais, e o texto normativo seria construído de outra maneira. Assim, o legislador, em vez de utilizar operações destinadas a estabelecimentos industriais, usaria operações destinadas a pessoas jurídicas que desenvolvam – principal ou complementarmente – atividades de natureza industrial, inclusive reacondicionamento de produtos alimentícios.

Daí não ter aproveitamento neste julgamento o paradigma deste CONSEF citado pela autuada à fl. 23, pois o caso aqui, não é saber se os destinatários desenvolvem alguma atividade de cunho transformativo, mas identificar se elas mesmas são industriais ou atacadistas. E a resposta inevitavelmente pende para a segunda alternativa.

Aliás, convém destacar, que o precedente citado, além de não se coadunar com a hipótese dos autos, teve julgamento sob a égide de regulamentação anterior do ICMS, da qual aqui não tem espaço e apenas aponta o que significa atividade industrial, sem correlação com estabelecimento industrial, na mesma linha seguida no presente voto.

Veja-se, a propósito, a sua ementa:

PROCESSO - A. I. N° 278937.1202/12-1 RECORRENTE - COCEAL – COMERCIAL CENTRAL DE AÇÚCAR E CEREAIS LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0101-03/13. ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA. INTERNET - 28/03/2014. 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF N° 0061-11/14.

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS QUALIFICADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. É industrial qualquer operação que modifique a apresentação do produto pela colocação de embalagem, com exceção do acondicionamento destinado ao transporte (art. 4º, IV, RIPI c/c art. 2º, § 5º, IV, RICMS/1997). Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

Where se vê, que se procura definir operação industrial e não estabelecimento industrial.

Não bastasse isto, a impugnante afirmou à fl. 25, mas não comprovou que os multicomerciantes clientes da autuada, possuem em suas instalações maquinário para ensacar alimentos, o que poderia configurar que, como atividade apenas coadjuvante, os alimentos são inseridos em embalagens menores dentro da própria firma atacadista. A simples declaração cadastral de poder desempenhar atividade de fracionamento apenas potencializa a ação, embora não signifique que na prática assim o atacadista funcione.

Não há evidências processuais de que os sete destinatários atacadistas possuem ensacadoras nas suas dependências, apesar do suposto envio de fotos e vídeos do processo produtivo, sem juntada nos autos – mas acessíveis via QR CODE. Mesmo que tais elementos aqui estivessem presentes, ainda poderia remanescer dúvidas, só elidíveis com a vistoria técnica em cada estabelecimento atacadista. Veja-se que, além das “bobinas de filmes”, que muito bem podem ser transformadas em embalagens a varejo e enchedoras de alimentos por uma terceira empresa, recebem eles sacos convencionais, já prontos e acabados para receberem as quantidades menores a serem vendidas no varejo.

Os arquivos attachados no google drive, acessados por esta relatoria através de QR CODE, encaixado à fl. 29, não asseguram que as imagens digam respeito aos destinatários alcançados pelo trabalho fiscal. Neste particular, é de se admitir a aplicação do art. 123, § 5º do RPAF-BA.

Por outro lado, vale frisar e repetir, mesmo que tivessem os atacadistas objeto da autuação ensacadoras dentro dos seus domínios, o desempenho desta atividade não seria o requisito bastante para as operações serem marcadas pela carga tributária de ICMS equivalente a 7%.

Este é o ponto fulcral da questão a ser desatada: independente de contar o atacadista com ensacadora em suas dependências, não será ele considerado estabelecimento industrial para efeito de fruição por parte da autuada (e, por extensão, do atacadista também, como contribuinte de fato) do benefício da redução de base de cálculo adotado nas operações, previsto no art. 268, XXXI do RICMS-BA. Na verdade, continuará o atacadista sendo um estabelecimento comercial, não industrial, corroborado por desempenhar preponderantemente comercialização de gêneros alimentícios, aliás conforme certificado nas suas próprias declarações para fins de suspensão do IPI.

Tem razão a auditoria neste particular. É de boa técnica legislativa, inexistir na norma expressões desnecessárias. Fosse possível estender o benefício para os comerciais atacadistas, contribuintes não industriais, nenhuma funcionalidade teria a locução “estabelecimento industrial”.

Auto de Infração PROCEDENTE em ambas as irregularidades, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário com o seguinte teor.

Inicialmente, menciona que se dedica à industrialização e comercialização de embalagens plásticas – conforme consta expressamente do seu Contrato Social, desempenhando regularmente as suas atividades desde sua constituição em 1980, buscando sempre cumprir rigorosamente as suas obrigações que lhe são inerentes, o que reflete na sua postura de lisura perante o Fisco.

Diz que sempre foi muito demandada por indústrias do setor alimentício baiano – sobretudo aquelas que comercializam itens de primeira necessidade (feijão, arroz, farinha, etc.), para as quais, vende embalagens plásticas em forma de bobinas – conhecidas coloquialmente como

“filmes”, ou sacos convencionais, de maneira que faz jus ao benefício fiscal concedido pelo art. 268, XXXI do RICMS, que assegura aos contribuintes uma redução substancial na base de cálculo do ICMS, de modo que a alíquota do imposto estadual alcance o percentual de 7%.

Informa verificar se as atividades desempenhadas pelos clientes são industriais, de fato, por excesso de zelo, de modo a garantir o gozo do benefício fiscal. Contudo, foi surpreendida pela lavratura do Auto de Infração ora vergastado, por meio do qual, o Autuante alega que o benefício fiscal concedido pelo art. 268, XXXI do RICMS, não poderia ser utilizado pela Recorrente, ao passo que lavrou a presente autuação, sob a acusação de que teria havido o recolhimento do imposto estadual em quantia inferior à devida.

Alega que para justificar a exigência fiscal, a fiscalização presumiu equivocadamente que a Recorrente teria vendido as suas embalagens plásticas para contribuintes não industriais, o que acarreta violação a um dos requisitos fixados pelo art. 268, XXXI do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, para gozo do benefício fiscal, presunção essa, que não encontra respaldo na realidade das atividades da Recorrente e das sociedades para as quais foram comercializadas as embalagens objeto da autuação.

Discorre sobre a instituição de benefícios fiscais pelo Estado da Bahia, para destacar dentre eles a redução da base de cálculo do imposto estadual, insculpido no art. 268, XXXI, que teria sido criada para fomentar a matriz industrial e agroindustrial das cadeias produtivas consideradas essenciais, com o intuito de garantir a manutenção de empregos, redução dos custos empresariais e, consequentemente, dos preços desses produtos no momento que chegarem às mãos dos consumidores finais.

Esclarece que para usufruir do benefício, não basta que o contribuinte comercialize embalagens de polipropileno ou polietileno no âmbito do Estado da Bahia para gozar do benefício, sendo imprescindível que a embalagem seja utilizada para acondicionar alimentos ou fertilizantes, assim como que se destine a estabelecimento industrial, entendendo que neste ponto é que reside a equivocada presunção adotada pelo Autuante e pelo acórdão recorrido, ao afirmar que as embalagens comercializadas pela Recorrente não se destinam a unidades industriais, o que justificaria a sobrecarga tributária a partir da desconsideração do benefício fiscal concedido pelo RICMS.

Aponta, que nos termos do art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza, finalidade ou o aperfeiçoamento para consumo, ressaltando que o art. 4º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/2010), reforça as disposições do art. 46 do CTN, assim como elenca alguns exemplos de atividades manifestamente industriais, concluindo que se tem uma elaboração industrial sempre que, por meio de uma operação física, química, mecânica ou técnica, o produto venha a adquirir uma nova utilidade ou, de algum modo, se mostre mais ajustado para o uso e consumo.

Destaca, que em se tratando especificamente do beneficiamento e do acondicionamento – que guardam maior relevância para o caso em deslinde, pode-se afirmar que no beneficiamento o produto sofre uma melhora a partir da modificação ou aperfeiçoamento do seu funcionamento ou aparência e, por outro lado, o acondicionamento reflete uma operação que implica alteração da apresentação do produto – pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando destinada ao mero transporte da mercadoria, como dispõe expressamente o art. 4º, IV do RIPI.

Indica, que é fato inequívoco no âmbito deste Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF/BA), que o simples acondicionamento dos alimentos em embalagens fracionadas menores tem natureza manifestamente industrial, como se pode extrair do Acórdão CJF nº 0061-11/14, e do Acórdão JJF nº 0101-03/13, de maneira que é possível afirmar, que o mero acondicionamento do produto em embalagens fracionadas para revenda, com logomarca e código de barras, corresponde a uma industrialização, sobretudo por descaracterizar o “estado

natural” do produto primário adquirido.

Diz que seus clientes refletem plantas industriais, localizadas em território baiano, e no exercício da sua atividade empresária, se dedicam à fabricação e comercialização de produtos considerados de primeira necessidade – e.g. feijão, farinha, açúcar, etc., e adquirem as embalagens da Recorrente para garantir a contenção e proteção mecânica, física e química dos alimentos que serão posteriormente comercializados, além de assegurar a comunicação do conceito mercadológico e o atendimento às exigências do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, assim como da própria Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

Relata, que por se tratar de estabelecimentos industriais com produção em larga escala, os clientes da Recorrente possuem, em suas instalações, todo o maquinário necessário para efetuar o corte e a selagem das embalagens – bem como o consequente acondicionamento dos alimentos, motivo pelo qual solicitam da Recorrente a embalagem na forma de bobina – conhecida popularmente como “filme”, ao passo que efetuam todo o processo necessário ao acondicionamento dos alimentos por si industrializados no próprio estabelecimento, com o auxílio de máquinas, ilustrando com as imagens que reproduzo abaixo:



Informa que ao chegarem às plantas industriais, as embalagens comercializadas pela Recorrente são inseridas em máquinas de ensacar – que irão encher as embalagens com os alimentos, efetuar o corte e a posterior vedação, ilustrando da seguinte forma:

- i) Maquinário utilizado para acondicionar os alimentos:



- ii) Embalagem vendida pela Recorrente sendo inserida na máquina:



iii) Momento de enchimento e vedação das embalagens com os alimentos:



iv) Produto final – alimentos devidamente acondicionados:



Alega, que ao final do processo, como se pode verificar das imagens acima e acostadas à Impugnação, tem-se que as embalagens adquiridas junto à Recorrente são utilizadas para acondicionar os alimentos e alteram a apresentação do produto final, operação que, nos termos do art. 4º, IV do RIPI, assim como da Jurisprudência pacífica deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), possui natureza manifestamente industrial.

Expõe, que considerar que comercializa as embalagens para estabelecimentos não industriais, é o mesmo que alegar que essas sociedades são consumidores finais dos seus produtos ou que o acondicionamento das embalagens adquiridas não caracteriza industrialização, afirmações que não encontram respaldo na realidade fática, muito menos na Jurisprudência deste Eg. Conselho.

Entende que o mero acondicionamento dos alimentos com as embalagens vendidas pela Recorrente em forma de bobinas, já se revela suficiente para demonstrar o direito ao pleno gozo do benefício fiscal conferido pelo art. 268, XXXI do RICMS, em relação às operações fiscalizadas, tendo em vista que ao revés do que alegou o Autuante, as embalagens destinaram-se a

estabelecimentos manifestamente industriais, porém, para que não restassem dúvidas acerca da total dissonância entre a afirmação da autuação vergastada e a realidade, afirma ter demonstrado na impugnação que o acondicionamento dos alimentos com as embalagens fabricadas por si não é a única atividade industrial desempenhada por essas sociedades, uma vez que são pessoas jurídicas de direito privado especializadas na industrialização dos próprios alimentos posteriormente acondicionados, reproduzindo as informações do cadastro dos clientes da Recorrente nos sistemas da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, para evidenciar o desempenho de atividades de beneficiamento, fracionamento e/ou acondicionamento dos alimentos – atuação eminentemente industrial, exemplificando com as seguintes atividades:

- i) 4623-1/08 – COMÉRCIO ATACADISTA DE MATÉRIAS-PRIMAS AGRÍCOLAS COM ATIVIDADE DE FRACIONAMENTO E ACONDICIONAMENTO, ASSOCIADA;
- ii) 4632-0/01 – COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS;
- iii) 4632-0/03 – COMÉRCIO ATACADISTA DE CEREAIS E LEGUMINOSAS BENEFICIADOS, FARINHAS, AMIDOS E FÉCULAS, COM ATIVIDADE DE FRACIONAMENTO E ACONDICIONAMENTO ASSOCIADO

Sustenta que os referidos CNAEs já deixam indícios das atividades desempenhadas em seus estabelecimentos, não havendo técnica hermenêutica capaz de sugerir a ausência de produção industrial, fato corroborado pelas Declarações solicitadas pela Recorrente – para fins de suspensão do IPI, com fulcro no art. 29, da Lei nº 10.637/2002, por meio das quais, essas sociedades reafirmam que se dedicam, de forma preponderante, à elaboração e fabricação de produtos alimentícios, elencando a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), de cada uma das mercadorias industrializadas.

Revela, que para deixar mais cristalina a questão controvertida, entrou em contato com os seus clientes e solicitou mais documentos capazes de comprovar as atividades eminentemente industriais desempenhadas em seus estabelecimentos e estes enviaram diversas fotografias e vídeos da planta industrial, relatando um pouco do processo produtivo dos alimentos que industrializa, desde a sua chegada ao estabelecimento na forma natural até o acondicionamento nas embalagens da Recorrente, destacando que diante da impossibilidade de entregar arquivos magnéticos físicos em razão da pandemia, disponibilizou os vídeos e fotografias em nuvem que pode ser acessada pelo link (<https://drive.google.com/drive/folders/17l9OSLMKuR1nWGZW8omhldw9Sx4roxh1?usp=sharing>) ou QR CODE abaixo reproduzido:



Relata, que nos vídeos e nas imagens em referência, fica claro que essas sociedades são verdadeiras plantas industriais, que contam com esteiras, tubos, elevadores, registros e diversas máquinas necessárias à linha de produção dos alimentos, assim como o maquinário indispensável ao posterior acondicionamento nas embalagens vendidas pela Recorrente e também não deixam margem de dúvida em relação à transformação da matéria-prima recebida (alimentos em seu

estado natural), em produtos acabados, perpassando por diversos processos consagrados industriais, a exemplo da classificação, fracionamento, beneficiamento e acondicionamento.

Afirma que no caso específico do feijão, os contribuintes adquirem o feijão bruto; excluem as impurezas; classificam e separam em espécies; bem como, ao final do processo de beneficiamento, acondicionam em embalagens fracionadas menores – de 1 kg e 2kg, ou seja, os produtos alimentícios adquiridos pelos clientes da Recorrente não estão prontos para distribuição na forma em que chegam, ao passo que claramente sofrem uma melhora a partir do aperfeiçoamento da sua utilidade para consumo e aparência, atividade insculpida no art. 4º, II do RIPI como industrialização por beneficiamento.

Diz que a JJF ignorou deliberadamente o robusto conjunto probatório trazido aos autos, sem apontar qualquer elemento de prova capaz de induzir às suas conclusões, e ainda, revelando total inércia em relação à devida apuração dos fatos, reiterando simplesmente os termos da autuação fiscal, alegando que os clientes da Recorrente não são estabelecimentos industriais, motivo pelo qual julgaram pela manutenção do lançamento fiscal – em todos os seus termos.

Destaca ainda, que a JJF afirmou que as Declarações Para Fins de Suspensão do IPI – acostadas pela própria Recorrente aos presentes autos, demonstram que os seus clientes não são estabelecimentos industriais, com o que não concorda já que tais documentos foram acostadas aos autos pela própria Recorrente como mais um elemento de prova capaz de reiterar as atividades industriais desempenhadas pelos seus clientes uma vez que reforçam a natureza industrial das atividades desempenhadas por eles, eis que, nos termos do art. 29, da Lei Federal nº 10.637/2002, a suspensão do IPI é apenas aplicada àqueles contribuintes que industrializam os produtos classificados nas categorias elencadas pelo dispositivo legal.

Observa que o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), incidiria normalmente sobre as operações em evidência, tendo em vista a natureza eminentemente industrial das atividades em voga. Todavia, o legislador federal optou por desonerar esses itens – considerados de primeira necessidade e essenciais à sociedade, a partir da concessão do benefício da suspensão do imposto federal, fato que não altera a natureza industrial dessas sociedades.

Reafirma que se os estabelecimentos adquirentes das embalagens são verdadeiras plantas industriais – que industrializam não apenas as embalagens vendidas pela Recorrente, como também os próprios alimentos que comercializam posteriormente, não há que se falar em inaplicabilidade do art. 268, XXXI do RICMS, haja vista que a legislação estadual não condicionou o usufruto do benefício fiscal à revenda para estabelecimentos que recolhem IPI sobre as operações em evidência, mas sim para aqueles contribuintes industriais – exatamente como ocorreu no presente caso.

Insiste que não há nos presentes autos qualquer elemento de prova, capaz de induzir à conclusão de que essas sociedades, com as quais a Recorrente comercializou as suas embalagens, não são estabelecimentos industriais, muito pelo contrário, uma vez que a Recorrente fez questão de instruir a sua peça impugnatória com um vasto conjunto probatório que não deixa dúvidas acerca das atividades desempenhadas por essas sociedades, tendo anexado documentos oficiais emitidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, fotografias das plantas industriais, vídeos dos processos produtivos, etc. e a JJF, por sua vez, sequer determinou a realização de uma diligência fiscal para apurar eventuais questionamentos remanescentes.

Afirma ter havido uma análise simplista pelo acórdão recorrido, acerca das operações desempenhadas pelos clientes da Recorrente, na medida em que afirmou que essas sociedades se limitam a ensacar os alimentos para posterior revenda na modalidade atacadista, o que não seria compatível com o quanto demonstrado à exaustão pela Recorrente já que, ao contrário do que foi afirmado no acórdão recorrido, essas sociedades não se limitam a “ensacar” os alimentos para posterior revenda, mas, além de realizar o acondicionamento nas embalagens vendidas pela Recorrente, efetuam a industrialização dos próprios alimentos que comercializam.

Pontua, que toda a exigência fiscal que decorre da Infração 02 está equilibrada sob um único pilar, qual seja, a acusação de venda das embalagens, por parte da Recorrente, para estabelecimento não industrial – vedado expressamente pelo art. 268, XXXI do RICMS para a fruição do benefício fiscal de redução da base de cálculo, afirmação que não poderia estar mais dissonante da realidade, uma vez que as embalagens comercializadas pela Recorrente são destinadas a contribuintes tipicamente industriais, que desempenham não apenas uma, mas diversas atividades apontadas expressamente como industriais, de maneira que a Recorrente não recolheu o ICMS a menor ou utilizou-se indevidamente do benefício da redução da base de cálculo instituído pelo RICMS/BA, razão pela qual a Infração 02 é totalmente improcedente e o acórdão proferido pela 5ª JJF merece ser devidamente reformado por este Eg. Conselho.

Encerra pedindo o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para reformar o acórdão de primeiro grau e reconhecer a total improcedência da infração 02, requerendo, alternativamente, a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos para os quais as embalagens em evidência foram destinadas, a fim de que não restem dúvidas acerca da natureza tipicamente industrial das suas atividades.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais arguidas no recurso ou que mereçam ser arguidas de ofício, avanço diretamente para o mérito. Reconhecida e quitada a infração 01, conforme relatório de pagamento de fls. 106-108, a pretensão recursal subsiste apenas em relação à infração 02.

Importante delimitar, desde já, que a discussão sob exame se restringe à interpretação do que se entende pela expressão “estabelecimento industrial”, contida no inciso XXXI do art. 268 do RICMS/BA, para definir se a recorrente possui ou não direito ao benefício de redução da base de cálculo ali previsto. Por este motivo, aliás, indefiro o pedido de diligência por considerar os elementos contidos nos autos suficientes para solução da controvérsia (art. 147, I do RPAF), sendo também desnecessária a providência.

O dispositivo regulamentar no qual a recorrente se agasalha dispõe o seguinte:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...

XXXI - das operações internas com embalagens de polipropileno e polietileno destinadas a estabelecimento industrial para embalagem de alimentos e fertilizantes, de forma que a incidência do imposto resulte em uma carga tributária de 7%;

Por sua vez, o entendimento da JJF pode ser sintetizado pelos seguintes fragmentos do acórdão recorrido:

[...] As Declarações para Suspensão do IPI, firmadas pelos clientes da autuada, apontam que eles operam predominantemente com produtos alimentícios, não sujeitos à tributação do IPI, o que bem demonstra não serem eles estabelecimentos industriais, no teor mencionado na norma estadual que, por tratar de benefício fiscal, merece comportar detida interpretação.

...
Não resta dúvida, que os destinatários exercem atividade de vendas de produtos alimentícios no atacado e, portanto, são estabelecimentos comerciais atacadistas, ainda que possam atuar secundariamente no reacondicionamento destes gêneros em embalagens menores.

...
E, decididamente, os contribuintes elencados no trabalho fiscal, não são indústrias, mas, claramente, empresas atacadistas, que atuam no mercado a grosso de venda de alimentos, tais como feijão, farinha, açúcar e milho de pipoca, dentre outros.

Portanto, preferimos ficar com a interpretação de que não é a atividade minoritária de natureza industrial que autoriza o desfrute do incentivo tributário, e sim, estar a pessoa jurídica qualificada como indústria, a desempenhar tarefas de transformação.

A afetação bem extensiva de processo de industrialização contida no art. 4º do RIPI – lembrada pela defendant à fl. 21 -, não ganha aplicação automática para todo e qualquer estímulo tributário concedido no âmbito do ICMS, pois assim, haveria intromissão descabida de ente federado na competência tributária de outro.

Veja-se que o legislador federal quis dar amplo espectro ao que traduz industrialização para efeito de incidência do IPI, imposto a quem cabe arrecadar. Mas tal raciocínio, não pode ser usado incontinenti para benefícios fiscais concedidos pelo Estado. Quisesse o legislador estadual baiano admitir toda e qualquer atividade industrial como passível da carga minorada, ainda que secundariamente exercida por empresas eminentemente comerciais, e o texto normativo seria construído de outra maneira. Assim, o legislador, em vez de utilizar operações destinadas a estabelecimentos industriais, usaria operações destinadas a pessoas jurídicas que desenvolvam – principal ou complementarmente – atividades de natureza industrial, inclusive reacondicionamento de produtos alimentícios.

Daí não ter aproveitamento neste julgamento o paradigma deste CONSEF citado pela autuada à fl. 23, pois o caso aqui, não é saber se os destinatários desenvolvem alguma atividade de cunho transformativo, mas identificar se elas mesmas são industriais ou atacadistas. E a resposta inevitavelmente pende para a segunda alternativa.

...
Este é o ponto fulcral da questão a ser desatada: independente de contar o atacadista com ensacadora em suas dependências, não será ele considerado estabelecimento industrial para efeito de fruição por parte da autuada (e, por extensão, do atacadista também, como contribuinte de fato) do benefício da redução de base de cálculo adotado nas operações, previsto no art. 268, XXXI do RICMS-BA. Na verdade, continuará o atacadista sendo um estabelecimento comercial, não industrial, corroborado por desempenhar preponderantemente comercialização de gêneros alimentícios, aliás conforme certificado nas suas próprias declarações para fins de suspensão do IPI.

Tem razão a auditoria neste particular. É de boa técnica legislativa, inexistir na norma expressões desnecessárias. Fosse possível estender o benefício para os comerciais atacadistas, contribuintes não industriais, nenhuma funcionalidade teria a locução “estabelecimento industrial”. [...] (negrito do original)

Em apertada síntese, a JJF sustenta que o conceito de “estabelecimento industrial” mencionado na regulamentação do ICMS, é diferente daquele previsto na legislação federal em relação ao IPI, pois as disposições acerca do imposto estadual, não se inserem na competência tributária do legislador federal, e, ainda, porque o legislador estadual teria optado pela construção do RICMS de outra forma se quisesse beneficiar as pessoas jurídicas que desenvolvem principal ou complementarmente atividades de natureza industrial, como sugere ser o caso da recorrente.

Sem razão, entretanto, a meu ver.

O ICMS, embora tenha como sujeitos ativos os Estados, possui caráter nacional, como já destacou o STF (ADI 4628, Rel. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 21/11/2014), e, inclusive, vem reiterando, como na recente decisão que definiu a necessidade de edição de lei complementar para cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto (Tema 1.093).

Além disso, entendo que a controvérsia acerca da interpretação da expressão “estabelecimento industrial”, para fins de aplicação da legislação tributária, se encontra relativamente resolvida, de acordo com o que dispõe o § 8º, da Cláusula terceira do Ajuste SINIEF 02/09 transcrita abaixo:

Cláusula terceira A EFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

...
§ 8º Para fins do Bloco K da EFD, estabelecimento industrial é aquele que possui qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização, segundo a legislação de ICMS e de IPI, e cujos produtos resultantes sejam tributados pelo ICMS ou IPI, mesmo que de alíquota zero ou isento.

Ora, ao contrário do que afirma o acórdão recorrido, não vislumbro coerência em atribuir sentido diferente à expressão “estabelecimento industrial”, entre os tributos estadual e federal, quando o próprio Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, e o Secretário da Receita Federal do Brasil, conjuntamente, já estabeleceram quem pode ser incluído neste conceito.

Importante destacar, que o critério adotado no referido Ajuste é amplo, não exigindo sequer a

previsão da atividade econômica no contrato social, **bastando apenas a presença de qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização**, de modo que apenas um seria suficiente para qualificar o estabelecimento como industrial. E, se para caracterizar a obrigação prevista no referido Ajuste, nada mais é exigido do contribuinte pelo Estado, não soa razoável, que para gozar de um benefício destinado a sujeito passivo com a mesma característica, necessite ainda cumprir outros requisitos.

Logo, entendo que estabelecimento industrial é todo aquele que possui qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização, de acordo com a legislação de ICMS e de IPI, como previsto no § 8º, da Cláusula terceira do Ajuste SINIEF 2/09, aplicando-se o disposto na legislação do IPI principalmente naquilo que a regulamentação do ICMS silencia.

Consequentemente, inexistindo disposição expressa em sentido contrário no RICMS/BA, se aplica ao presente caso o art. 4º do RIPI, abaixo transcrito:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - 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); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

O exame dos documentos constantes dos autos, por sua vez, revela que as adquirentes das mercadorias comercializadas pela recorrente possuem evidente processo de industrialização, até porque o acondicionamento ou reacondicionamento que realizam não serve apenas para transporte, mas sim como parte de um processo que envolve fracionamento, incorporação de logomarca e acondicionamento para revenda, independentemente da atividade econômica que exercem com preponderância ou que possuem em seus atos constitutivos, aspectos irrelevantes para o seu enquadramento como beneficiária da redução de base de cálculo no inciso XXXI do art. 268 do RICMS/BA, conforme demonstrado.

Registro, que não há controvérsia nos autos acerca das mercadorias comercializadas corresponderem àquelas que a recorrente alega (embalagens para posterior acondicionamento, muitas vezes na forma de bobinas denominadas “filme”). O autuante nada contrapôs a esta afirmação na informação fiscal de fls. 102-104, que é ainda corroborada pelas notas fiscais que acompanharam a impugnação (fls. 61, 62, 63, 64, 73, 74, 77, 78, 82, 83, 88, 91, 95).

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a decisão de primeiro grau e reconhecer a Insubsistência da infração 02. Assim, o valor remanescente do Auto de Infração é conforme a infração 1 (R\$9.671,17).

VOTO EM SEPARADO

Por ter pedido vistas ao processo, e tendo examinado com a máxima atenção que o polêmico assunto requer, entendi ser pertinente um voto em separado, pois embora concorde com o resultado do julgamento (improcedência) da infração 2, tenho algumas razões complementares a ponderar, depois de ouvir os argumentos do parecer opinativo do ilustre procurador da PGE/PROFIS, Dr. Leônicio Ogando Dacal, e os fundamentos do voto do eminentíssimo Conselheiro

Relator, Dr. Anderson Ítalo Pereira.

De início, devo registrar que o parecer opinativo da PGE/PROFIS, deixou claro que “deveria o recurso voluntário ser provido, com a insubsistência da infração em debate, contudo rejeitando-se os argumentos do voto do Relator, quanto a uma sujeição do ICMS à legislação do IPI”

Na sua concepção, o que leva à improcedência, é o fato de que o “núcleo do art. 268 do RICMS. Não reside no “estabelecimento industrial”, mas na “destinação das mercadorias para embalagem de alimentos e fertilizantes”, e que a atividade do destinatário, embora atacadista, satisfaz o objetivo da norma”. Embora não tenha dito de forma explícita que seu pensamento se guiava por uma exegese teleológica ou finalística da norma, foi assim que entendi.

Contudo, tanto os argumentos da Procuradoria como os do Relator, necessitam de uma maior extensão interpretativa, inclusive por considerar, ao contrário do ilustre Procurador, que há razoabilidade quanto à aplicação da legislação do IPI, como secundária ou complementar ao ICMS, havendo lacunas legislativas, sem desconsiderar que concordo com a tese aparentemente finalística do representante da d. PGE/PROFIS, mas que deve ficar suficientemente claro, que isto não se aplica em todas as circunstâncias dos fatos que estão sob a ótica do art. 111 do CTN (registro que o parecer do Dr. Leônicio Ogando, não evidenciou que seu opinativo seria extensão a qualquer situação, porém também não disse que era aplicável apenas para o caso concreto).

Assim, entendo pertinentes as alusões feitas pelo Relator quanto à questão subjacente do IPI, pois é certo que a maioria das legislações do ICMS acata, por exemplo, a definição de produto industrializado que consta na legislação do IPI.

Embora aqui sequer se discuta esta questão (nem o autuante contesta isto, já que seu argumento fica centrado no conceito de “estabelecimento industrial”, e não na atividade industrializadora executada pelo destinatário), o antigo Regulamento do ICMS de 1997, no seu art. 2º, parágrafo 5º, dizia que são considerados como industrializados, os produtos que decorram de operações que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou finalidade ou o aperfeiçoamento para consumo, exatamente o conceito que se encontra no RIPI.

Assim, embora reconheça que não é em qualquer circunstância que a legislação do IPI possa realmente ser aplicada ao ICMS, de forma subsidiária, entendo haver pertinência quando o Relator quando diz:

“além disso, entendo que a controvérsia acerca da interpretação da expressão “estabelecimento industrial” para fins de aplicação da legislação tributária se encontra relativamente resolvida, a teor do que dispõe o §8º da Cláusula terceira do Ajuste SINIEF02/09 transcrita abaixo:

Cláusula terceira AEFD será obrigatória, a partir de 1º de janeiro de 2009, para todos os contribuintes do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e/ou do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

...
§8º Para fins do Bloco K da EFD, estabelecimento industrial é aquele que possui qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização, segundo a legislação de ICMS e de IPI, e cujos produtos resultantes sejam tributados pelo ICMS ou IPI, mesmo que de alíquota zero ou isento.

Contudo, meu voto em separado, decorre do fato que considero ambos os argumentos, da PGE/PROFIS e do Relator, coerentes, porém insuficientes.

É que neste pormenor, outras infrações que envolvam a interpretação do art. 111 do CTN, ainda que atendam a uma causa teleológica, ou mesmo encontre amparo na legislação do IPI, necessariamente, não se configura uma certeza de que tais argumentos, isoladamente decidam a questão, pois podem até se revelar oportunos, como no presente caso, porém insuficientes para uma total segurança da decisão.

Ou seja, inaplicável a interpretação meramente finalística, se for a única, assim como também não acato isoladamente, o argumento de que o atacadista seja um “estabelecimento industrial”,

utilizando-se a legislação do IPI; embora como dito, ao contrário da PGE/PROFIS, considere razoável a tese posta, porém ainda discutível, pois não consolidada no âmbito do ICMS, como é o caso do conceito de industrialização.

Vejamos o teor do art. 268 do RICMS e do art. 111 do CTN.:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo: ...

XXXI - das operações internas com embalagens de polipropileno e polietileno destinadas a estabelecimento industrial para embalagem de alimentos e fertilizantes, de forma que a incidência do imposto resulte em uma carga tributária de 7%;

Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Interpretar a lei é a tarefa mais árdua do Direito. Observo que o inciso II do art. 111, fala de isenção, e no caso presente, o art. 268 do RICMS se for “*literalmente interpretado*”, segundo a concepção do *literalismo radical*, e para usar uma expressão “*literal*” do próprio texto, este fala em *redução de base de cálculo, e não em isenção*, o que já rende uma boa discussão jurídica, já que se poderia com base no próprio texto do art. 268, se afirmar sob a perspectiva “*literal*” *que no art. 268 não há isenção alguma para se aplicar* a exegese do art. 111 do CTN.

Contudo, vou considerar superada esta questão, e admitir o entendimento de que **quando se trata de redução de base de cálculo, está a se falar em isenção parcial**, e, portanto, recai na regra interpretativa do CTN, mas fica a abordagem do tema, só como um exemplo da complexidade da interpretação das normas.

O autuante, na informação fiscal à fl. 103, argumenta que a *expressa condição designada pelo art. 268, XXXI, de que sejam as embalagens destinadas a estabelecimento industrial, parece restringir o benefício a empresas tipicamente industriais, onde a industrialização seja sua atividade principal, isto é preponderante, ou do contrário não teria a expressão estabelecimento industrial. Que o uso desta expressão estabelecimento industrial é relevante, restritiva e do contrário, não haveria emprego do termo e o sentido da abrangência ficaria a todos que efetuarem acondicionamento ou reacondicionamento.*

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, diz que - “*Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição*” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362).

Repriso ainda o trecho do voto recorrido em que o Relator *a quo*, dá plena razão ao autuante:

...

Este é o ponto fulcral da questão a ser desatada: independente de contar o atacadista com ensacadora em suas dependências, não será ele considerado estabelecimento industrial para efeito de fruição por parte da autuada (e, por extensão, do atacadista também, como contribuinte de fato) do benefício da redução de base de cálculo adotado nas operações, previsto no art. 268, XXXI do RICMS-BA. Na verdade, continuará o atacadista sendo um estabelecimento comercial, não industrial, corroborado por desempenhar preponderantemente comercialização de gêneros alimentícios, aliás conforme certificado nas suas próprias declarações para fins de suspensão do IPI.

Tem razão a auditoria neste particular. É de boa técnica legislativa, inexistir na norma expressões desnecessárias. Fosse possível estender o benefício para os comerciais atacadistas, contribuintes não industriais, nenhuma funcionalidade teria a locução “estabelecimento industrial”.[...]

Alexandre Barros Castro e Luis Henrique Neris de Souza (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010), comentam o art. 111 e afirmam que “*como é cediço os métodos interpretativos, o literal ou gramatical não propicia na maior parte das vezes, uma exegese adequada. Na*

interposição literal avultam os obstáculos, sacrificando-se inexoravelmente a precisão. Sob esse prisma, devemos ressaltar que a interpretação sistemática é a que melhor propicia o entendimento do preceito como um todo, vale dizer, é por este método que resulta preciso o exame ao hermeneuta.

Em verdade, o art. 111, valendo-se de linguagem inadequada e imprópria, prescreve a nosso ver não a proibição do uso de outros métodos interpretativos que não o literal, mas sim a clara e expressa vedação a exegese que de tão alargada, venham de fato a substituir a norma posta, por outra".

Não é outro o modo de compreensão de Aliomar Baleeiro sobre o sentido desta “*interpretação literal*”, a saber:

“Podemos então, inspirados nos escritos de Hart sobre a textura aberta do Direito, propor uma interpretação para a norma de interpretação contida no art. 111 do CTN. Esse parece ser, no nosso entender, o sentido da locução ‘interpretação literal’ no contexto da mencionada disposição normativa: interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo controverso dos enunciados normativos estabelecidos pelo legislador e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes”

Aqui me socorro do opinativo muito preciso de Dr. Leônio Ogando, quando diz que “*o que leva à improcedência, é o fato de que o núcleo do art. 268 do RICMS. não reside no “estabelecimento industrial” mas na destinação das mercadorias para embalagem de alimentos e fertilizantes, e que a atividade do destinatário, embora atacadista, satisfaz o objetivo da norma”*.

Sim, de fato se há um núcleo controverso como afirmou o Mestre Aliomar Baleeiro, este é a destinação das mercadorias para embalagem de alimentos, sendo que quando se chega ao enunciado do “estabelecimento industrial”, se estabelece um grau de incerteza, se o atacadista também é ou não um estabelecimento industrial(embora formalmente não o seja), porém como bem frisado pelo ilustre procurador, Dr. Leônio Ogando Dacal, a atividade comprovada de industrialização satisfaz o objetivo da norma, não sendo imprescindível a comprovação de que seja mesmo estabelecimento industrial.

O que é intransponível, no ensinamento do Mestre Baleeiro, é o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, e nesse caso, a zona de incerteza está em **se o contribuinte se amolda ou não ao conceito de estabelecimento industrial, mas não resta a menor sombra de dúvidas que uma atividade industrial ali é realizada**, e concordo com o opinativo da PGE/PROFIS, ficando satisfeita a condição imposta pela norma, independente do conceito subjetivo do que seja “**estabelecimento industrial**”.

É que, estando na zona de incerteza, há de se prevalecer o princípio da boa-fé do contribuinte, já que não vendeu a mercadoria para um atacadista que iria revender as embalagens, nem tampouco serviu para embalar mercadorias outras, mas gêneros alimentícios, devendo acrescentar que o legislador obviamente deu a redução de base de cálculo, para diminuir o custo final de gêneros alimentícios num país que tem notórios problemas de segurança alimentar.

Por outro lado, não há dúvidas de que se o estabelecimento atacadista abrisse do lado uma pequena unidade industrializadora, com inscrição de “estabelecimento industrial”, e remetesse todas os gêneros alimentícios para embalagem, não há dúvida de que este auto de infração sequer existiria. Ou seja, não vejo sentido que os atacadistas abram inscrições próprias para seu pequeno parque industrial, apenas com o intuito de formalizar sua inscrição como estabelecimento industrial para este fim, um planejamento tributário forçado por conta das aquisições de embalagens.

O autuante diz que o uso desta expressão estabelecimento industrial é relevante, restritiva, no que concordo. Fosse um supermercado ou qualquer outro contribuinte que não desse qualquer aplicação industrial às embalagens, e o utilizasse no acondicionamento de alimentos, o lançamento seria absolutamente procedente. O problema é o caráter restritivo além do admissível.

Contudo, como podemos realmente asseverar que o atacadista que possui um pequeno parque industrial em anexo à sua unidade, como provam as imagens e vídeos acostados ao Recurso em QRcode, não seja também um estabelecimento industrial? Tal conceituação, repito, se encontra numa zona de penumbra, tendo o Relator inclusive apresentado uma tese razoável, de que é sim, estabelecimento industrial, quando traz o AJUST SINIEF 02/09, em que o parágrafo 8º da cláusula terceira, atribui o conceito de estabelecimento industrial como aquele que possui qualquer dos processos que caracterizam uma industrialização, segundo a legislação do ICMS e do IPI, que como já exposto, a maioria dos estados, adota os critérios de definição extraídos do RIPI.

Como disse Aliomar Baleeiro, sendo esta zona cinzenta o limite intransponível, não pode o Fisco restringir a norma além do devido, já que o lançamento tributário deve se revestir de liquidez e certeza, e os argumentos trazidos tanto pelo Relator nesta Câmara, quanto à condição de industrial de destinatário, já lança sérias dúvidas sobre esta certeza, e o pronunciamento da d. PGE/PROFIS, complementa a fundamentação, considerando irrelevante a condição de “estabelecimento industrial” diante da atividade comprovadamente industrializadora.

Vejamos 2 decisões do STJ, nesta seara:

A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010.

A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015.

É certo que a interpretação tida como literal, gramatical ou restritiva, não pode implicar em diminuição “preventiva” ou cautelosa quanto ao alcance da norma, mas como dito na decisão do STJ, **mas na sua exata compreensão pela literalidade da norma**, e no caso da lide, a discussão técnica e formal se o estabelecimento é industrial, não apenas é nebulosa, mas torna-se ínfima, diante do núcleo da norma, como bem pontuado pelo representante da PGE/PROFIS.

Não há qualquer exatidão na compreensão, que resulte na exclusão do contribuinte da definição de estabelecimento industrial. Basta verificar as palavras do autuante na informação fiscal - **parece restringir o benefício a empresas tipicamente industriais, onde a industrialização seja sua atividade principal, isto é preponderante**. Neste caso, fica claro que o autuante, assim como o voto recorrido, pretende restringir o alcance da norma, saindo da sua exata compreensão, já que o conceito de estabelecimento industrial associado a um mesmo estabelecimento atacadista, não apresenta nenhuma precisão semântica, nem mesmo legal, sendo mesmo polêmico.

Assim, concluo que avançar sobre a esfera privada de outrem, mediante uma exegese que não encontra nenhuma segurança, já que como dito, o conceito de estabelecimento industrial no caso concreto, está numa penumbra, enquanto não haja a menor dúvida que um processo de industrialização ali ocorreu com as embalagens com utilização em gêneros alimentícios, há de ficar em segundo plano o conceito subjetivo de ser ou não “estabelecimento industrial. Para finalizar, trago trecho de um trabalho acadêmico, intitulado Fundamentos do Direito Tributário, organizado pelo Professor Humberto Ávila, que lança uma boa clarividência ao tema em debate:

A segurança jurídica, portanto, constitui o fundamento primordial do art. 111 do CTN, e deve funcionar como o principal vetor para compreender a norma derivada dessa disposição. Como explica de modo perspicaz Humberto Ávila, um dos sentidos em que a expressão “segurança jurídica” pode ser compreendida é como uma norma do tipo princípio, dirigida aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, “que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade”

Em particular, o art. 111 do CTN é uma instanciação da “função eficácia”. A exigência de “interpretação literal”, portanto, deve ser entendida, com base na razão de ser da norma e na sua interpretação teleológica, entendida como a interpretação que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, com vistas à proteção das legítimas expectativas geradas no contribuinte a partir

das conexões sistêmicas do enunciado normativo interpretado.

Que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica.

Ninguém há de duvidar, que o destinatário, embora inscrito como atacadista, pratica atividade típica de industrialização, embora em segundo plano; não vejo *a priori*, como se considerar que seja semanticamente impossível caracterizá-lo como estabelecimento industrial, pois embora formalmente um comércio atacadista, o Processo Administrativo Fiscal prima pela verdade material. O próprio fundamento do voto do Relator, mostrou que isto é possível, a partir da utilização de legislação subsidiária do IPI.

Face ao exposto, voto PELO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087461.0003/20-2**, lavrado contra **TERMOPLAST EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.671,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO EM SEPARADO

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS