

A. I. Nº - 207102.0003/18-8  
AUTUADO - VILLALVA CITRUS LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO SOARES FERREIRA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/06/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0064-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. CAIXAS DE PAPELÃO. FALTA DE PAGAMENTO. Nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas ao acondicionamento de mercadorias isentas, é devido o ICMS diferença de alíquotas, nos termos do inciso IV, do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, considerando que neste caso as embalagens de papelão são consideradas material de consumo, por não se integrarem aos produtos, vez que são utilizadas na colheita, carga, transporte e descarga dos produtos, sendo ainda vedado o uso de crédito fiscal relativo ao diferencial de alíquotas. Inexistência de exigência tributária relacionada a transferências interestaduais de bens integrantes do Ativo Fixo. Infração subsistente. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração sob enfoque, teve sua expedição ocorrida em 29/03/2018, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$198.902,31, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”*.

O autuado, por intermédio de seus patronos, conforme instrumento apenso à fl. 103, ingressou tempestivamente com Impugnação ao lançamento, fls. 99 a 102v, apresentando, inicialmente, uma síntese dos fatos e, em seguida, passou a expor suas razões de defesa para efeito de embasamento do pedido de improcedência do Auto de Infração.

Neste passo, destacou que as mercadorias objeto da autuação se constituem em embalagens para o acondicionamento de frutas, usadas na colheita, transporte e no varejo, e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda.

Disse que a adequação das embalagens para a venda dos produtos envolve os aspectos de boa aparência, identificação e visibilidade econômica, sendo utilizadas embalagens de apresentação com pequena quantidade de produtos, normalmente sensíveis, pronta para ser consumida pelo cliente final, observando que há agregação da embalagem aos produtos apenas quando ocorre o acondicionamento como embalagem de apresentação comercial das mercadorias.

Assim sendo, observou que as embalagens têm a natureza jurídica de insumos, e, via de consequência, atraem a norma isencional, acarretando o direito de uso de crédito fiscal de ICMS, nos termos da legislação de regência.

Sustentou que este entendimento já foi externado no bojo do Parecer nº 26354/2016, fls. 119 e 120, da lavra da Superintendência de Administração Tributária, Diretoria de Tributação, Gerência de

Consulta e Orientação Tributária, em resposta a uma consulta de contribuinte atuante em idêntico segmento econômico ao seu, asseverando, também, que na venda de frutas acondicionadas nessas embalagens, não é devido o ICMS, tendo em vista a previsão de isenção para operações internas e interestaduais com estes produtos.

Em seguida passou a discorrer longamente a respeito da não incidência do ICMS em transferências interestaduais de bens do Ativo Fixo entre estabelecimentos da mesma empresa, citando precedentes jurisprudenciais a este respeito, Súmula 166 do STJ e a dispensa do diferencial de alíquota nessas operações.

Pontuou também, que superada a tese isencional adrede mencionada, outra barreira intransponível há em relação ao sucesso do Auto de Infração objurgado, qual seja: a subsunção do caso, da operação em testilha à dispensa do diferencial de alíquota, disciplinada no art. 7º, III, da Lei nº 7.014/96, cujo comando legal assim se apresenta:

*“Art. 7º. Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.*

*§ 1º*

*Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:*

*(...)*

*III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.”*

Disse que se tem por premissa que o fato gerador do ICMS, com base no art. 155, II, da Constituição Federal, refere-se a operações relativas à circulação de mercadorias e está circulação deve ser jurídica, ou seja, deve implicar em transferência de propriedade, observando que a matéria controversa seria a possibilidade de se considerar como fato gerador o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, visto que a legislação do ICMS, assim como a do IPI, adota a regra da autonomia dos estabelecimentos.

Acrescentou que tal situação se subsumiria ao art. 12, I, da LC nº 87/1996, bem como, em tese, à legislação estadual supratranscrita, sendo que, apesar de a sistemática da não cumulatividade garantir que o contribuinte poderá se creditar do montante pago no deslocamento, de forma a não sofrer prejuízo com a operação, não se deve esquecer que todos os estabelecimentos do mesmo titular são órgãos da mesma pessoa jurídica, de forma a não haver mudança de propriedade da mercadoria, portanto, não há que se falar em recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, já que se trata de transferência de ativo imobilizado e materiais para uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa.

Disse que, em verdade, o ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais e, não havendo a circulação jurídica de mercadoria, consequentemente também não há que se falar em diferença de alíquota, enquanto que, as transferências que realizou não podem ser tipificadas nas normas tributárias elencadas no Auto de Infração, porque o mero deslocamento de mercadorias entre filiais não gera fato gerador para a incidência de ICMS.

A respeito da matéria acima mencionada transcreveu jurisprudência oriunda do Supremo Tribunal Federal, Súmula 166 do STJ além de jurisprudência do próprio STJ.

Em seguida passou a questionar o percentual da multa aplicada no patamar de 60%, a qual considera possuir caráter confiscatório, citando o art. 150, IV da Constituição Federal para embasar seu questionamento, e decisão do próprio STF que considerou válida multa moratória no patamar de 20%.

Como conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Recebimento desta Defesa e da documentação que lhe é hospedada, e o processamento deste Auto de Infração em conformidade com a legislação *in casu* aplicável;
- Improcedência deste Auto de Infração, em face da isenção existente, quer, ainda, da não-incidência do ICMS em transferência de bens do ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa;
- Em caso de procedência, a redução da multa aplicada ao patamar não superior a 20%;
- Comunicação dos atos processuais alusivos à este procedimento aos advogados adiante assinados, os bacharéis Max Lima e Silva de Medeiros ([maxmedeiros@lmcadvocacia.adv.br](mailto:maxmedeiros@lmcadvocacia.adv.br)), inscrito na OAB/PE sob nº 22.993 e Rennan Guglielmi Adami ([rennan.advogado@hotmail.com](mailto:rennan.advogado@hotmail.com)), inscrito na OAB/SP sob nº 247.853, com escritório profissional na Rua Augusto Carlos Brandão, 111, Edif. Centro Jurídico e Empresarial Dr. Roque Bacelar, sala 404, Centro, Petrolina/PE, CEP: 56.304-110, sob pena de nulidade;
- Produção probante por todos os meios de prova admitidos, sem qualquer exceção.

Em 25 de junho de 2018 o PAF foi encaminhado ao autuante para efeito de prestar Informação Fiscal, a qual consta às fls. 122 e 123, sem, contudo, indicar a data em que foi prestada e apensada aos autos.

Disse o autuante que a autuação envolve cobrança de ICMS relativo a diferença entre alíquotas interna e interestaduais, incidente nas aquisições de caixas de papelão em outras unidades da federação, destinadas ao consumo pelo estabelecimento do autuado.

Pontuou que apesar do autuado asseverar que os materiais adquiridos possuem a natureza jurídica de insumos, em sua defesa, o próprio assim se posicionou: *“Insta-nos frisar que as mercadorias objeto deste Auto Infracional constituem-se em embalagens para o acondicionamento de frutas, usadas na colheita, transporte e no varejo, e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda”*.

Asseverou que essa descrição corresponde perfeitamente ao que se entende por material de consumo, logo, apesar do autuado se referir a insumos, as caixas de papelão adquiridas em outras unidades da federação têm a função de material de consumo posto que se voltam para facilitar o manuseio, o transporte, a carga e a descarga das frutas no deslocamento das fazendas produtoras para os pontos de vendas dos comerciantes adquirentes.

Disse que esta descrição, retrata, à perfeição, o entendimento dos órgãos consultivos da SEFAZ, no que tange a ser material de consumo, embalagens utilizadas na colheita, carga, transporte e descargas dos produtos, e, com efeito, as caixas de papelão sobre as quais se está exigindo o imposto a título de diferença de alíquotas, são destinadas à colheita, proteção contra danos físicos, transporte e descarga de frutas, notadamente melão e manga, até o ponto de venda.

Destacou que lhe causou estranheza o fato do autuado ter anexado aos autos o Parecer GECOT/DITRI nº 26354/2016, esclarecendo as formas de tributação de embalagens, o qual demonstra, de forma categórica, o descumprimento da obrigação tributária pelo autuado nas aquisições das caixas de papelão.

Neste sentido observou que no referido Parecer consta que *“tratamento tributário previsto para material de consumo (embalagens utilizadas na colheita, carga, transporte e descarga dos produtos): 1 – nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas ao acondicionamento de mercadorias isentas, é devido ICMS diferença de alíquotas, nos termos do inciso IV, do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, considerando que, neste caso, as embalagens de papelão são consideradas material de consumo”*.

Acrescentou que não exigiu o ICMS diferença de alíquota sobre as embalagens de polietileno transparentes que embalam quantidades mínimas de frutas pequenas, notadamente morango e uva, lacrando os produtos em unidades individualizadas para serem levadas ao consumidor final.

Portanto, afirmou que não foi exigido o imposto sobre embalagens de apresentação, pois estas se caracterizam como insumos, integrando o produto final.

Observou que as caixas de papelão sobre as quais se reportam a exigência tributária, tem o fim de facilitar o manuseio, o transporte, a proteção contra danos físicos, a carga e a descarga no deslocamento das frutas das fazendas para os pontos de vendas, diferindo, sobremaneira, da embalagem de apresentação que tem o fim precípua de ser carregada pelo consumidor final.

Citou, por fim, “a título de alerta”, vez que considera que a zona cinzenta pode suscitar a busca pela elisão fiscal, a embalagem de apresentação que integra o produto final, acondicionando-o de forma indissolúvel, por via de regra transforma o produto em industrializado e, caso isso ocorresse, haveria mudança substancial no regime de tributação, com o fim da isenção, passando para tributação normal de produtos industrializados.

Quanto aos argumentos apresentados pelo autuado relacionados a não incidência de ICMS em transferências de bens do Ativo Fixo entre estabelecimentos da mesma empresa, disse que lhe causou “espanto” tal argumento, pois em nenhum momento do Auto de Infração se referiu a cobrança de diferença de alíquotas sobre transferências de mercadorias.

Disse que a exigência recaiu apenas sobre caixas de papelão para transporte, colheita, carregamento e preservação de frutas, as quais foram adquiridas sempre do único fornecedor, Vitor Leonardo Frugis Ltda., CNPJ 51365151/0001-38, portando não se trata de transferências.

Quanto aos argumentos defensivos relacionados a multa aplicada disse que a mesma foi fixada pelos legisladores estaduais através de processo constitucional e democrático, não lhe cabendo se insurgir contra determinação legal.

Concluiu pugnando pela Procedência do Auto de Infração.

Finalmente, em 23 de novembro de 2020 o PAF foi encaminhado pela Infaz Juazeiro ao CONSEF para fim de julgamento.

## VOTO

O Auto de Infração em lide, foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$198.902,31, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”.

O autuado alegou **que as mercadorias, objeto da autuação, se constituem em embalagens para o acondicionamento de frutas, usadas na colheita, transporte e no varejo, e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda**, acrescentando que a adequação das embalagens para a venda dos produtos envolve os aspectos de boa aparência, identificação e visibilidade econômica, sendo utilizadas embalagens de apresentação com pequena quantidade de produtos, normalmente sensíveis, pronta para ser consumida pelo cliente final, observando que há agregação da embalagem aos produtos apenas quando ocorre o acondicionamento como embalagem de apresentação comercial das mercadorias.

Assim sendo, observou que as embalagens têm a natureza jurídica de insumos, e, via de consequência, atraem a norma isencional, acarretando o direito de uso de crédito fiscal de ICMS, nos termos da legislação de regência.

Rebatendo os argumentos defensivos supra, o autuante asseverou que apesar do autuado se referir a insumos, as caixas de papelão adquiridas em outras Unidades da Federação, têm a função de material de consumo, posto que se voltam para facilitar o manuseio, o transporte, a carga e a descarga das frutas no deslocamento das fazendas produtoras para os pontos de vendas dos comerciantes adquirentes.

Considerando que o autuado, no bojo de seus pedidos, requereu “*produção probante por todos os*

*meios de prova admitidos, sem qualquer exceção*”, interpreto que em tal pedido se inclui a realização de diligência fiscal, a qual indefiro com base no Art. 147, I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, por entender que se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários à formação do meu convencimento como julgador.

A questão central que aqui se aprecia, cinge-se às aquisições de caixas de papelão adquiridas pelo autuado em outras Unidades da Federação, as quais considera como insumos, razão pela qual, sustenta que não há incidência de ICMS diferencial de alíquota.

Em sua defesa, o autuado assim disse que *“as mercadorias objeto deste Auto Infracional constituem-se em embalagens para o acondicionamento de frutas, usadas na colheita, transporte e no varejo, e têm a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda”*, enquanto que o autuante manteve seu posicionamento, de que as caixas de papelão sobre as quais se reportam a exigência tributária, tem o fim de facilitar o manuseio, o transporte, a proteção contra danos físicos, a carga e a descarga no deslocamento das frutas das fazendas para os pontos de vendas, diferindo, sobremaneira, da embalagem de apresentação que tem o fim precípua de ser carregada pelo consumidor final.

O autuado, visando consubstanciar seu argumento, fez juntada de cópia do Parecer GECOT/DITRI nº 26.354 de 21/09/2016, que trata de resposta de consulta formulada por contribuinte que exerce atividade semelhante à que pratica, onde buscou orientação acerca da interpretação da legislação, no tocante ao tratamento tributário dispensado às aquisições interestaduais de caixas de papelão para acondicionamento de frutas, que é o que se tem nestes autos.

Da análise que efetuei no referido Parecer, constatei que ele traz definições técnicas que, ao meu ver, elucidam a questão aqui debatida. Vê-se, de início, que sua ementa assim se apresenta:

***ICMS. Obrigação principal. Embalagens de papelão para acondicionamento de frutas. Tratamento tributário como insumos, se integrarem o produto (embalagem de apresentação a consumidor final), material de consumo, se não integrarem o produto. Lei Complementar 97/96, art. 33, I da Lei 7.014/96, art. 2º, I e IV, art. 12-A, § 1º, art. 15, II e art. 29, caput, § 1º, I e § 2º, RICMS-BA, art. 265, I. Convênio ICMS 19/91, cláusula primeira, I e cláusula segunda. Convênio ICMS 44/75, cláusula I.***

A resposta contida no citado Parecer, destacou *“que as embalagens dos referidos produtos são usadas na colheita, transporte e no varejo, e tem a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio e a venda”*, observando que há agregação da embalagem aos produtos apenas quando ocorre o acondicionamento em embalagem de apresentação comercial das mercadorias, situação está em que a embalagem é considerada insumo.

Por outro lado, a embalagem utilizada no acondicionamento dos produtos tem o tratamento de material de consumo, pois não há sua agregação aos produtos, uma vez que o acondicionamento tem exclusivamente a função de evitar danos mecânicos, facilitar o transporte e agrupar produtos em unidades adequadas para o manuseio.

A conclusão do Parecer, no tocante ao tratamento tributário para material de consumo (embalagens utilizadas na colheita, carga, transporte e descarga dos produtos), que é o caso sob análise, assim se expressa:

*“1 – nas aquisições interestaduais de embalagens destinadas ao acondicionamento de mercadorias isentas, é devido ICMS diferença de alíquotas, nos termos do inciso IV, do artigo 2º da Lei nº 7.014/96, considerando que, neste caso, as embalagens de papelão são consideradas material de consumo, por não se integrarem aos produtos, sendo vedado o uso de crédito fiscal relativo ao diferencial de alíquotas ou referente ao imposto incidente nas aquisições de embalagens, ainda que as mesmas sejam utilizadas para acondicionamento de frutas cujas operações estejam oneradas pelo ICMS, tendo em vista a regra de vedação de uso contida no inciso I, do § 1º, do artigo 29 da Lei nº 7.014/96 e no inciso I, do artigo 33 da Lei Complementar*

87/96”.

De maneira, que à luz do quanto acima expresso, entendo que as aquisições das caixas de papelão objeto da autuação, se enquadram, sim, como materiais para uso e consumo próprio, consoante acima bem exposto através do Parecer GECOT/DITRI nº 26.354, de 21/09/2016, trazidos aos autos pelo próprio contribuinte autuado.

No tocante ao outro argumento defensivo, relacionado à não incidência do ICMS nas transferências de bens do Ativo Fixo da mesma empresa, vejo que tal questionamento é totalmente impróprio para os presentes autos, na medida em que não existe cobrança de diferencial de alíquota sobre transferências interestaduais de bens integrantes do Ativo Fixo do mesmo estabelecimento, conforme se constata através das planilhas de fls. 03 a 04v que todas as operações ocorreram com o CFOP 6101, cujo único fornecedor foi a empresa Vito Leonardo Frugis Ltda., CNPJ nº 08.694.541/0004-00, portanto, pessoa jurídica distinta do autuado, não podendo, desta maneira, ocorrer operações a título de transferências, e, sim, de vendas.

Quanto ao argumento de existência de efeito confiscatório na penalidade aplicada, no patamar 60%, observo que a mesma é a legalmente prevista pela Lei nº 7.014/96, e, conseqüentemente, deve ser aplicada e mantida pelo órgão julgador, na medida em que o Art. 167, I do RPAF/BA, estabelece que não se incluem na competência destes órgãos julgadores administrativos, a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Finalmente, quanto ao pedido de que os atos processuais alusivos ao presente PAF sejam encaminhados aos patronos do autuado, identificados à fl. 102, informo que as intimações relacionadas a processos administrativos fiscais se encontram disciplinadas pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada impede que tal pedido seja atendido, não implicando em nulidade a falta do atendimento.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207102.0003/18-8**, lavrado contra **VILLALVA CITRUS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$198.902,31**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR