



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

**Ementa:**

**ICMS – Falta de pagamento do ICMS – Erro na determinação da base de cálculo, por não inclusão do IPI – Aplicação indevida de isenção em saídas destinadas à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio – Sacolas plásticas - Mercadorias não destinadas a comercialização nem industrialização pelos adquirentes – Falta de demonstração do dissídio jurisprudencial, por inservibilidade dos paradigmas apresentados - RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NÃO CONHECIDO.**

**Relatório e Voto:**

1. Trata-se de Recurso Especial da autuada (fls. 2753/2765), devidamente contrarrazoado, interposto em face de decisão proferida pela C. 3ª Câmara Julgadora (fls. 2740/2745), que conheceu dos Recursos de Ofício e Ordinário e negou-lhes provimento.

2. A contribuinte foi acusada de duas infrações por falta de pagamento do ICMS, ambas relativas a operações de saída de sacolas plásticas, realizadas entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019:

(i) no item 1, relativamente à emissão de NFes correspondentes a operações tributadas com erro na determinação da base de cálculo do imposto, em razão da não inclusão do IPI, pois as mercadorias foram consideradas pelo Fisco como não destinadas à comercialização ou à industrialização pelos destinatários;

(ii) no item 2, relativamente à escrituração de NFes correspondentes a operações tributadas, destinadas a empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e em Áreas de Livre Comércio, com aplicação indevida da isenção, pois as mercadorias foram consideradas pelo Fisco como não destinadas à comercialização ou à industrialização pelos destinatários, e sim ao seu uso e consumo.

3. Na decisão de 1ª instância, a fls. 2646/2663, o item 1 foi parcialmente cancelado (para excluir operações em que o IPI integrava a base de cálculo do ICMS, bem como aquelas beneficiadas com a suspensão do imposto federal, e em razão do recálculo do IPI a alíquota menor, conforme parecer de diligência fiscal e novo Demonstrativo, a fls. 2306/2307 e 2308/2638) e mantido integralmente o item 2. A fls. 362/368 e 444, a D. Representação Fiscal manifestou-se pelo não provimento do Recurso de Ofício e tampouco recorreu da decisão de 2ª instância, que manteve o cancelamento parcial do item 1.

4. No presente recurso, a contribuinte insurge-se preliminarmente contra a parte remanescente do item 1, a qual reputa viciada por “*erro de procedimento cometido pela Autoridade Fiscal, que afirmou o fato constitutivo firmando-se em presunção simples, em contrariedade aos precedentes firmados por este Tribunal de Impostos e Taxas quando do julgamento dos processos nº DRT. 6-00623/83 e nº DRT-7-383308/00*”, e solicita a reforma da decisão recorrida, nos seguintes termos:

(i) “*o acórdão recorrido avaliou o ônus probatório sob premissa equivocada: afirma que o Fisco “comprovou” que a contribuinte emitiu notas fiscais de saída sem a inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, quando este nunca foi um ponto controvertido; e, ao mesmo tempo, ao enveredar por esta distorcida interpretação, deixou de questionar a omissão do Fisco em comprovar a ocorrência da condição para que a inclusão pudesse ser exigida*”;

(ii) “*a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS não é um “fato dado” pela legislação, como condição a priori para toda e qualquer saída: não, a legislação fiscal condicionou tal inclusão à verificação de uma condição – qual seja a destinação das sacolas – condição esta a que o Fisco deixou de verificar e provar como ocorrida*”;

(iii) “*o dever de comprovar a destinação das sacolas recai, inevitavelmente, sobre a autoridade lançadora, por duas razões: (a) trata-se de requisito fático constitutivo do direito alegado no lançamento; e (b) é o fisco quem tem o poder e a prerrogativa de obter essa informação de seus jurisdicionados*”;

(iv) “*o que a Auditoria Fiscal fez – inexplicavelmente respaldada pelo acórdão recorrido - foi simplesmente presumir que os estabelecimentos que adquiriram as sacolas da Recorrente forneciam-nas gratuitamente aos seus clientes. É dizer, a Auditoria fiscal presumiu a condição estipulada pela legislação para que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS seja legitimada*”.

5. A Recorrente também alega que as sacolas plásticas devem ser consideradas insumos dos comerciantes destinatários, mesmo quando distribuídas gratuitamente aos respectivos clientes, pois são utilizadas no ato de comercialização e, portanto, não tipificam a hipótese de mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento, entendida como a “mercadoria não utilizada na comercialização”, conforme previsto no art. 66, V, do RICMS/SP. Nesse sentido, aponta divergência interpretativa entre a decisão combatida e outra, proferida por esta C. Câmara Superior, no processo relativo ao AIIM 4.055.106-4.

6. Esse é o breve relatório.

7. A questão referida no item 4 supra, relativa à atribuição e desincumbência do ônus probatório, já havia sido suscitada no Recurso Ordinário, tendo sido detidamente examinada na decisão recorrida, à luz das provas apresentadas pelas partes, conforme segue:

*“A preliminar se confunde com o mérito e assim será tratada.*

*Não há falar que a autuação é fundada em presunção.*

*Através do conjunto probatório que instruiu o AIIM exordial (fl. 13/2095), composto pelo “DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES REALIZADAS SEM A INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS” (fl. 13/370), cópias de notas fiscais juntadas por amostragem (fl. 371/396); demonstrativo “DESCRITIVO DOS CNAES UTILIZADOS NA ELABORAÇÃO DO DDF DO AIIM” (fl. 397/399) e cópia dos registros fiscais de saídas da autuada (fl. 466/2095), o fisco comprovou adequadamente que a autuada emitiu notas fiscais de saídas deixando de incluir o valor do IPI na base de cálculo do ICMS, fato incontroverso nos autos, dado que a recorrente sustenta a regularidade de seu procedimento sob a alegação de que tais saídas foram destinadas à posterior comercialização por seus destinatários, o que justificaria a não inclusão do valor do IPI na base de cálculo do ICMS.*

*Entretanto, a autuada, ora recorrente, não comprovou que os produtos que vendeu foram destinados*

à posterior comercialização por seus clientes, motivo por que deveria ter incluído o valor do IPI na base de cálculo do ICMS.

**Na fase de fiscalização a recorrente foi notificada (fl. 2138/2140) para, dentre outras informações: “6. Apresentar demonstrativo identificando os clientes (RAZÃO SOCIAL, CNPJ, IE, UF) para os quais as mercadorias vendidas são destinadas à saída posterior (revenda) ou para a industrialização, inclusive os localizados na Zona Franca de Manaus e ALC, e o montante de operações realizadas mês a mês, com cada um deles, entre janeiro de 2018 e dezembro de 2019”.**

**Em resposta (fl. 2141/2143), a autuada informou, no ponto, “que os seus clientes definem (declaram) a destinação do produto adquirido quando na realização do pedido, sendo lançado pelo setor responsável da empresa a referida destinação (uso e consumo, industrialização ou revenda), para então emitir os documentos fiscais com ou sem adição de IPI na base de cálculo do ICMS” e que “não consegue gerar um relatório da forma solicitada (item 6) sendo que um mesmo cliente pode dar várias destinações ao produto adquirido (uso e consumo ou revenda/industrialização) quando na realização do pedido”.**

**A recorrente foi contraditória em tal resposta, o que a contamina e enfraquece a sua tese, porque, num primeiro momento, informa que, quando do pedido, os seus clientes declaravam a destinação do produto para então ela emitir as notas fiscais com ou sem a inclusão do valor do IPI na base de cálculo do ICMS. Já no segundo momento, informa que não pode apresentar demonstrativo com as operações destinadas ou não à comercialização ou industrialização pelos destinatários de seus produtos porque “um mesmo cliente pode dar várias destinações ao produto adquirido (uso e consumo ou revenda/industrialização) quando na realização do pedido”.**

**Ora, se o clientes da autuada declaravam a destinação do produto antes que ela emitisse as notas fiscais a eles destinadas, é certo que tal declaração dizia respeito a destinações específicas, que poderia ser para uso e consumo do adquirente ou para comercialização/industrialização pelo adquirente, especialmente porque como a própria autuada informou ao fisco, “um mesmo cliente pode dar várias destinações ao produto adquirido (uso e consumo ou revenda/industrialização) quando na realização do pedido” (fl. 2142/2143), reforçando a ideia de que a declaração da destinação corresponderia especificamente a cada operação, notadamente por suas implicações tributárias como, por exemplo, a inclusão ou não do valor do IPI na base de cálculo do ICMS.**

**Neste sentido, caberia à recorrente - pessoa quem praticou o fato gerador das obrigações tributárias aqui tratadas - comprovar que as mercadorias que vendeu foram destinadas à posterior comercialização/industrialização por seus clientes destinatários, apresentando, por exemplo, declarações firmadas à época das operações por seus clientes destinatários, as quais, se merecedoras de fé, poderiam ser consideradas como prova da regularidade de seu procedimento ao não incluir o valor do IPI na base de cálculo do ICMS.**

**Entretanto a recorrente não fez isso na fase de fiscalização, assim como não o fez nestes autos, não se prestando a tanto as declarações com que instruiu a sua Defesa (fl. 2145/2166), notadamente porque datadas de 2020, período posterior às operações do caso, estas ocorridas no anos 2018 e 2019, além de serem genéricas sem fazer qualquer referência específica às operações deste caso, o que também contradizem a informação da autuada de que os seus clientes declaravam a destinação dos produtos antes de ela emitir as notas fiscais deste caso.**

**Informe-se, entretanto, que dentre tais declarações há uma única de emissão atribuída a “Paulo Ronaldo de Andrade ME” (fl. 2161) que é datada de 01 de janeiro de 2018, período abrangido pela autuação, porém também peca pela generalidade, sem especificar a qual ou quais operações se refere, sendo certo que a primeira operação destinada a tal declarante foi feita em 19/01/2018, através da nota fiscal nº 95405, conforme se comprova pelo demonstrativo fiscal, à fl. 20, que instruiu a autuação. Por seu conteúdo genérico, tal declaração também não se presta ao que se apresenta.**

**Do exposto, restando certo que era da recorrente o dever de comprovar que destacou regularmente o ICMS nas notas fiscais do caso - pois foi ela quem praticou o fato gerador do imposto - o que ela não logrou fazer, não a socorre as alegações no sentido de que caberia ao fisco investigar os seus clientes (da autuada) quanto à destinação que deram aos produtos.**

**O poder-dever do fisco é fiscalizar diretamente os seus contribuintes quanto ao cumprimento das obrigações legais a eles impostas, onde se situa especialmente a obrigação de observar o valor correto da base de cálculo do imposto incidente sobre as operações por eles praticadas, o que foi**

*feito pelo fisco regularmente. A extensão da fiscalização em relação a terceiros se dá excepcionalmente, nos termos das legislação que a autoriza, sempre a depender das circunstâncias e da complexidade dos fatos a apurar, o que não é o caso, que se revela simples e objetivo, notadamente porque a autuada não comprovou, como deveria ter feito, a regularidade da exclusão do valor do IPI da base de cálculo do imposto que destacou nas notas fiscais deste caso, conforme fundamentei.*

***Não tendo a recorrente comprovado que as saídas das sacolas plásticas do caso foram destinadas à posterior comercialização/industrialização por seus adquirentes, é de se entender que tiveram elas outra destinação, como, por exemplo, a distribuição gratuita aos clientes de tais adquirentes, estes em boa parte varejistas (supermercados, empórios, farmácias, lojas de calçados e roupas etc), notadamente por se tratarem de sacolas personalizadas pela autuada para o estabelecimento adquirente, conforme se comprova pelos documentos de fls. 371/396, juntados por amostragem, as quais, nesta qualidade – regra geral – não são objeto de comercialização.”***

8. Da decisão transcrita, depreende-se o seguinte: (i) na fase fiscalizatória que precedeu a autuação, a autuada havia sido notificada a indicar os clientes para os quais as mercadorias eram vendidas com finalidade de posterior revenda ou industrialização, destacando-se a legitimidade dessa solicitação, em face de sua condição de praticante dos fatos geradores das obrigações tributárias; (ii) a resposta prestada pela autuada foi inconclusiva e contraditória, o que justificou o entendimento do Fisco de que as sacolas eram adquiridas pelos destinatários para finalidades diversas da comercialização ou industrialização; (iii) foram fundamentadamente rechaçadas as alegações de que houve omissão do Fisco quanto à averiguação da posterior finalidade das mercadorias pelos clientes da autuada, e de que a autuação simplesmente presumiu que os estabelecimentos que adquiriram as sacolas da Recorrente forneciam-nas gratuitamente aos seus clientes.

9. No presente recurso, a autuada reitera a questão, dessa vez apresentando-a sob a roupagem de dissídio jurisprudencial, sem rebater os fundamentos da decisão recorrida nem demonstrar porque deveria ser reformada, limitando-se a repetir argumentos idênticos àqueles suscitados no Recurso Ordinário.

10. Contudo, embora tenha sido apresentada como preliminar de nulidade do auto de infração, entendo tratar-se de alegação que se confunde com o mérito, de modo que, em primeiro lugar, deve ser analisada a sua admissibilidade processual. Nesse sentido, os arestos indicados como paradigmáticos não se prestam a demonstrar o dissídio interpretativo, inviabilizando o conhecimento dessa porção recursal, pelas seguintes razões:

(i) A decisão proferida no processo DRT6-00623/83 (AIIM nº 36.795/1983) refere-se a acusação de falta de pagamento de tributo diverso (ICM), por aplicação indevida de isenção, e a sua conclusão foi alcançada com base no particular acervo fático-probatório dos respectivos autos;

(ii) Conquanto refira-se a infração idêntica à do item 1 da autuação ora examinada, o voto condutor da decisão proferida no processo DRT-7-383308/009 (AIIM nº 2.103.403-5) foi o voto de vista, da lavra do I. J. Dr. Carlos Pinheiro do Nascimento, no sentido de manter a exigência fiscal, ante o entendimento de que sacolas plásticas que não integram os produtos que acondicionam, cedidas pelo estabelecimento a título de cortesia, devem ser enquadradas como material de uso do estabelecimento adquirente, de modo que o IPI deve ser incluído na base de cálculo do ICMS incidente na venda; o trecho cotejado com a decisão recorrida é parte do voto vencido, do I. Relator, Dr. Fábio Ozi.

11. A segunda questão suscitada tampouco deve ser conhecida, também por falta de demonstração do dissídio jurisprudencial, ante a ausência de similitude fática entre a decisão recorrida e o aresto paradigmático, proferido no processo relativo ao AIIM 4.055.106-4, pois essa última refere-se a acusação

totalmente diversa, de *creditamento indevido* do ICMS em operações de entrada de sacolas plásticas no estabelecimento.

12. Ante o exposto, NÃO CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL interposto pelo contribuinte.

Câmara Superior, sessão virtual de 17 de abril de 2025

MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

Juíza Relatora

## VOTO DE VISTA - Juiz: JULIANO DI PIETRO

### Ementa:

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. NÃO INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO. ZFM. SACOLAS PLÁSTICAS. DISSÍDIO ACERCA DO MÉRITO COMPROVADO PELO PARADIGMA APRESENTADO. MESMA MATÉRIA DE FUNDO. RECURSO DO CONTRIBUINTE CONHECIDO. RETORNO DOS AUTOS À RELATORA PARA JULGAMENTO DO MÉRITO.

---

### Relatório e Voto:

#### VOTO-VISTA

Com a devida vênia à Ilustre Relatora, Dra. Maria Alice Formigoni Smolarsky, a quem desde logo rendo as minhas homenagens, pedi vista dos autos para análise detida do caso levado a julgamento, especificamente no que diz respeito ao conhecimento do apelo manejado pela Autuada relativamente ao segundo ponto de mérito nela alegado.

A propósito e aproveitando-me do bem erigido relatório constante do voto que antecede o meu, rememoro que a Autuada, em seu Recurso Especial de fls. 2753/2765, alega, entre outras matérias, que as sacolas plásticas devem ser consideradas insumos dos comerciantes destinatários, mesmo quando distribuídas gratuitamente aos respectivos clientes, pois são utilizadas no ato de comercialização e, portanto, não tipificam a hipótese de mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento, entendida como a “mercadoria não utilizada na comercialização”, conforme previsto no art. 66, V, do RICMS/SP. Para tanto, indica como paradigmática a decisão proferida por esta C. Câmara Superior no AIIM 4.055.106-4.

Em seu voto, a i. Relatora entendeu por bem negar conhecimento ao especial da Autuada, uma vez que, em seu respeitável entendimento, a decisão paradigmática não teria o condão de demonstrar o necessário dissídio jurisprudencial em razão da ausência de similitude fática com a decisão recorrida, já que aquela tratava de acusação diversa, qual seja o creditamento indevido do ICMS em operações de entrada de sacolas plásticas no estabelecimento.

No entanto, novamente rogando vências à i. Juíza Relatora, ousou divergir de seu entendimento.

Isso, porque entendo que a decisão proferida nos autos do AIIM 4.055.106-4 presta-se ao confronto com a decisão recorrida, haja vista que, embora trate de acusação de creditamento indevido, a discussão de fundo é exatamente a mesma.

Ora, a decisão paradigmática trata de creditamento indevido do ICMS em razão de operações de a entrada de sacolas e sacos plásticos terem sido classificadas como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Nestes autos, a discussão reside na falta de pagamento do ICMS em razão de erro na base de cálculo por não inclusão do IPI na saída de sacolas plásticas destinadas à Zona Franca de Manaus e Áreas de livre comércio, o que decorre justa e exatamente do entendimento de que elas são consideradas como de uso e consumo dos adquirentes e não como mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização.

Ou seja, em ambos os casos discute-se se as sacolas plásticas fornecidas para o acondicionamento de mercadorias são insumos ou se são produtos destinados ao uso e consumo do estabelecimento, sendo este o cerne de ambas as controvérsias, seja para incidência do imposto na saída, seja para creditamento do imposto na subsequente entrada.

Em reforço do meu entendimento, valho-me das palavras sempre escoradas no enorme conhecimento jurídico do meu colega e juiz desta Câmara Superior, Dr. Valério Pimenta de Moraes, proferidas quando da prolação de seu voto de vista no julgamento do AIIM 4103357:

“Entendo que a concepção necessária da relevância do elemento de diferenciação entre a decisão paragonada e paradigmada é **o resultado de um método de confronto, no qual a autoridade julgante verifica se o caso em julgamento pode ou não ser considerado com a similitude mínima (conforme exigência normativa para a interposição do apelo especial administrativo, em que se dispensa a identidade absoluta entre os processos postos a confronto)**. A operacionalização desse método perfaz-se com a verificação da **coincidência entre os seus fatos fundamentais discutidos (pressupostos de incidência) e aqueles que serviram de base para o sustento da tese jurídica (“ratio decidendi”)**, veiculada tanto pela decisão apontada como paradigmada como a **paragonada**. Assim, na seara do direito processual (aqui, do processo administrativo tributário paulista), toma-se como base para a apreensão do alcance do fato fundamental da r. decisão recorrida, a aferição dos limites em que essa foi tirada, pois ela – a decisão paragonada – estabelece a base de comparação (demonstrado por fatos fundamentais) da possível divergência na interpretação do direito com as decisões paradigmadas.” (grifei).

Como muito bem asseverado pelo Dr. Valério Pimenta de Moraes, a comprovação do dissídio jurisprudencial como requisito ao trânsito do Recurso Especial não exige “*identidade absoluta entre os processos postos a confronto*”. Exige apenas “*coincidência entre os seus fatos fundamentais discutidos (pressupostos de incidência) e aqueles que serviram de base para o sustento da tese jurídica (“ratio decidendi”)*”. E isso, no caso concreto, entendo eu plenamente satisfeito, haja vista que, tanto na decisão paragonada quanto na paradigmática, a discussão cinge-se à classificação das sacolas como insumos às atividades comerciais dos adquirentes ou como itens de uso e consumo.

Pelo exposto, divirjo da i. Relatora para **CONHECER DO RECURSO ESPECIAL**, devendo os autos a ela retornar para apreciação do mérito, o que faço acompanhando-a desde já quanto às demais matérias enfrentadas em seu voto.

**Sala de Sessões, 22 de maio de 2025.**

**Juliano Di Pietro**

**Juiz com vista**



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	JULIANO DI PIETRO

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 22 de maio de 2025

MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

Juiz Relator



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	JULIANO DI PIETRO

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Não Conhecido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

CACILDA PEIXOTO

**VOTO DE VISTA:** JULIANO DI PIETRO

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):**

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE VISTA:**

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

MARIA AUGUSTA SANCHES

SAMUEL DE OLIVEIRA MAGRO

PAULO SCHMIDT PIMENTEL

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

JOAO MALUF JUNIOR

ALBERTO PODGAEC

EDISON AURÉLIO CORAZZA

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

São Paulo, 06 de abril de 2026  
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

**Ementa:**

**ICMS – Falta de pagamento do ICMS – Erro na determinação da base de cálculo, por não inclusão do IPI – Aplicação indevida de isenção em saídas destinadas à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio – Saídas de sacolas plásticas destinadas a distribuição gratuita aos clientes, pelos estabelecimentos varejistas adquirentes – Decisão Normativa CAT-04/2019 – Material de uso e consumo – Entendimento anterior diverso da SEFAZ, por meio de Respostas a Consultas Tributárias – Precedentes desta C. Câmara Superior - RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.**

**Relatório e Voto:**

1. Trata-se de complementação do julgamento do Recurso Especial da autuada (fls. 2753/2765), em face de decisão proferida pela C. 3ª Câmara Julgadora (fls. 2740/2745), por ter sido vencida quanto ao conhecimento da questão relatada no item 5 da primeira parte do voto, na sessão de 22/05/2025, ocasião em que prevaleceu o voto de vista do I. Juiz Dr. Juliano Di Pietro, de modo que se encontra superado o exame de sua admissibilidade.

2. Nos dois itens infracionais, as mercadorias objeto das saídas promovidas pela autuada (sacolas plásticas), nos exercícios de 2018 e 2019, foram consideradas pelo Fisco como não destinadas à comercialização ou industrialização pelos destinatários (estabelecimentos varejistas), e sim materiais de uso e consumo, e essa consideração ensejou a cobrança do imposto correspondente à inclusão do IPI na base de cálculo (item 1) e à aplicação da isenção nas saídas destinadas à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, tomada por indevida pelo Fisco (item 2) .

3. A Recorrente alega, em síntese, que, ainda que as sacolas tenham sido fornecidas gratuitamente aos seus clientes, tal destinação tipifica-as como material de embalagem e, portanto, como insumos utilizados na comercialização; que são utilizadas no ato de comercialização e, portanto, não tipificam a hipótese de mercadoria para uso ou consumo do estabelecimento, entendida como a “*mercadoria não utilizada na comercialização*”, conforme previsto no art. 66, V, do RICMS/SP; que, segundo a Decisão Normativa CAT nº 1/01, material de embalagem não é apenas aquele consumido em processo industrial e que se integra ao produto final, mas também aquele que apenas acomoda momentaneamente algum produto, como é o caso da

sacola; que o eventual entendimento de que as sacolas classificam-se como bens de uso e consumo do estabelecimento varejista “*deve ser aplicado, quando muito, somente a partir da publicação da Decisão Normativa CAT nº 4/19, em respeito à legítima confiança do contribuinte na hermenêutica até então consolidada da Sefaz/SP em sentido contrário*”.

4. Inicialmente, convém observar que, após o exame e o confronto das provas apresentadas pelas partes, a matéria de fato restou consolidada na decisão da 3ª Câmara Julgadora, com a conclusão de que as sacolas plásticas objeto das saídas promovidas pela Recorrente não eram posteriormente revendidas nem industrializadas pelos adquirentes, e sim distribuídas gratuitamente aos respectivos clientes:

*“Não tendo a recorrente comprovado que as saídas das sacolas plásticas do caso foram destinadas à posterior comercialização/industrialização por seus adquirentes, é de se entender que tiveram elas outra destinação, como, por exemplo, a distribuição gratuita aos clientes de tais adquirentes, estes em boa parte varejistas (supermercados, empórios, farmácias, lojas de calçados e roupas etc), notadamente por se tratarem de sacolas personalizadas pela autuada para o estabelecimento adquirente, conforme se comprova pelos documentos de fls. 371/396, juntados por amostragem, as quais, nesta qualidade – regra geral – não são objeto de comercialização.” (fls. 2741)*

5. O enquadramento das sacolas plásticas disponibilizadas gratuitamente para acondicionar produtos comercializados em estabelecimentos de varejo no conceito de material de uso e consumo, e a consequente vedação ao aproveitamento do crédito do imposto, em conformidade com o artigo 20, § 1º, da Lei Complementar 87/1996, e o artigo 66, inciso V, do RICMS/2000, restaram assentados na Decisão Normativa CAT-4/2019, publicada em 31/05/2019.

6. Por muitos anos, anteriormente à publicação da referida Decisão Normativa, contudo, nas respostas a consultas tributárias sobre a classificação das sacolas plásticas distribuídas gratuitamente, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo manifestava-se de forma diversa, no sentido de que deveriam ser consideradas insumos dos estabelecimentos comerciais de varejo e que a sua aquisição ensejava o direito ao crédito do imposto (citem-se, p. ex., as Respostas às Consultas Tributárias nºs 4867/2015, 15659/2017 e 18267/2018).

7. Somente no final de 2018 é que foi modificado esse entendimento (como, p. ex., nas Respostas às Consultas Tributárias nºs 18467/2018, 18487/2018 e 18518/2018), culminando, então, na edição da Decisão Normativa CAT-4/2019, no fim de maio/2019.

8. A jurisprudência da Câmara Superior desse E. Tribunal relativa a autuações por creditamento indevido do ICMS, lavradas contra estabelecimentos varejistas adquirentes de sacolas plásticas para distribuição gratuita aos seus clientes, em homenagem aos princípios da segurança jurídica e da legalidade, consolidou-se pacificamente, no sentido de que, para fatos geradores ocorridos até a data da publicação da Decisão Normativa CAT-4/2019, essas mercadorias devem ser consideradas insumos, ou seja, mercadorias destinadas à comercialização, e não material de uso e consumo do estabelecimento varejista.

9. A título de exemplo, transcrevo decisão de Recurso Especial nesse sentido, tomada por maioria, no processo relativo ao AIIM 4.083.051-2, em sessão de 25/10/2022, conforme o voto proferido pelo I. J. Dr. Alberto Podgaec:

*Com efeito, acertada a r. decisão recorrida, que entendeu que, à época dos fatos geradores objeto do presente lançamento (2011 a 2015), a Secretaria da Fazenda tinha posição no sentido da*

legitimidade do direito ao crédito do imposto em relação à aquisição de sacolas plásticas distribuídas gratuitamente aos clientes para transporte das mercadorias adquiridas, posição esta posteriormente alterada e sedimentada por meio da Decisão Normativa CAT 04/2019.

Nessa mesma linha de pensamento tem caminhado esta C. Câmara Superior, consoante v. acórdão exarado à unanimidade em 27.09.2019, envolvendo a mesma empresa, Relator o I. Juiz Fábio Henrique Bordini Cruz, que adoto como razões de decidir, como segue, in verbis: **“Como relatado, a autuada é estabelecimento comercial varejista no ramo de supermercados e creditou-se do ICMS decorrente da entrada de sacolas e sacos plásticos que são distribuídos aos seus clientes para transporte das mercadorias por eles adquiridas. Os fatos geradores datam de janeiro de 2011 a dezembro de 2015. A c. Câmara Julgadora decidiu pelo direito ao crédito, considerando que as sacolas e sacos plásticos fornecidos aos clientes para acondicionamento e transporte das mercadorias adquiridas, não caracterizam materiais de uso e consumo, e sim material de embalagem, apoiando-se em precedente do E. STJ no REsp 1.175.166/MG, Min. Rel. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010. A Fazenda sustenta divergência em face dos arestos indicados, no sentido de que as sacolas e sacos plásticos objeto do item 1 do AIIM não se integram aos produtos comercializados, sendo itens de mera conveniência, não essenciais à atividade da recorrente, sendo considerados materiais de uso e consumo, os quais, à época dos fatos, não permitem direito a crédito do ICMS. Aduz que o mero acondicionamento não caracteriza processo de industrialização. Cita precedente do E. TJ/SP. Ao final, postula a reforma da decisão quanto ao item 1 do AIIM. (...). No mérito, verifica-se que esta Secretaria da Fazenda se posicionou reiteradamente, durante muitos anos, pela legitimidade da apropriação do crédito de ICMS em casos da espécie, por meio de Respostas da Consultoria Tributária. A título exemplificativo, as Respostas às Consultas Tributárias nº 4867 de 24/02/2015, nº 15659 de 06/07/2017 e nº 18267, de 24/09/2018, sendo esta última assim ementada: RC 18267/2018 ‘ICMS – Crédito – Material de embalagem comercial destinado ao acondicionamento de mercadorias comercializadas no varejo. I. É admitido o crédito relativo à aquisição de embalagens comerciais utilizadas no acondicionamento de mercadorias comercializadas por varejista, em operações regularmente tributadas.’ É certo que os efeitos formais da Resposta à Consulta Tributária aproveitam apenas ao contribuinte consulente. Entretanto, a solução jurídica nela contida expressa o entendimento oficial da Secretaria da Fazenda, aproveitando-se aos demais contribuintes, em caráter de orientação, desde que presentes as mesmas circunstâncias fáticas e jurídicas. Assim dispõe o parágrafo 2º do artigo 524 do RICMS, in verbis: ‘Artigo 524 (...) § 2º - A Secretaria da Fazenda poderá divulgar o teor da Resposta à Consulta ao público, para orientar os demais contribuintes.’ Também esta c. Câmara Superior já decidiu sobre o tema, pela legitimidade de créditos da espécie, conforme precedentes nos processos DRT-06-4055104-0/2015 e DRT-06-4055105-2/2015, ambos julgados em sessão de 11/12/2018, processo DRT-06-4085857-1, sessão de 14/05/2019, e DRT-06-4055106-4/2015, sessão de 16/07/2019. Recentemente, no final de 2018, a Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda modificou o entendimento oficial, passando a entender que as sacolas e sacos plásticos distribuídos aos clientes, gratuitamente, para mero transporte das mercadorias adquiridas, não conferem direito a crédito do ICMS. A título de exemplo, as Respostas às Consultas nº 18467/18, nº 18487/18, nº 18494/18, nº 18496/18, nº 18499/18, nº 18513/18, nº 18514/18, nº 18518/18, todas de 30 de novembro de 2018, disponibilizadas no site da SEFAZ nos dias 11 e 12 de dezembro de 2018. ‘RC nº 18467, de 30/11/2018. Ementa: ICMS – Crédito – Sacolas plásticas disponibilizadas gratuitamente para acondicionar os produtos comercializados em supermercados – Material de uso ou consumo. Não é permitido o crédito do valor do imposto incidente na operação de aquisição de sacolas plásticas utilizadas para acondicionar as mercadorias comercializadas, tendo em vista que essas sacolas caracterizam-se como material de uso ou consumo. Interpretação (...) 6. Em resposta às indagações apresentadas, informamos que sacolas plásticas disponibilizadas gratuitamente pela Consulente não são insumos, tendo em vista que conforme item 3.1 da Decisão Normativa CAT 01/2001 ‘insumos são os ingredientes da produção, (...) são empregados ou se consomem no processo de produção’, que não é o caso das sacolas plásticas fornecidas gratuitamente em supermercados. De acordo com esse instrumento normativo, o direito ao crédito é assegurado aos produtos intermediários que sejam efetivamente empregados no processo de industrialização. 7. Deste modo, as sacolas plásticas que são oferecidas pelas lojas a seus clientes a título gratuito para acomodação e transporte das mercadorias**

*compradas devem ser consideradas despesas de vendas, caracterizando-se, assim, como material de uso ou consumo do estabelecimento comercial e, portanto, apenas ensejarão direito ao crédito do imposto quando superado o limite temporal previsto no inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996, in verbis (...). Referida modificação de entendimento restou consolidada por meio da Decisão Normativa CAT- 4, de 30/05/2019 (DOE 31/05/2019), que assim dispõe: (...). No caso dos autos, tratando-se de fatos geradores pretéritos, realizados em data anterior à modificação do entendimento oficial da Secretaria da Fazenda, época em que o entendimento oficial era pela legitimidade do direito ao crédito, balizando o procedimento dos contribuintes em geral, não se pode admitir a glosa dos créditos pretendida pelo lançamento, como corolário dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, assim considerado em face das normas complementares, tais como os atos normativos e as práticas reiteradas da Administração, compreendidos no conceito de legislação tributária. Pelo exposto, considerando-se as circunstâncias do caso sob exame, conheço e nego provimento ao Recurso Especial manejado pela Fazenda Estadual. Diante do exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Especial.”*

10. Portanto, considerando-se a determinação da Decisão Normativa CAT-4/2019 de que as sacolas plásticas distribuídas gratuitamente por estabelecimentos varejistas sejam classificadas como material de uso e consumo, bem como a jurisprudência consolidada dessa E. Câmara Superior, no sentido de que referido ato normativo não produz efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos até a data da sua publicação, em 31/05/2019, conclui-se que, em relação à presente autuação, somente devem ser consideradas como não destinadas à comercialização ou à industrialização pelos destinatários as saídas de sacolas plásticas promovidas pela autuada, a partir de 1º/06/2019, de modo que:

(i) devem ser cancelados os subitens 1.1 a 1.17, e mantidos os subitens 1.18 a 1.24, com as reduções determinadas na decisão de 1ª instância (fls. 2646/2663);

(ii) devem ser cancelados os subitens 2.1 a 2.16, e integralmente mantidos os subitens 2.17 a 2.23.

11. Ante o exposto, CONHEÇO PARCIALMENTE do RECURSO ESPECIAL interposto pela autuada e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para cancelar os subitens 1.1 a 1.17 e 2.1 a 2.16 do presente AIIM, mantendo-se parcialmente os subitens 1.18 a 1.24 (com as reduções determinadas na decisão de 1ª instância, a fls. 2646/2663) e integralmente os subitens 2.17 a 2.23.

Câmara Superior, sessão virtual de 28 de agosto de 2025

MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

Juíza Relatora

**Ementa:**

ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. NÃO INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO ESTADUAL. SACOLAS PLÁSTICAS. PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL AO CONTRIBUINTE, NOS TERMOS DO VOTO DA I. RELATORA.

---

**Relatório e Voto:**

**VOTO-VISTA**

Com a devida vênia à Ilustre Relatora, Dra. Maria Alice Formigoni Smolarsky, a quem desde logo rendo as minhas homenagens, pedi vista dos autos para uma melhor análise acerca da exigência em foco, eis que, nos termos do quanto decidido cautelarmente pelo STF na ADI 4389 – a qual perdeu seu objeto com a superveniência da LC 157/2016 -, entendo que o ICMS não incide no fornecimento das sacolas em questão, porquanto elas se enquadram no âmbito dos serviços gráficos, sujeitos, pois, ao ISS, nos termos do item 13.05 da Lista Anexa (“Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS”).

Assim, não sendo o caso de incidência do ICMS, razão alguma haveria para se discutir a inclusão ou não do IPI em sua base de cálculo, o que aguçou a minha curiosidade sobre o presente feito. No entanto, após a apreciação dos argumentos discutidos no presente processo, percebo que em momento algum tal tema foi trazido à baila, limitando-se o objeto da discussão a perquirir se as sacolas são consideradas insumos ou bens uso e consumo do estabelecimento, a partir do que, ainda que à margem do Sistema Constitucional Tributário, remanesce pertinente a discussão sobre a inclusão ou não do IPI na base de cálculo do imposto estadual.

Nesses precisos e específicos termos, acompanho a i. relatora para considerar como não destinadas à comercialização ou à industrialização pelos destinatários apenas as saídas de sacolas plásticas promovidas pela autuada a partir de 01/06/2019, ou seja, após a publicação da Decisão Normativa CAT 4/2019, diante do que a exigência resta mantida para tal período, devendo ela ser afastada, entretanto, para o período anterior à vigência da DN CAT 4/2019 em homenagem à segurança jurídica, mormente diante das anteriores manifestações fazendárias em linha com a conduta da Recorrente.

Pelo exposto, **ACOMPANHO INTEGRALMENTE I. RELATORA PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE.**

**Juliano Di Pietro**

**Juiz com vista**



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	JULIANO DI PIETRO

**CONFIRMAÇÃO DO VOTO DO RELATOR**

Confirmo o voto que proferi na sessão de julgamento em que houve o deferimento do pedido de vista.

Plenário Antônio Pinto da Silva, 02 de abril de 2026

MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

Juiz Relator



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**  
**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
06	4137081-8	2021	4137081-8	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (CONTRIB)
Recorrente:	INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY
Sustentação Oral Requerida:	NÃO
Pedidos de Vista:	JULIANO DI PIETRO

**DECISÃO DA CÂMARA**

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB): CONHECIDO PARCIALMENTE. PARCIALMENTE PROVIDO.**

**VOTO DO JUIZ RELATOR:** MARIA ALICE FORMIGONI SMOLARSKY

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

**JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:**

MARIA AUGUSTA SANCHES

ALBERTO PODGAEC

FLAVIO JOSÉ SANCHES ARANTES

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

GALDERISE FERNANDES TELES

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

JOSÉ ORIVALDO PERES JÚNIOR

JOAO MALUF JUNIOR

PAULO SCHMIDT PIMENTEL

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

ISABEL CRISTINA OMIL LUCIANO

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ (Presidente)

**VOTO DE VISTA:** JULIANO DI PIETRO

**RECURSO ESPECIAL (CONTRIB):** Conhecido Parcialmente. Parcialmente Provido.

São Paulo, 06 de abril de 2026  
Tribunal de Impostos e Taxas



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA DA FAZENDA  
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA  
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS



**AUTUADO**

INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS RIO PARDO LTDA

**IE**  
646021743111

**CNPJ**  
60348695000129

**LOCALIDADE**  
São José do Rio Pardo - SP

**AIIM**  
4137081-8

**JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL**

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 06 de abril de 2026  
Tribunal de Impostos e Taxas