

A. I. Nº - 087461.0003/20-2  
AUTUADA - TERMOPLAST EMBALAGENS LTDA.  
AUTUANTE - HÉLIO SILVA DAMASCENO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19.04.2021

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0014-05/21-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Cabe a glosa parcial do crédito fiscal quando comprovadamente a saída subsequente, de direito, é beneficiada pela redução da base de cálculo. Infração parcialmente elidida. Sujeito passivo reconhece a dívida e efetua recolhimentos, sujeitos à análise por parte do órgão fazendário competente. Infração procedente. **2. PAGAMENTO A MENOS. BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Auditoria defende a tese de que o incentivo previsto no inciso XXXI do art. 268 do RICMS-BA só se aplica a destinatários que se caracterizem como estabelecimentos industriais. Elementos instrutórios apontam que os clientes da impugnante são estabelecimentos comerciais atacadistas, não contemplados com o favor fiscal da base impositiva reduzida. Irregularidade procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Inicialmente, cumpre sublinhar, que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos integrantes processuais, já adaptado para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 26/06/2020, no valor histórico total de R\$113.717,54, abarca duas irregularidades, assim discriminadas:

***Infração 01 – 01.05.03:*** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

*Montante histórico de R\$9.671,17.*

*Fatos geradores de setembro de 2016, novembro e dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018.*

Enquadrou-se a conduta no art. 29, §8º, da Lei nº 7014/96, c/c o art. 312, §1º, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 e proposição de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei atrás mencionada.

***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.*

Enquadrou-se a conduta no art. 29, §8º, da Lei nº 7014/96, c/c os arts. 267 a 268 (a depender da hipótese), do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 e proposição de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei atrás mencionada.

Dão suporte à cobrança o demonstrativo das saídas com redução de base de cálculo e cômputo do crédito a estornar (fls. 06/07), demonstrativo da redução indevida da base de cálculo – vendas para estabelecimentos não industriais (fls. 08/09) e cientificação de início da ação fiscal (fl. 10).

Lançamento registrado na base de dados em 29.6.2020 (fl. 11).

Ciente do lançamento em 15.7.2020, a impugnação (fls. 16/49) foi protocolada em 15.9.2020, conforme protocolo presente nos autos (fl. 54).

De começo, indica a autuada ter pago sua dívida em relação à infração 01, consoante comprovante anexo (doc. 03).

Já em face da infração 02, a autuada articula que:

Constitui uma indústria e tem dedicação na atividade de transformação e comercialização de embalagens plásticas, conforme contrato social.

Sempre foi muito demandada por indústrias do setor alimentício baiano, sobretudo aquelas que comercializam itens de primeira necessidade.

Quando procurada por estes agentes econômicos industriais, adota o benefício fiscal previsto no art. 268, XXXI do RICMS-BA, o qual transcreveu à fl. 20.

A fiscalização presumiu equivocadamente que a defendente teria vendido as suas embalagens plásticas para contribuintes não industriais, embora tal presunção não encontre eco na realidade das atividades desenvolvidas por eles.

Os benefícios fiscais visam fomentar a matriz industrial e agroindustrial das cadeias produtivas consideradas essenciais, assegurando-se a fixação de alíquotas menos expressivas para produtos de primeira necessidade.

A redução de carga tem como foco o envio de embalagens para estabelecimentos industriais.

Para efeito de tributação do IPI, o art. 46 do CTN considera industrializado o produto que tenha submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza, finalidade ou o aperfeiçoamento para consumo, disposição repetida no art. 4º do regulamento do citado imposto federal.

Uma elaboração industrial surge sempre que por uma operação o produto venha a adquirir uma nova utilidade ou se mostre mais ajustado para uso e consumo, sendo que, em relação ao acondicionamento, ocorre uma operação que implica em alteração da apresentação do produto.

Há posicionamento deste Conselho no sentido de que o simples acondicionamento dos alimentos em embalagens fracionadas menores, com inserção de logomarca e código de barras, tem natureza manifestamente industrial, trazendo os números dos acórdãos em primeiro e segundo graus para um único processo.

Os seus clientes adquirem embalagens da impugnante para garantir a contenção e proteção mecânica, física e química dos alimentos que serão posteriormente comercializados, possuindo em suas instalações todo o maquinário necessário para efetuar o corte e a selagem das embalagens, bem como o consequente acondicionamento dos alimentos.

Nestes termos, tais clientes solicitam a embalagem em forma de bobina, conhecida como “filme”, de modo que efetuem todo o processo necessário ao acondicionamento dos alimentos por si industrializados no próprio estabelecimento.

Ao chegarem às plantas industriais, as embalagens comercializadas são inseridas em máquinas de ensacar – que irão encher as embalagens com os alimentos, efetuar o corte e a posterior vedação.

Ao final do processo, as embalagens adquiridas alteram a apresentação do produto final e, portanto, isto assume natureza manifestamente industrial.

O mero acondicionamento dos alimentos com as embalagens fabricadas pela defendente não é a única atividade industrial desempenhada por estas sociedades, vez que elas mesmas industrializam os próprios alimentos posteriormente acondicionados.

Tanto assim é que o próprio cadastro destes clientes indica o desempenho de atividades de beneficiamento, fracionamento e/ou acondicionamento dos alimentos – atuação eminentemente industrial, CNAEs 4623-1/08, 4632-0/01 e 4632-0/03.

Essa conjuntura fática é corroborada pelas Declarações solicitadas pela impugnante para fins de suspensão do IPI, com fulcro no art. 29 da Lei 10.637/2002, por meio das quais ditos clientes reafirmam que se dedicam, de modo preponderante, à elaboração e fabricação de produtos alimentícios, acompanhados das NCMs respectivas.

Cordialmente, os clientes da defendente enviaram diversas fotografias e vídeos da planta industrial, relatando um pouco do processo produtivo dos alimentos que industrializa, desde a sua chegada ao estabelecimento de forma natural até o seu acondicionamento nas embalagens. Referido acervo acabou sendo armazenado em pastas da plataforma Google Drive, a serem escaneadas pelos julgadores via QR CODE que encartou ou pelo link anotado em rodapé da petição, fl. 29.

Nele fica claro que se tratam de plantas industriais que contam com esteiras, tubos, elevadores, registros e diversas máquinas necessárias à linha de produção dos alimentos.

Além deste material, várias outras fotografias são encartadas na peça impugnatória, mostrando as bobinas, o maquinário para acondicionar os alimentos, a embalagem vendida pela impugnante sendo inserida na citada máquina, o momento de enchimento e vedação das embalagens com os alimentos e o produto final com o alimento devidamente ensacado.

Daí resultar que sua clientela transforma a matéria prima recebida – o alimento em estado natural – em produto acabado, perpassando por diversos processos consagrados na atividade industrial, a exemplo da classificação, fracionamento, beneficiamento e acondicionamento, tal qual acontece com o feijão.

Significa dizer em outras palavras que os alimentos adquiridos pelos clientes da impugnante 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, na forma do art. 4º, II do RIPI.

Assim, são os multicitados clientes estabelecimentos tipicamente industriais, em decorrência do próprio processo de industrialização dos alimentos, qual seja, o beneficiamento.

Mesmo que essas sociedades comprassem os alimentos já beneficiados e embalassem individualmente para revenda, não seria possível afirmar tratar-se de contribuintes não industriais, tendo em vista o comprovado acondicionamento dos alimentos em unidades fracionadas menores, tarefa consagrada no RIPI e na jurisprudência do CONSEF.

O autuante, por sua vez, não aponta qualquer elemento de prova capaz de assegurar que tais clientes são contribuintes não industriais.

Apensados na defesa instrumentos de representação legal, documentos fiscais, declarações cadastrais e declarações para suspensão do IPI (fls. 50/100).

Nas suas informações fiscais (fls. 102/104), o autuante, em síntese, pondera que o benefício fiscal está voltado para estabelecimentos industriais e não para atividades industriais, de modo que os destinatários alcançados pela autuação são atacadistas, estabelecimentos comerciais, não contemplados com o estímulo tributário prescrito no art. 268, XXXI do RICMS-BA.

Noutras palavras: o incentivo ora sob apreciação está restrito a empresas tipicamente industriais, pois do contrário nenhuma funcionalidade na norma teria a expressão “estabelecimento industrial”. Ao suprimi-la, aí sim, poder-se-ia pensar em atividade industrial, ainda que desenvolvida por unidade atacadista. Mas não é o caso dos autos.

Logo, os clientes da autuada são comerciais atacadistas que reacondicionam gêneros alimentícios em embalagens mais apropriadas para revenda no varejo. Mercadorias como feijão e arroz constam na TIPI com a notação NT, isto é, não tributado pelo IPI.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

## 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 extirpado 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. Nº 278937.1202/12-1 RECORRENTE - COCEAL – COMERCIAL CENTRAL DE AÇÚCAR E CEREAIS LTDA. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0101-03/13. ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA. INTERNET - 28/03/2014. 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACORDÃO CJF Nº 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 PROVIDO. Decisão unânime.

Donde 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 multicommentados 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 enchidas 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 anexados 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087461.0003/20-2**, lavrado contra **TERMOPLAST EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$113.717,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “b” e II, “a” 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, 09 de fevereiro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VALDIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR