



**CEARÁ**  
GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA FAZENDA

**Contencioso Administrativo Tributário  
Conselho de Recursos Tributários  
1ª Câmara de Julgamento**

Resolução Nº **054/2022**

Sessão: 9ª Sessão Ordinária de 25 de maio de 2022

Processo Nº: 1/1684/2019

Auto de Infração Nº: 1/201900055-0

Recorrente: NOVA FIAÇÃO INDÚSTRIA TÊXTIL S.A

CGF: 06.512.989-0

Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Conselheiro Relator: Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia

**EMENTA: ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO INDEVIDO.**

1. Aquisição de bens destinados ao processo produtivo, sendo considerados insumos. 2. Aproveitamento de crédito realizado em conformidade com a legislação. 3. Inteligência do art. 60, II e III do Decreto nº 24.569/97. 4. Recurso ordinário conhecido e provido. 5. Auto de infração julgado **improcedente** por unanimidade de votos, nos termos do voto do relator, acolhido pelo representante da Procuradoria Geral do Estado e em desacordo com manifestação da Assessoria Processual Tributária.

**Palavras-chave:** ICMS. Creditamento. Bens destinados ao processo industrial. Improcedência da autuação fiscal.

**RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre o seguinte teor:

LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

Ao verificarmos a aquisição de mercadorias interestaduais, constatamos que materiais de uso e consumo foram escriturados em CFOPs inadequados, e portanto, não houve o recolhimento do respectivo diferencial de alíquota. Maiores detalhes nas Informações Complementares em anexo.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Trata-se de Auto de Infração com imposição de imposto no valor de R\$ 35.414,73 (trinta e cinco mil, quatrocentos e quatorze reais e setenta e três centavos) e multa de R\$ 35.414,73 (trinta e cinco mil, quatrocentos e quatorze reais e setenta e três centavos). Período da infração: de 01/2014 a 02/2014; 04/2014 a 05/2014; 07/2014 a 07/2015; e 10/2015 a 12/2015. Dispositivos infringidos: arts. 65, II e 66 do Decreto nº 24.569/97; e penalidade nos termos do art. 123, II, "a", da Lei nº 12.670/96, com alteração dada pela Lei nº 13.418/03.

Nas Informações Complementares, a autoridade fiscal expõe que, em cumprimento ao Mandado de Ação Fiscal (MAF) nº 2018.00509, foi realizada auditoria fiscal plena na empresa qualificada, referente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2015, havendo observado que:

I) Em análise ao SPED e demais documentos fiscais, observou-se que o contribuinte registrou, em entradas interestaduais, materiais de consumo em CFOPs diferentes dos previstos para este tipo de operação (2556 - Compra de material para uso ou consumo e 2557 - Transferência de material para uso ou consumo). Na tabela de produtos registrados pelo próprio contribuinte no SPED, registro 0200 - TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS), foram separados todos os produtos Tipo Item 07 — Material uso e consumo.

II) Buscou-se no registro por itens do SPED, registro C170 - ITENS DO DOCUMENTO (CÓDIGO 01, 1B, 04 e 55), todos esses produtos e observou-se como foram escriturados e classificados. Foram mantidos somente os materiais de consumo que foram escriturados em CFOPs incorretos. Ressalte-se que os produtos que possuem dupla finalidade, ou seja, fazem parte do processo produtivo e também são utilizados como uso e consumo foram retirados deste levantamento. Ao listá-los, constatamos que o contribuinte aproveitou em algumas operações crédito indevidamente e tampouco efetuou o estorno devido, conforme relação anexa. É importante destacar que os créditos aproveitados se referem à aquisição de materiais que não integram e nem integraram corporeamente o produto final.

III) Foi solicitado ao contribuinte que justificasse o enquadramento de materiais de uso e consumo em CFOPs diversos, concedendo desta forma, mais uma oportunidade de defesa ao contribuinte. Após decorrido o prazo legal para atendimento da intimação, a empresa primeiramente alegou que são materiais de embalagem usados na produção, matéria prima, amostras grátis, remessas, empréstimos, brindes e alugueis de máquinas e, posteriormente, informou que foi erro no cadastro. A justificativa não foi acatada, tendo em vista, o próprio contribuinte classificar no registro 0200 do SPED estes materiais como uso e consumo.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

O contribuinte autuado interpõe recurso temporária impugnação ao feito fiscal, aduzindo, em síntese, que as operações objeto da autuação não constituem aquisição de mercadorias para uso ou consumo, mas aquisição de insumos para o processo industrial da autuante conforme classificação em sua contabilidade, portanto com direito ao crédito do ICMS nos termos do Art. 60, incisos II e III, não podendo ser a empresa compelida ao recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas na forma da presente autuação, pugnando, ao fim, pela improcedência da autuação fiscal.

Por ocasião do julgamento de primeira instância, foi observado que:

I) Quanto ao argumento da defesa de que produtos adquiridos geram crédito de ICMS por se tratarem de materiais de embalagem e não materiais de uso/consumo, entendo que este prospera somente em relação às notas fiscais nº 184370 e 179847, cujo ICMS destacado corresponde a R\$ 1.023,12 e R\$ 1.019,20, respectivamente. Ressaltamos que os produtos descritos nas referidas notas fiscais são, indubitavelmente, materiais de embalagem, posto que referentes a SACOS PEBD TRANSPARENTE IMPRESSO, utilizado para acondicionar as mercadorias produzidas, conforme documentos acostados às fls. 37 e 38 dos autos.

II) O argumento de que os produtos estão corretamente classificados na contabilidade não elide o presente lançamento. Apenas a classificação contábil não é suficiente para legitimar o crédito apropriado. Deve a parte demonstrar a real destinação dos produtos adquiridos, mediante a identificação dos produtos nos documentos fiscais e sua utilização no processo produtivo.

III) Tendo em vista que a autuada não demonstrou qual foi a destinação dos produtos adquiridos, exceto em relação às notas fiscais 184370 e 179847, posto ter sido comprovada a sua utilização como material de embalagem, razão pela qual se deve abater do valor consignado no Auto de Infração a quantia de R\$2.042,32 (dois mil, quarenta e dois reais e trinta e dois centavos), fica o contribuinte autuado sujeito à sanção preconizada no art. 123, II, "a", da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418/2003.

O contribuinte interpôs recurso ordinário, pelo qual, basicamente reitera os termos expendidos na impugnação, e sustenta a improcedência da ação fiscal, e, sucessivamente, caso mantida a autuação, o reenquadramento da penalidade aplicada para a de 200 (duzentas) Ufirces, conforme preceitua o art. 123, inciso VIII, alínea "d", da Lei 12.670/1996, bem como o deferimento do pedido de prova pericial, para fins de atestar que as mercadorias objeto do levantamento fiscal efetivamente dão direito ao creditamento do ICMS.

A Assessoria Processual Tributária se manifesta pela procedência da autuação fiscal, havendo se posicionado pela desnecessidade da produção de prova pericial, bem como em relação ao reenquadramento da penalidade aplicada.

Em apertada síntese, é o que se relata.

## **VOTO DO RELATOR**

Compreende-se do teor do presente processo administrativo fiscal autuação alusiva ao creditamento indevido de ICMS referente a mercadorias, objeto de levantamento fiscal, que seriam considerados, na visão da autuada, insumos ao processo industrial, o que lhe conferiria, neste caso, o direito ao crédito do imposto, na forma do art. 60, II e III, do Decreto nº 24.569/97. Deste modo, o trabalho de auditoria realizado concluiu pelo aproveitamento indevido de crédito de ICMS no valor de R\$ 35.414,73 (trinta e cinco mil, quatrocentos e quatorze reais e setenta e três centavos).

Por ocasião do julgamento de primeira instância, o contribuinte interpôs recurso ordinário, havendo suscitado que “todas as notas fiscais objeto da autuação, além de, também, em parte, se tratarem de sacos, se tratam de outros materiais de embalagem utilizados na saída dos produtos da autuada, como tubetes e fios para amarração de fardos (...) que todos os itens constantes nas notas objeto da autuação são destinados ao embalagem dos produtos da autuada, conforme relação de itens, NFs e especificação indicada na tabela recortada”.

De fato, infere-se que a autuada especificou tabela (fls. 69-v/70), por ocasião do recurso ordinário, constando relação de itens destinados a embalagem, utilizados em seu processo produtivo, considerando-se que tais mercadorias, de fato, por se agregarem, intrinsecamente, ao produto final elaborado pelo contribuinte, lhe conferem direito ao crédito do imposto, sendo classificados, portanto, como insumos.

O cerne da matéria submetida ao exame deste órgão julgador consiste, fundamentalmente, na análise da possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS em relação aos produtos que a autuada elenca. Sustenta o contribuinte que todas as mercadorias que indica em seu recurso ordinário estão compreendidas no conceito de insumos.

Por seu turno, o art. 46 da Lei nº 12.670/96, ao dispor sobre a não-cumulatividade do ICMS, traz a seguinte prescrição:

Art. 46. O ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Deste modo, pelo princípio (ou técnica) da não-cumulatividade, deve o contribuinte proceder à apuração no último dia do período estabelecido em lei, do saldo da conta corrente do ICMS, por meio da diferença entre o somatório de todos os débitos fiscais e o somatório de todos os créditos fiscais no mesmo período (inclusive o eventual saldo credor do período anterior). Assim, na hipótese de o saldo apurado resultar devedor (ou seja, a soma dos débitos fiscais é maior do que a soma dos créditos fiscais), seu valor deverá ser recolhido na forma e nos prazos legais. Por outro lado, na hipótese de o saldo apurado resultar credor (ou seja, a soma dos créditos fiscais é maior do que a soma dos débitos fiscais), seu valor será transferido, como crédito, para utilização no período seguinte.

Neste sentido, cumpre ressaltar que crédito fiscal consiste no aproveitamento, pelo contribuinte em sua conta gráfica, do montante do ICMS cobrado pelo próprio Estado do Ceará, por outro Estado ou pelo Distrito Federal, nas operações ou prestações anteriores (entradas de mercadorias ou recebimento de serviços).

O art. 60 do Decreto nº 24.569/97 dispõe sobre as hipóteses relativas ao que se constitui como crédito fiscal para fins de ICMS:

Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

(...)

II – à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;

III – ao material de embalagem a ser utilizado na saída de mercadoria sujeita ao imposto;

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise semântica dos termos insumo e embalagem, para fins de aferição do direito da recorrente ao crédito do ICMS.

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa '*input*', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o '*output*' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214).

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica,



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços. Nesse caso, desde que tais aquisições sejam tributadas, dar-se-á o direito ao crédito do ICMS.

Assim, é cabível discorrer, mesmo que de modo objetivo, sobre o que se compreende por “embalagem”. Considera-se embalagem um recipiente ou envoltura que armazena produtos temporariamente e serve principalmente para agrupar unidades de um produto, com vista à sua manipulação e armazenamento. Outras funções da embalagem são: proteger o conteúdo, informar sobre as condições de manipulação, exibir os requisitos legais como composição, ingredientes etc e fazer promoção do produto através de gráficos. É o contenedor de um produto material; para se configurar como embalagem, tem que possuir um produto em seu interior. Por outro lado, vale salientar que o Decreto federal n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), embora se refira inúmeras vezes ao vocábulo “embalagem”, não chega a defini-lo.

Deste modo, independentemente do tipo de contribuinte, se industrial, comerciante ou produtor, a aquisição de material de embalagem devidamente tributado, para fins de acondicionar suas mercadorias ou produtos, dá direito ao crédito do ICMS.

Contudo, impende destacar que a grande parte dos itens mencionados pela atuada (fios, sacos e tubetes) se destinam a finalidades diversas, que se relacionam ao acondicionamento das mercadorias por ela industrializadas, e caracterizam-se por se agregarem, fisicamente, ao produto final.

Assim sendo, com relação aos bens de uso e consumo mencionados pela atuada (sacos e tubetes), conclui-se que referidas mercadorias não conferem à consulente direito a crédito do ICMS, pois não integram o produto a ser vendido, não sendo consumidos no processo de industrialização, motivo pelo qual não podem ser considerados insumos e não se agregam aos custos das mercadorias. São itens de mera conveniência, pois os produtos poderiam ser vendidos sem seu fornecimento. Portanto, são materiais de uso e consumo, contabilmente correspondentes a despesa de vendas.

Deste modo, confere direito a crédito o imposto pago na aquisição de insumos (dentre eles, os materiais de embalagem) consumidos em operações de efetiva industrialização promovida pelo contribuinte.

Por fim, destaco que não restaram configuradas as circunstâncias materiais que caracterizam infração à legislação tributária, em vista de a atuada haver demonstrado a pertinência entre as mercadorias e sua destinação efetiva ao processo industrial, compondo o produto industrializado, razão pela qual considero insubsistente a presente autuação fiscal.



# CEARÁ

GOVERNO DO ESTADO

Ademais, uma vez restando consolidadas as questões fáticas, e considerando a prova acostada aos autos, depreende-se pela desnecessidade da produção de prova pericial para o deslinde do feito, tendo em vista que os fatos se demonstram incontroversos e os elementos contidos nos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão julgador, e que a prova do fato não dependa de conhecimento técnico especializado, nos termos do art. 97, III e VI da Lei nº 15.614/14.

Do exposto, conheço do Recurso Ordinário, dando-lhe seguimento, no sentido de decidir pela **improcedência** do auto de infração, em vista da inocorrência da infração à legislação tributária, nos termos considerados neste voto.  
É como voto.

## **DECISÃO**

A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve preliminarmente, em relação às nulidades arguidas pela recorrente: 1) Nulidade julgamento 1ª instância. 2) Realização de perícia. Afastadas por unanimidade de votos. No mérito resolve por unanimidade de votos dar provimento, para reformar a decisão de procedência, exarada no julgamento monocrático, para julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto do conselheiro relator, referendado em manifestação oral em sessão pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado. Presente à sessão para sustentação oral do recurso os representantes legais da parte a advogada Dra. Liliane Freire Araújo Evaristo Barbosa e o advogado Dr. Pedro Magalhães Portela.

*SALA DA SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 25 de maio de 2022.*

**Raimundo Frutuoso de Oliveira Junior**  
Presidente

**Marcus Vinícius de Vasconcelos Maia**  
Conselheiro Relator

**Matteus Viana Neto**  
Procurador do Estado

Ciente: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_



**CEARÁ**  
GOVERNO DO ESTADO  
SECRETARIA DA FAZENDA

