

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0001/20-0  
RECORRENTE - BOMPLASTIL EMBALAGENS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0177-02/21-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/02/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0016-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 268, XXXI DO RICMS-BA/2012. RECOLHIMENTO A MENOS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 268, XXXI DO RICMS-BA/2012. Em particular, o art. 111 do CTN é uma instanciamento 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. Os destinatários efetivamente praticam atividade industrializadora, e o núcleo da norma está na embalagem de gêneros alimentícios e fertilizantes, visto a finalidade ser diminuir custo desses itens essenciais, portanto não comporta aqui uma interpretação que despreze a fabricação de embalagens para gêneros alimentícios, somente porque praticam simultaneamente atividade de industrialização e de comércio atacadista. Negado o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente julgamento de Recurso Voluntário decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Primeira Instância, lavrado em 31/03/20 exige ICMS em decorrência da seguinte infração:

**03.02.06.** Recolheu a menos ICMS em razão de utilização indevida do benefício de redução da base de cálculo. Valor: R\$ 261.322,63. Período: Outubro 2016, Janeiro 2017 a Dezembro 2018. Enquadramento legal: Art. 29, § 8º da Lei 7014/96 c/c arts. 267 e 268 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “a” da Lei 7014/96.

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 28/27 e a informação fiscal, fls. 82/83, e a seguir, a Junta julgou o auto Procedente conforme voto abaixo:

### **VOTO**

*Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme documento e recibo de fl. 10, bem como do que se depreende da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, e 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-08); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.*

*Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).*

*Em face dos elementos contidos nos autos serem suficientes para formação de minha convicção, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF, afasto o pedido de diligência formulado.*

*A acusação fiscal é de que o contribuinte autuado aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 268, XXXI, do RICMS-BA/2012, em vendas para estabelecimentos não industriais, detalhadamente identificadas no demonstrativo analítico de fls. 07-08 (contendo: data, NF-e, Chave de Acesso, CNPJ destinatário, CFOP, Vlr oper., BC ICMS, CST, Aliq. Legal, Vlr icms, diferença, BC correta, diferença, Vlr icms, Vlr oper.).*

*Sem protestar quanto aos dados e cálculos da exação, a impugnação consiste em: a) Que conforme o art. 4º do Decreto Federal 7.212/2010 (RIPI), o conceito de “industrialização” alcança, também, a operação de embalagem feita pelos destinatários das operações – identificados na lista anexada, com CNPJ e razão social (Doc. 06, fls. 61-63), pois, diferentemente do informado pelo Fisco, conforme declarações de fls. 65-74 – Doc. 07), são estabelecimentos industriais; b) Que na hipótese de ser superado o entendimento exposto no item “a”, o contribuinte autuado faz jus à redução de 80% sobre o valor histórico do AI, prevista nas Resoluções 151/2012 e 80/2018 do DESENVOLVE (Doc. 09, fls. 76-78); c) Que a multa de 60% proposta é inconstitucional, abusiva e confiscatória e, por isso deve ser reduzida.*

*Pois bem. Não havendo protesto quanto aos dados da autuação, a superação do contraditório instalado pelo sujeito passivo reside em analisar seus argumentos e elementos apresentados como prova de seus argumentos e alegações e, em face de a questão objetivamente envolver benefício fiscal incorporado em redução de base de cálculo de ICMS, cujo entendimento doutrinal e jurisprudencial é de “isenção” em sua espécie “parcial”, com meus destaques, faz-se pertinente e necessário expor a seguinte normativa:*

#### **RICMS-BA/2012**

*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%;**

#### **CTN**

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

...

#### **II - outorga de isenção;**

*De pronto, cabe observar que as operações objeto da autuação têm como destinatários:*

- COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO IMPERIAL LTDA – CNPJ 05.486.010/0001-00;
- COMERCIAL DE ALIMENTOS RHUAM LTDA – CNPJ 02.04D9.386/0001-51;
- COOPERATIVA DE AGRICULTORES DE ÁGUAS CONTINENTAIS - COOPECOM – CNPJ 13.233.

030/0002-70;

- TOZZO E CIA LTDA – CNPJ 81.810.376/0008-30;
- MALB COMERCIAL DE CEREAIS LTDA – CNPJ 04.676.498/0001-68;
- PHYTOPÃO DELICATESSEN LTDA – CNPJ 96.744.164/0001-00;
- WSO MATOS E CIA LTDA – CNPJ 07.869.096/0001-78;
- RMR COMERCIAL ATACADISTA DE ALIMENTOS EIRELI - CNPJ 22.306.314/0001-50;
- CEREALISTA ALMEIDA LTDA – CNPJ 74.034.018/0001-40;
- R C RIBEIRO DOS SANTOS – CNPJ 13.376.293/0001-58 (FALTA DECLARAÇÃO DE IPI)

Sendo que:

- a) RMR COMERCIAL ATACADISTA DE ALIMENTOS EIRELI, WSO MATOS E CIA LTDA, MALB COMERCIAL DE CEREAIS LTDA, COOPERATIVA DE AGRICULTORES DE ÁGUAS CONTINENTAIS – COOPECOM, TOZZO E CIA LTDA, COMERCIAL DE ALIMENTOS RHUAM LTDA, R C RIBEIRO DOS SANTOS, informam nas respectivas “declarações” elaborar e revender produtos/mercadorias não tributados pelo IPI;
- b) PHYTOPÃO DELICATESSEN LTDA, como indica em sua própria razão social, constitui-se em loja especializada que vende comidas finas e iguarias;
- c) CEREALISTA ALMEIDA LTDA, pessoa que faz o comércio de cereais, declara operar com as seguintes mercadorias: 2209.00.00 Vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para usos alimentares, 21.01 Extratos, essências e concentrados de café, chá ou mate e preparações à base destes produtos ou à base de café, chá ou mate; chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados e 1904.10.00 - Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação;
- d) COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO IMPERIAL LTDA, opera com as seguintes mercadorias: 07.13 Legumes de vagem, secos, em grão, mesmo pelados ou partidos, 0713.33.1 Feijão Preto, 0713.33.2 Feijão Branco, 0713.33.99 Outros Feijões, 10.05 Milho.

Pois bem, a despeito das informações expostas indicarem que tais destinatários possuem atividade preponderante de comércio atacadista de produtos alimentícios – atividade corroborada pelo Impugnante, inclusive, ele alega serem estabelecimentos industriais por embalar as mercadorias com as embalagens adquiridas no estabelecimento autuado, uma vez que tal atividade se acha abrangida no conceito de “industrialização”.

Contudo, sem discordar do fato de a atividade de embalagem ser considerada como industrialização na forma conceituada pelo legislador do IPI, entendo razão não caber ao Impugnante neste caso, por algumas razões, senão vejamos.

A uma, porque o caso se refere a tributo de competência estadual, cujas regras do IPI tributo de competência federal, não obriga nem condiciona, necessariamente, reciprocidade de entendimento e aplicação.

A duas, porque, tratando-se de outorga de benefício fiscal na forma de isenção ainda que parcial, a interpretação da norma específica de incidência não comporta qualquer extensão. Há que ser literal, restrita e limitada, conforme disposto no art. 111, II, do CTN, pois, a regra é a tributação, e as exceções, como isenção total ou parcial, na forma de instrumento de política **fiscal**, não podem ser ampliadas pelo aplicador da lei, sob pena de se atuar como legislador positivo, atribuição não dirigida ao Fisco nem ao Poder Judiciário. A interpretação literal dos benefícios fiscais é garantia de segurança jurídica, havendo vasta jurisprudência nesse sentido (por toda, cito o RECURSO ESPECIAL Nº 1.410.259 - PR (2013/0343590-9) RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS). A **interpretação dos benefícios fiscais**, portanto e em definitivo, deve ser restritiva.

A três, porque como destacado no inciso XXXI, do art. 268 do RICMS-BA, acima reproduzido, o benefício fiscal em tela tem como beneficiário o **estabelecimento industrial** que não há que confundir, portanto, com a atividade de “industrialização” que pode também se verificar em estabelecimentos não industriais, como alega o Impugnante, mas sem que tal argumento lhe possa socorrer.

A propósito, cabe observar a pouca segurança e confiança que o próprio Impugnante deposita na sua primeira e principal alegação, quando, subsidiariamente, diz fazer jus a uma redução de 80% do valor histórico da exação, tendo em vista sua habilitação no programa de incentivo ao desenvolvimento do parque industrial baiano, DESENVOLVE, mediante existência das Resoluções 151/2006 e 80/2018, que de logo adiante sem pertinência ao caso, tendo em vista se tratarem de regular apuração periódica de ICMS na forma exposta na normativa abaixo e aplicável, repito, restrita e limitadamente por ocasião da periódica e regular apuração do ICMS no regime de conta corrente fiscal pelo próprio contribuinte, ainda que o resultado obtido seja sujeito a posterior homologação pelo Fisco baiano. Portanto, não possível de aplicação sobre crédito fiscal constituído de ofício e decorrente de infração à legislação do imposto, como no caso:

DECRETO 8.205/2002



*Art. 5º O contribuinte que usufruir dos incentivos do DESENVOLVE informará mensalmente à Secretaria da Fazenda o valor de cada parcela mensal cujo prazo de pagamento tenha sido dilatado, valendo a informação como confissão do débito.*

*§ 1º A informação a que se refere o presente artigo constará de documento específico cujo modelo será estabelecido em ato do Secretário da Fazenda*

*§ 2º O contribuinte registrará no Livro RAICMS, no campo 014 - deduções da Apuração dos Saldos, o valor da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado, devendo, ainda, ser indicada a seguinte expressão: "Dilação do prazo do ICMS autorizada pela Resolução nº .... (indicar o número) do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE com vencimento em .../.../.... (indicar a data do novo vencimento autorizado), conforme art. 5º, § 2º do Decreto nº 8.205/02, Regulamento DESENVOLVE.*

*Art. 6º A liquidação antecipada da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado ensejará desconto de até 90% (noventa por cento), de acordo com a Tabela I, anexa.*

*§ 1º Os valores antecipados deverão ser recolhidos em moeda corrente até o 20º dia do mês da antecipação.*

*§ 2º Para os efeitos deste artigo, entende-se por parcela do imposto a soma da parcela do ICMS com prazo de pagamento dilatado e dos encargos financeiros correspondentes*

*§ 3º Ocorrendo liquidação antecipada de parte da parcela do imposto cujo prazo tenha sido dilatado, considera-se quitado o valor da parcela do imposto correspondente ao percentual que o recolhimento equivale na data em que foi efetuado.*

...

*Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.*

*Quanto à multa proposta é a prevista legalmente para a infração e a inconstitucionalidade alegada não pode ser apreciada em foro administrativo (RPAF: Art. 167), tampouco passível da redução pleiteada, em face de falta de previsão legal, tendo em vista se relacionar a descumprimento de obrigação principal,*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário, fls. 108/118 conforme transcrição abaixo, em resumo.

A recorrente, conforme disposto em seu contrato social, é pessoa jurídica de direito privado, produtora de embalagens industriais, sempre adimplindo corretamente com as suas obrigações tributárias, em especial perante a Receita Federal do Brasil.

O débito exigido, segundo o Auto de Infração para impugnado, no valor histórico de R\$261.322,63 (duzentos e sessenta e um mil, trezentos e vinte e dois reais e sessenta e três centavos), se relaciona com utilização supostamente indevida do benefício da redução de base de cálculo com fundamento no art. 268, XXXI do RICMS/BA, em venda para estabelecimentos não industriais.

De pronto, a Recorrente impugnou este Auto de Infração, alegando, em síntese, que o ICMS fora devidamente recolhido, tendo em vista que os estabelecimentos para os quais foram fornecidas embalagens seriam, de fato, considerados estabelecimentos industriais, sendo, portanto, passível de redução da base de cálculo do ICMS. Além disso, solicitou a realização de diligência fiscal/perícia técnica para comprovação de tais fatos.

Proferiu o Acórdão JF nº 0177-02/21VD (vide Doc. 02) entendendo por negar provimento à Impugnação protocolada, mantendo o Auto de Infração e determinando a intimação do Contribuinte para efetuar o pagamento do imposto de R\$261.322,62 (duzentos e sessenta e um mil, trezentos e vinte e dois reais e sessenta e dois centavos), acrescido de multa de 60% (sessenta por cento), mais os acréscimos moratórios.

Ocorre que, analisando-se os fatos e fundamentos que dão ensejo ao presente processo administrativo, vem este Contribuinte, por meio do presente Recurso Voluntário, demonstrar que merece ser reformada a decisão de 1ª instância administrativa para que seja dado total provimento ao presente recurso.

DO MÉRITO:

DO CORRETO RECOLHIMENTO DE ICMS. DA APLICABILIDADE DO ART. 268, XXXII DO RICMS/BA.

## DAS OPERAÇÕES INTERNAS PARA ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS PARA EMBALO DE ALIMENTOS.

Primeiramente, esclareça-se aqui que a controvérsia central apresentada seria a legitimidade do Contribuinte para se aproveitar do benefício fiscal de redução de base de cálculo do ICMS, para resultar na carga tributária de 7% (sete por cento), nas hipóteses de operações de vendas de embalagens de polipropileno e polietileno para estabelecimentos industriais para embalagem de alimentos.

Destarte, cabe rememorar o conceito tributário de industrialização, nos termos da lei. Conforme preceitua o Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, industrialização pode ser definida como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo. Veja-se, *in verbis*:

*“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”. (GRIFOS INSERIDOS)*

Da leitura do dispositivo acima, percebe-se que a norma regulamentadora do IPI é clara ao prever que a industrialização também ocorre nas hipóteses de alteração da apresentação do produto tanto pelo simples embalagem da mercadoria *in natura* quanto pelo seu fracionamento para embalagens menores.

Destaca-se também que, segundo o Parágrafo Único do mesmo art. 4º, para a caracterização da industrialização é irrelevante o processo utilizado para a obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos utilizados.

Por sua vez, o art. 5º deste mesmo Decreto exclui expressamente algumas operações do conceito de industrialização, no entanto, nenhuma se enquadra nos casos ora tratados.

Assim, estabelecido o conceito tributário de industrialização, importa trazer a previsão do art. 268, XXXI do RICMS/BA, *in verbis*:

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

*[...]*

*XXI – 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% [...]”. (GRIFO INSERIDO)*

Desta forma, nota-se que o dispositivo concede o benefício de redução da base de cálculo que resulta em carga tributária de 7% (sete por cento) nos casos de operação interna de embalagens de polipropileno e polietileno destinadas a estabelecimentos industriais para embalagens de alimentos.

Neste passo, fica evidente que os estabelecimentos considerados pelo fisco como “não industriais”, em verdade encaixam-se na definição disposta pelo art. 4º do Decreto nº 7.212/2010,

visto que realizam, todos, operações envolvendo embalo e envase de produtos *in natura*, incluindo seu fracionamento em unidades menores; realizando, portanto, atividade industrial. Registre-se que no Acórdão recorrido ficou consignado que as regras do IPI não se aplicariam ao presente caso porque a competência relativa ao ICMS é do Estado.

Nesta senda, cabe destacar que, ao contrário do quanto afirmado na Decisão recorrida, acerca da inaplicabilidade dos conceito de industrialização para fins de cobrança do ICMS, o conceito de industrialização e de produto industrializado extrapolam não apenas as legislações mas o próprio âmbito jurídico, como ensina o ilustre professor Hugo de Brito Machado, em seu livro Curso de Direito Tributário:

*“Realmente, o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos. Assim é que o Código Tributário Nacional estabeleceu que, para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo.(...)”* (Curso de Direito Tributário. 28ª Edição. Editora Malheiros)

Sobre isto aliás, é importante destacar que o Código Tributário Nacional veda a todos os entes tributadores a alteração da definição e alcance dos conceitos pré-definidos de direito privado:

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Ínclitos conselheiros, *data venia*, se cada Estado pudesse dispor sobre seu próprio conceito de industrialização estar-se-ia diante de evidente insegurança jurídica. O conceito de industrialização é um só, repita-se, conforme já devidamente detalhado na impugnação apresentada, que industrialização pode ser definida como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo.

Sendo assim, o processo de industrialização também ocorre nas hipóteses de alteração da apresentação do produto, tanto pelo embalo da mercadoria *in natura* como pelo seu fracionamento para embalagens menores.

Ainda nesse contexto, para a caracterização do processo de industrialização é irrelevante o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos utilizados.

Dito isso, neste ponto já se destaca que não deve ser levado em consideração outro argumento trazido no acórdão aqui guerreado, qual seja o de muito embora os destinatários das mercadorias desenvolvam atividades consideradas industriais eles não seriam enquadrados como estabelecimentos industriais.

Ora, uma padaria, que desenvolve claramente uma atividade industrial, de transformação, não pode ser enquadrado como um estabelecimento industrial só porque na sua razão social não há menção expressa a indústria?

Por sua vez, um comercial atacadista que acondiciona produtos *in natura* em embalagens, ou mesmo que fraciona embalagens maiores em embalagens menores, muito embora desenvolva uma atividade tipicamente voltada a industrialização não é um estabelecimento industrial apenas porque não tem máquinas de transformação?

Diante disso, prova-se também desacertado o entendimento da 2ª JF ao decidir pela impossibilidade de aplicação da supracitada isenção, com o argumento de que seria um entendimento extensivo da norma.

Nobres Julgadores, tratando-se de embalagens destinadas à modificação da apresentação do produto e de seu aperfeiçoamento para o consumo, resta clara a existência de atividade industrial no caso em tela.

Não existe qualquer razão de ser para não considerar esses estabelecimentos como



estabelecimentos industriais. Se desempenham atividades tipicamente industriais estabelecimentos industriais são. Independentemente se desenvolvem outras atividades do setor terciário ou não.

Como tratado alhures, as atividades desenvolvidas pelos destinatários são consideradas industrialização e, como tal, enquadrá-los na isenção utilizada não corresponde a “interpretação extensiva da lei”, mas sim a observância estrita do ditame legal.

Portanto, diante de todo o exposto e considerando que as atividades exercidas pelos destinatários das embalagens encontram previsão legal como processo de industrialização, resta cristalino que a aplicação da redução de alíquota prevista pelo RICMS/BA em seu art. 268, inciso XXXI ao caso é não apenas cabível, mas a interpretação mais literal possível do ditame legal.

DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA FISCAL/PERÍCIA TÉCNICA.

Ainda que considere a Recorrente todas as provas já acostadas aos autos suficientes para demonstrar que o produto fornecido por esta se presta à industrialização de alimentos, visto que implica no acondicionamento e cria nova apresentação para estes modificando a forma que serão consumidos, pode ser que esta Câmara entenda pela necessidade de mais provas acerca do fato de se tratarem as empresas listadas no tópico acima de empresas que realizam processos industriais em alimentos.

Neste caso, pugna pela realização, então, de diligência fiscal com visita aos locais destinatários das embalagens, para que possa ser constatado *in loco* a realização de atividades industriais e, nesta sequência, o cabimento da isenção aplicada.

DA ABUSIVIDADE DA MULTA DE 60% (SESSENTA POR CENTO).

Cabe, em adendo, na remota hipótese desta colenda Câmara, após todo o exposto nos tópicos anteriores, entender pela manutenção da autuação, manifestar-se sobre o excesso e abusividade na aplicação de multa no patamar de 60% (sessenta por cento) sobre o valor supostamente devido. A referida multa, imprecisamente mantida pela Junta de Julgamento Fiscal apenas por ser “prevista legalmente”, advém do art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, transcrito a seguir:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal [...]”.*

Isto é, fora aplicada a multa em percentual exorbitante de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, de forma totalmente abusiva. Verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado.

Na cota proposta, a multa acaba por ultrapassar seu intuito punitivo e torna-se verdadeiro tributo “disfarçado”, o que representa afronta direta ao princípio da proporcionalidade.

Veja, o total do valor autuado como suposto estorno de crédito em Auto de Infração e confirmado via Acórdão corresponde a R\$261.322,63 (duzentos e sessenta e um mil, trezentos e vinte e dois reais e sessenta e três centavos). Este valor é composto pelo cálculo do suposto recolhimento a menor, acrescido a cada mês a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento).

Já fora demonstrado nos tópicos acima que a autuação aqui combatida não possui meios para subsistir. Neste passo, é também descabida a multa aplicada, que o diga o percentual exorbitante proposto.

Pois bem, ainda que fosse situação que justificasse a manutenção da autuação, o percentual aplicado a título de multa punitiva sobre o valor supostamente devido é totalmente absurdo, convertendo-se em verdadeiro confisco, vez que se deixou de considerar a natureza tributária dessa multa e seu conseqüente aspecto de proporcionalidade entre o dano e o ressarcimento.

Ora, a própria Constituição Federal, no capítulo “Das Limitações ao Poder de Tributar”, no art. 150, inciso IV, diz que, sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios utilizar o tributo com efeito de confisco. Vejamos:

*“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*[...]*

*IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.* (GRIFO INSERIDO)

Corroborar com tal entendimento o próprio Código Tributário Nacional que, no seu art. 113, § 3º, determina que:

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*[...]*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

Ou seja, as multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem excessivas. Não obstante todo o exposto, no Direito Tributário as multas somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, o que indubitavelmente não houve no caso em tela.

A aplicação de tal multa punitiva, ainda mais no expressivo percentual de 60% (sessenta por cento), ofende também o art. 150, § 4º do CTN, pois este comando determina que no caso de pagamento de tributos por homologação (por exemplo PIS, COFINS, ICMS, IPI) o contribuinte é quem deve tomar a iniciativa de declarar.

Ora, se a obrigação tributária abrange tributo e penalidade; esta, quando excessiva, será irrefutavelmente confiscatória, pois *“as penalidades financeiras decorrentes das relações jurídicas tributárias estão alcançadas pela vedação do confisco”*.

Assim, não há que se falar de multa apenas pela previsão legal de sua possibilidade, sem a correspondência adequada do caso concreto para tal.

A Constituição Federal, ao vedar o confisco para as espécies tributárias, também o fez com relação às penalidades.

Isto é, se é vedado o confisco por via da instituição de tributos, é lógico afirmar que não se pode fazê-lo por meio da instituição de penalidades ou multas tributárias, haja vista que estas são decorrentes do mesmo fenômeno jurídico.

Quanto à caracterização da multa desproporcional como confiscatória, importante ressaltar o ensinamento de Ives Gandra Martins:

*“Sempre que a multa punitiva (multa proporcional que não deve ser confundida com mora pelo atraso no recolhimento dos tributos, nem com juros de mora) ultrapassar a 50% do valor do imposto ou taxa, e não houver prova cabal da sonegação fiscal, notas frias, subfaturamento ou outro ilícito fiscal, essa multa assume caráter confiscatório”.* (Tributos. São Paulo: Ed. Cultura Paulista, 1984, 3ª edição, pág. 756.)

Assim, diante do exposto, fica claro que a cobrança de multa como em comento é flagrantemente extorsiva, chegando a configurar confisco ao patrimônio do Contribuinte.

Isto posto, no caso em tela a multa aplicada atingiu o expressivo valor de 60% (sessenta por cento) sobre o suposto valor de estorno, o que sem dúvida tem caráter confiscatório. Desta forma, deve ser, portanto, afastada ou ao menos reduzida.

DOS PEDIDOS.

Por tudo o quanto exposto, vem a recorrente requerer que seja conhecido o presente recurso e a ele dado PROVIMENTO para:

- a. Reformar o Acórdão de 1ª Instância e julgar improcedente o presente Auto de Infração, tendo em vista que a Recorrente adimpliu corretamente com suas obrigações e, se necessário, que



seja o julgamento convertido em diligência para que se possa verificar por meio de perícia técnica a verdadeira atividade industrial nos estabelecimentos citados nos tópicos anteriores, nos moldes do art. 4º do Decreto nº 7.212/2010;

- b. Subsidiariamente, na hipótese remanescente de que seja mantida a autuação, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, à base de 60% (sessenta por cento), tendo em vista seu efeito evidentemente confiscatório, em desacordo com o art. 150, inciso IV, da Constituição Pátria.

Na forma do art. 425, IV do Novo Código de Processo Civil (2015), aqui aplicado subsidiariamente, os causídicos que subscrevem o presente petitório declaram, sob as penas da lei, que as cópias que por eles foram anexadas aos autos são todas autênticas, por idênticas aos documentos originais.

Por último, requer que todas as intimações e notificações relativas ao presente processo ocorram em nome de CELSO LUIZ DE OLIVEIRA, OAB/BA Nº 17.279, causídico devidamente qualificado nos presentes autos, com recebendo intimações por intermédio do endereço eletrônico [intimacoes@oam.adv.br](mailto:intimacoes@oam.adv.br).

## VOTO

O Contribuinte pediu diligência para verificação *in loco* das atividades de industrialização dos destinatários. Apresenta como prova disto, declarações das empresas (fls. 65/74) destinatárias, como por exemplo as transcritas abaixo:

- COMERCIAL DE ALIMENTOS IMPERIAL
- COMERCIAL DE ALIMENTOS RHUAN
- COOPERATIVA DE AGRICULTORES DE ÁGUAS CONTINENTAIS
- TOZZO E CIA
- MALB COMERCIAL DE CEREAIS LTDA
- PHYTOPÃO DELICATESSEN LTDA
- WSO MATOS E CIA LTDA
- RMR COMÉRCIO ATADISTA DE ALIMENTOS ERELI
- CEREALISTA ALMEIDA
- RC RIBEIRO DOS SANTOS

Consultando na internet o cadastro de alguns contribuintes, e a peça defensiva, acrescento uma amostra, como o da padaria PHYTOPÃO, fl. 65, *que diz fabricante preponderantemente de produtos enquadrados no capítulo 19 da tabela de incidência de IPI, contudo amparados pela suspensão conforme Lei nº 10.637 de 30.09.2002 que estabelece que a matéria prima, intermediários e de embalagens adquiridos para fabricação dos produtos devem ser faturados com suspensão do IPI, argumento utilizado pelos demais:*

R M R COMERCIO ATACADISTA DE ALIMENTOS LTDA						
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO	(NOME DE FANTASIA)	PORTE DEMAIS				
REIS DOS CEREAIS						
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL						
46.32-0-03 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados, farinhas, amidos e féculas, com atividade de fracionamento e acondicionamento associada						
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS						
46.32-0-01 - Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados						
46.37-1-02 - Comércio atacadista de açúcar						

De forma semelhante, declara que recebe as embalagens com suspensão de IPI e que elabora e revende produtos embalados:

COMERCIAL DE ALIMENTOS RIO IMPERIAL LTDA						
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO	(NOME DE FANTASIA)	PORTE DEMAIS				
RIO IMPERIAL						
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL						
46.39-7-01 - Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral						
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS						

46.32-0-01	-	Comércio	atacadista	de	cereais	e	leguminosas	beneficiados
82.92-0-00 - Envasamento e empacotamento sob contrato								

Declara à fl. 69 que adquire embalagens com suspensão de IPI, que é estabelecimento industrial e embala os produtos como grãos de feijão, milho, etc.

Analisando o DVD anexado na impugnação fl. 18, constatei a existência de vários vídeos produzidos nas empresas RIO IMPERIAL, RC RIBEIRO E RHUAN COMÉRCIO, onde se vê funcionários com uniformes identificados com logotipo das empresas e mostrando um parque fabril, onde consta estacionamentos com carretas carregadas a granel, e se verifica que os produtos passam por diversas máquinas onde são embalados para revenda.

O recorrente solicitou diligência para verificação *in loco*, contudo reconheço que as provas disponíveis já são suficientes para formação de juízo de valor, haja vista inclusive julgamento precedente neste Conselho de Fazenda, de mesmo teor.

Conforme dito, há julgamento em situação similar desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive com voto em separado deste relator, e entendo ser de fundamental importância transcrever aqui, inicialmente o trecho do voto recorrido que julgou Procedente a infração idêntica do contribuinte TERMOPLAST EMBALAGENS, Acórdão 5ª JF nº 0014-05/21-VD:

*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.*

*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 recondicionamento 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.*

Devo notificar que 02 dos destinatários citados no processo acima, TOZZO E CIA e WSO MATOS E CIA, aparecem neste aqui em julgamento, com 30 notas fiscais, conforme relação entre as folhas 61/63. Pois bem, o Recurso Voluntário do processo supra foi julgado nesta Câmara, cuja ementa transcrevo abaixo:

*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.*

Transcrevo abaixo, na íntegra, dada a complexidade do tema, o voto do relator, Conselheiro Anderson Pereira, na sessão de 21.08.2021.

*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 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. ... 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 aperfeiçoe 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.*

Este mesmo relator, fez o seguinte voto em separado.

#### **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. Leôncio Ogando Dacal, e os fundamentos do voto do eminente 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. Leôncio Ogando, não evidenciou que seu opinativo seria uma 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.*

*Observe 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 como 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 incontroverso 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. Leôncio 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 incontroverso** 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. Leôncio Ogando Dacal, a atividade comprovada de industrialização no interior do estabelecimento satisfaz o objetivo da norma, não sendo imprescindível a comprovação de que seja formalmente mesmo, um 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 dúvidas 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 com redução de base de cálculo.***

*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, deverá ser na sua exata compreensão pela literalidade da norma, e no caso da lide, a discussão técnica e formal se o estabelecimento é industrial, embora inscrito como atacadista, 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, conquanto 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 instanciamento 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 à luz dos fatos 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.*

Como se verificou acima, o presente processo é similar. No relatório do processo paradigma há inclusive um link que conduz ao processo fabril dos atacadistas de gêneros alimentícios pode ser (<https://drive.google.com/drive/folders/17l9OSLMKuR1nWGZW8omhldw9Sx4roxh1?usp=sharing>) e ao analisar os vídeos acostados à defesa, se percebe a perfeita semelhança.

Além do mais, 02 dos destinatários do processo comentado (TOZZO E CIA e WSO MATOS) também constam como destinatários deste. Os destinatários efetivamente praticam atividade industrializadora, e o núcleo da norma está na embalagem de gêneros alimentícios e fertilizantes, visto a finalidade ser diminuir custo desses itens essenciais, portanto não comporta aqui uma interpretação que despreze a fabricação de embalagens para gêneros alimentícios, somente porque praticam simultaneamente atividade de industrialização e de mercado atacadista.

Face ao exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## 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 **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087461.0001/20-0**, lavrado contra **BOMPLASTIL EMBALAGENS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LEÔNCO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS