

A. I. N° - 206958.0010/21-8
AUTUADO - SOUTO DIAS COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXP. DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11/09/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0158-03/24-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. COMPRAS EM OUTROS ESTADOS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias destinados ao consumo é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Excluído do levantamento fiscais as aquisições de material de embalagem. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/06/21, exige crédito tributário no valor total de R\$ 255.520,35, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da Infração 01 - 006.002.001 - Falta de recolhimento do 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, nos meses de janeiro, maio, junho e agosto a dezembro de 2019.

O Impugnante apresenta defesa, fls. 22 a 25, na qual, depois de assinalar sua tempestividade, reproduz o teor da autuação e articula as argumentações a seguir resumidas.

DO ERRO MATERIAL - MATERIAL DE EMBALAGEM INCLUÍDO NO CÁLCULO DO DIFAL

Protesta pela inclusão dos produtos classificados a título de Material de Embalagem, que possuem regramento próprio na legislação do ICMS, com direito ao crédito pelas entradas, bem como sujeição ao pagamento da Antecipação Parcial, e não ao Diferencial de Alíquotas para materiais de uso e consumo.

Registra que os produtos classificados como Material de Embalagem listados no demonstrativo da Infração 01 são:

SACO PP 18X30; SACO PP 20X36; SACO PP 25X35CM; FILME PVC ESTICAVEL 380X8X1000M; FILME STRETCH MANUAL 500X25M; SACOLA COLOR EASY OPEN BAG AE PERS MILHEI; SACOLA BRANCA 30X40 MILHEIRO; BANDEJA GALVONETEX G50 P/TORTA ALTA; BANDEJA AMARELA B-3 RASA C/ABS; BANDEJA BRANCA B3 RASA; BANDEJA GALVONETEX G50 P/TORTA ALTA; BANDEJA GALVONETEX G50 P/TORTA BAIXA; SACOLA BRANCA 30X40 MILHEIRO; e BANDEJA FUNDA N.3.

Afirma que a legislação baiana, através do art. 309, do RICMS-BA/12, estabelece o direito ao crédito de materiais de embalagem.

Destaca que o próprio RICMS-BA/12 insere o material de embalagem no direito ao crédito juntamente com as mercadorias para comercialização, pois com estas se integram, fazendo parte do produto destinado à venda, apenas dando-lhe forma de apresentação e acondicionamento.

Observa que o CONSEF tem reiteradamente julgado como indevida a cobrança de DIFAL sobre Material de Embalagem, e para exemplificarmos trazemos trechos do Acórdão CJF N° 0006-12/09, já em sua Ementa traz a decisão:

“4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Excluídos os valores referentes a material de embalagem, após revisão fiscal.”

Assinala que o mesmo acórdão ainda cita:

*“Da mesma forma que foi feito para infração 6, e na mesma diligência encaminhada a ASTEC/CONSEF, esta JJF, solicitou que o Auditor Fiscal diligente, estranho ao feito, **excluisse**, em relação às planilhas constantes às fls. 64 a 77 dos autos, **a exigência relativa aos produtos utilizados como embalagem**”.*

Diz que outro Acórdão de exemplo é o Acórdão CS Nº 0045-21/03, que cita:

*“Deste modo, os créditos relativos ao **material de embalagem**, aos serviços de comunicação e de energia elétrica **são legítimos**, devendo ser mantidos, pois as operações praticadas pelo autuado foram de fato tributadas.”*

Frisa que, da mesma forma que o § 4º, do RICMS-BA/12 estabelece o direito ao crédito do ICMS sobre material de embalagem, instituindo regra própria condicionando que seja feito o seu estorno quando relativo à proporcionalidade de suas saídas não tributadas.

“Art. 312.

[...]

*§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, **materiais de embalagem**, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.”*

Arremata assinalando que o Material de Embalagem empregado pelo supermercado para acondicionamento de seus produtos à venda, não faz parte do campo de incidência de diferença de alíquotas sobre material de uso e consumo, portanto estes produtos devem ser excluídos do levantamento fiscal, pois são custos incorridos e que fazem parte do preço das mercadorias vendidas e tributadas pelo imposto estadual.

Conclui pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração

O Autuante presta informação fiscal, fls. 36 a 37, articulando as ponderações a seguir sintetizadas.

Explica que são dois os conceitos de embalagens mais aceitos neste caso:

- a) Embalagem de Apresentação - Insumo. Normalmente é agregada ao produto pela fábrica; Serve de apresentação e condução individual do produto. Dá direito a crédito pela entrada; a menos que a empresa nos comprove, especificando seguramente, que alguns destes itens do demonstrativo da infração são embalagens de apresentação adquiridas para tal fim, não podemos aceitar o argumento posto na Defesa;
- b) Material de Consumo - Conforme o enunciado do Parecer 26354/16 da Ditri/Gecot, entendemos o seguinte: não é agregada ao produto. Serve para acondicionamento geral, proteção de danos, agregação de quantidade, etc. Não dá crédito nas entradas. Ex: cartela de ovos, filme stretch, filme esticável, sacolas plásticas, sacos plásticos, etc. Neste tipo identificamos os seguintes itens, presentes no levantamento, salvo qualquer engano:
 - Bandeja Branca, Verde e Amarela Rasa ou Funda - Utilizadas alimentos em geral, fatiados ou em pequenos pedaços, cremes e molhos de padaria, etc.
 - Bandejas Para Tortas - Utilizadas para acondicionamento de bolos e tortas, durante o tempo de prontidão para venda.

- Bobinas Picotadas Fundo Estrela - Para acondicionamento de verduras e frutas, legumes, carnes, etc.
- Filme Pvc Esticável - Para proteção e acondicionamento de alimentos prontos.
- Filme Stretch - Para enrolamento de pallets, etc.
- Saco PP - Utilizado do retalhamento de produtos a granel; no acondicionamento geral de mercadorias que sofrerão escolha manual, etc.
- Sacolas Branca e Preta - Utilizadas no acondicionamento para transporte de compras.
- Uso e Consumo/Ativo Imobilizado - Seja o que for, a empresa preferiu registrar estes itens pelo nome da operação fiscal. Sem problemas. Mas não escapam à infração.

Por isso, arremata asseverando que refuta o entendimento da Defesa e seus argumentos no tocante à Infração única deste Auto de Infração, mantendo na íntegra toda a exigência original, por encontrar que arrola apenas itens de embalagens, sim, mas que são material de consumo, sujeitos à incidência prevista no inciso XV, do art. 4º, da Lei 7014/96.

Conclui mantendo a autuação.

Esta 3ª JJF, em Pauta Suplementar, fl. 41, converteu os autos em diligência para que fosse intimado o Impugnante a apresentar uma cópia da planilha, Demonstrativo do ICMS DIFAL Recolhido a Menos” fl. 08 a 17, cuja cópia lhe fora entregue, acrescentando duas colunas, uma identificando e discriminando a efetiva utilização de cada item e outra indicando o correspondente valor do crédito fiscal exigido.

O Autuado se manifesta às fls. 49 e 50, e apresenta planilha às fls. 51 a 70. Destaca que as informações que acrescentou à planilha corresponde à grande maioria dos produtos efetivamente não se consideram material de uso e consumo, sendo indevida a cobrança na maior parte da autuação, restando apenas como devidos aqueles classificados como “Uso e Consumo”.

Frisa que a questão legal do crédito permitidos aos materiais de embalagem trazida em sua Defesa se dá no sentido de comprovar que os materiais de embalagem, além de ter permissão de crédito legal, não se confundem com materiais de Uso e Consumo. Pois se fossem classificados como estes últimos materiais [Uso e Consumo], não fariam jus ao crédito tributário, tendo em vista que para estes a legislação o veda. Arremata asseverando que, em suma, material de embalagem não são considerados materiais de uso e consumo.

Conclui rogando a exclusão dos materiais de embalagem da cobrança do ICMS-DIFAL e que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

O Autuante presta nova informação fiscal, fls. 76 e 77, reafirmou todas as suas argumentações alinhadas em sua Informação Fiscal, fls. 36 e 37, e reprisou seu entendimento de que as embalagens não são um grupo à parte dos materiais de uso e consumo, salva aqueles em que a legislação mantém o direito ao crédito.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Essa 3ª JJF, converte novamente os autos em diligência, fl. 80, para que o Autuante refizesse o levantamento fiscal considerando a proporção entre as saídas tributadas e as saídas com mercadorias isentas, não tributáveis e/ou sujeitas a ST.

O Autuante apresenta o resultado da diligência à fl. 84, aduzindo existirem sérios óbices à pretensão da diligência destacando descaber a aplicação da IN 56/2007 sobre a infração examinada por se tratar de imposto incidente meramente sobre a operação de entrada, sem depender do consequente uso ou tipo de uso dos itens adquiridos.

Essa 3ª JJF, converte novamente os autos em diligência, fl. 88, para o que Autuante ou Auditor Fiscal designado intimasse o Autuado, para elaborar demonstrativo indicando os valores de acordo com o regime jurídico de tributação (tributadas, isentas/não tributadas e sujeitas à substituição tributária) possibilitando apurar a proporção das operações tributáveis em relação ao

total das operações do estabelecimento. E, caso fosse apresentado o mencionado demonstrativo, o Autuante confrontasse com os documentos fiscais originais do Autuado e refizesse o demonstrativo de apuração aplicando a proporção entre as mercadorias tributáveis e o total das mercadorias comercializadas, tributadas, isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária.

O Autuante apresenta o resultado da diligência, fl. 94, e demonstrativo às fls. 95 a 104, aplicando a proporção entre as mercadorias tributáveis e o total das mercadorias comercializadas, tributadas, isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária.

Intimado o Autuado a tomar ciência do teor do resultado da diligência, fl. 106, não se manifestou nos autos no prazo regulamentar.

VOTO

No que tange às questões formais, verifico que constam dos autos todos os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, não acato as nulidades suscitadas, pois o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração cuida da falta de recolhimento do 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.

Em sede de defesa, o Impugnante contestou a autuação pugnando pela exclusão da exigência fiscal as operações atinentes às aquisições interestaduais de materiais de embalagem. Aduziu que o próprio RICMS-BA/12 em seu art. 309, insere o material de embalagem no direito ao crédito juntamente com as mercadorias para comercialização, pois com estas se integram, fazendo parte do produto destinado à venda, apenas dando-lhe forma de apresentação e acondicionamento.

Sustentou que o Material de Embalagem empregado pelo supermercado para acondicionamento de seus produtos à venda, não faz parte do campo de incidência de diferença de alíquotas sobre material de uso e consumo, portanto estes produtos devem ser excluídos do levantamento fiscal, pois são custos incorridos e que fazem parte do preço das mercadorias vendidas e tributadas pelo imposto estadual.

O Autuante, em sede de informação fiscal, manteve a autuação explicando que embalagem de apresentação - insumo, normalmente é agregada ao produto pela fábrica e serve de apresentação e condução individual do produto e dá direito a crédito pela entrada. Frisou que a menos que a empresa nos comprove, especificando seguramente, que alguns destes itens do demonstrativo da infração são embalagens de apresentação adquiridas para tal fim. Por isso afirmou não poder aceitar o argumento posto na Defesa;

Assinalou que material de consumo, conforme o enunciado do Parecer 26354/16 da Ditri/Gecot, no seu entendimento não é agregada ao produto, pois serve para acondicionamento geral, proteção de danos, agregação de quantidade e não dá crédito nas entradas.

Ao compulsar os autos, precipuamente depois de examinar a descrição da efetiva utilização dos materiais de embalagem apresentada pelo Autuado, fl. 51 a 70, no atendimento da diligência solicitada por essa 3ª JJF, constato que se trata de material de embalagem nas diversas fases da atividade comercial de supermercado que são utilizados na composição da embalagem, desde o acondicionamento interno até saída acompanhando a mercadoria. Ou seja, a utilização dos materiais de embalagens objeto da autuação decorre de operação intrínseca, inseparável e indispensável da comercialização da mercadoria, não há possibilidade de se comercializar mercadorias em um supermercado sem acondicioná-las e embalar-las.

Tanto é assim, que essa é a concepção estatuída em relação à material de embalagem quando lhe concedido o direito ao crédito fiscal na legislação de regência veiculada no próprio RICMS-BA/12, *in verbis*:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

Ademais, sobre esse tema é nessa trilha que seguem as decisões prevalentes deste CONSEF, como se verifica no precedente Acórdão CJF Nº 0006-12/09, citado pelo Impugnante.

Com esse entendimento, procedi à exclusão das aquisições interestaduais de materiais de embalagens constante na coluna “Descrição do Item” do demonstrativo de apuração elaborado pelo Autuante às fls. 08 a 17, e no CD, à fl. 18, que resultou na redução do débito para R\$ 234.273,12, na forma discriminada no demonstrativo a seguir.

DEMONSTRATIVO DA EXCLUSÃO EMBALAGEM			MATERIAL DE
Dat. De Ocorr	Auto de Infração	Exclusão - Material de Embalagem	Julgamento
31/01/19	6.364,75	3.057,10	3.307,65
28/02/19	2.264,50	2.608,70	0,00
31/03/19	2.955,30	3.533,39	0,00
30/04/19	1.317,84	1.287,63	30,21
31/05/19	4.114,58	667,70	3.446,88
30/06/19	4.558,10	651,92	3.906,18
31/07/19	4.712,58	992,31	3.720,27
31/08/19	1.870,17	1.619,42	250,75
30/09/19	3.640,33	793,73	2.846,60
31/10/19	4.618,46	1.892,40	2.726,06
30/11/19	4.088,23	2.023,60	2.064,63
31/12/19	3.041,62	4.472,85	0,00
28/02/20	484,81	0,00	484,81
30/11/20	76.086,01	0,00	76.086,01
31/12/20	135.403,07	0,00	135.403,07
	255.520,35	23.600,75	234.273,12

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$ 234.273,12.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206958.0010/21-8**, lavrado contra **SOUTO DIAS COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 234.273,12**, acrescido da multa de 60% na alínea “f”, do inciso II, o art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA