



GOVERNO DO ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT  
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO

RESOLUÇÃO 173 /2017

46ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 17/07/2017

PROCESSO Nº: 1/187/2014 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2013.16984

RECORRENTE: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e VICUNHA  
TEXTIL S.A.

RECORRIDO: AMBOS

CONSELHEIRO RELATOR: MARIA DE FÁTIMA DAMASCENO LEITÃO

**EMENTA:** ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 1 - A empresa deixou de recolher o imposto diferencial de alíquotas sobre operações de entrada interestadual, no exercício de 2009. 2 - Laudo Pericial comprova que as mercadorias são para uso ou consumo do estabelecimento. 3 - Recurso Ordinário conhecido e improvido. Decisão singular reformada para julgar PARCIAL PROCEDENTE a presente acusação fiscal, contrária ao entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado que se manifestou pela improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos. Aplicada redução da penalidade prevista no artigo 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS, FALTA DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, USO OU CONSUMO.

## RELATÓRIO

Nas Informações Complementares (fls.03 a 06), consta o relato de que o contribuinte registrou nos CFOP'S 2101 (compra para industrialização) e 2151 (transferência interestadual para industrialização) a entrada das mercadorias: **cano de ferro, chapa compensado madeirite, estopa e estrado de madeira**, em total desacordo ao estabelecido na legislação, uma vez que essas mercadorias não são utilizadas no processo de industrialização do fio de algodão. Como informado pelo próprio contribuinte as mercadorias utilizadas na fabricação do *fio de algodão* são: algodão, poliéster, elastano e viscose liocel. Que o registro dessas operações no referido código fiscal teve o propósito de descaracterizar a operação para uso e consumo e fugir ao pagamento do imposto relativo ao diferencial de alíquotas, uma vez que as mercadorias ali descritas não são utilizadas no processo industrial nem tampouco configuram em material de embalagem que geraria crédito do imposto destacado sem cobrança do diferencial de alíquota.

O presente processo é instruído pelo autuante com uma Planilha por ele elaborada (fls. 13 à 19) onde especifica todas as notas fiscais interestaduais, identificadas com as mercadorias, que deram ensejo à infração.

Nos autos estão indicados os dispositivos infringidos: artigos 73 e 74 do Decreto nº 24.569/97; a sugestão da penalidade aplicável ao caso: art. 123, I, "c" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03. A infração refere-se ao período de janeiro à dezembro de 2009. Os valores do ICMS e multa correspondem à R\$ 72.552,21 e R\$ 72.552,21, respectivamente.

Tempestivamente a autuada se defende da acusação alegando em síntese, que (fls. 40-57) que existe erro no procedimento fiscal, tendo em vista que a classificação de uso e consumo não é restrita à conferência da aquisição. Que é produtor de fios que após industrializados são comercializados para terceiros ou transferidos para outras unidades da companhia para eventual complemento na industrialização. Tais mercadorias são embaladas em materiais de embalagem e transportadas até o destino, seguindo com o produto final e não retornando ao estabelecimento originário e por esta razão tais materiais de embalagem geram direito ao crédito do imposto. No tocante a estopa, afirma que a mesma é integrada à produção, de acordo com laudo técnico anexado às fls. 98/100. Solicita a realização de uma Perícia e, por fim, requer a improcedência da autuação.

A julgadora singular, após afastar as nulidades requeridas, proferiu decisão pela PARCIAL PROCEDÊNCIA, conforme Ementa a seguir transcrita:

**EMENTA: ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. - FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DESTINADAS AO USO E CONSUMO REALIZADA POR CONTRIBUINTE DO ICMS.** Cobrança prevista no artigo 155, § 2º, inciso V, alínea “b” da Lei nº 12.670/96. A empresa autuada adquiriu mercadoria destinada ao seu uso ou consumo e não recolheu o diferencial de alíquota dentro do período de apuração do imposto. Auto de infração julgado **PARCIALMENTE PROCEDENTE** em razão da exclusão do valor referente às operações com estopa em razão de se tratar de insumo, conforme demonstrado pelo contribuinte através de laudo técnico e fotos. Infringência ao artigo 589, § 1º do Decreto nº 24.569/97, com penalidade prevista no artigo 123, inciso I, alínea “c” da Lei nº 12.670/96. **DEFESA TEMPESTIVA. REEXAME NECESSÁRIO.**

Em resposta a decisão prolatada pela julgadora singular, a empresa interpõe Recurso Ordinário (fls. 89-109) no qual reitera os argumentos anteriormente apresentados e solicita prova pericial por ser imprescindível para a busca da verdade material sobre a suposta infração e requer a nulidade ou a improcedência do auto de infração.

Por meio do PARECER Nº 166/2015 (fls. 128-138) a Assessoria Tributária manifestou entendimento no sentido de que os estabelecimentos só poderão utilizar como crédito fiscal o valor do ICMS atinente às matérias primas e materiais secundários que participem do processo de industrialização e que sejam nele totalmente consumidos ou façam parte do produto final como elemento indispensável. Cita os pareceres da Sefaz-CE que firmam entendimento sobre a matéria (Pareceres nº 226/1997, 802/2006 e Despacho Sefaz nº 125/2006), como também o art. 589 do RICMS que estabelece nas aquisições interestaduais de mercadorias ou bens que venham a ser utilizados pela empresa como consumidor final, ocorrerá à incidência do imposto, devendo ser recolhido o diferencial de alíquotas, conforme transcrito abaixo: *in verbis*

*Art. 589. O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XI do artigo 25. Grifos nossos*

Desta forma, propõe o conhecimento do reexame necessário e recurso ordinário negar-lhes provimento, para que seja mantida a decisão singular de parcial procedência do feito fiscal, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

Na 125ª Sessão Ordinária (centésima vigésima quinta sessão ordinária), realizada em 12/08/2015 (fls. 144-146), a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso interposto resolve preliminarmente, por unanimidade de votos, afastar as nulidades arguidas pela recorrente e converter o curso de julgamento em realização de Perícia para verificar se os produtos objeto da autuação integram o preço final, nos termos do despacho a ser elaborado pelo conselheiro relator, em conformidade com a manifestação oral da douta Procuradoria Geral do Estado.

O laudo pericial e seus anexos repousam às fls. 148-513 dos autos e, em resposta aos quesitos formulados, conclui sua análise afirmando que os materiais autuados, e considerados embalagens pelo contribuinte, não se destinam à alteração da apresentação do produto e, portanto, são material de uso e consumo. "... sua aquisição nada mais é do que despesa, sendo utilizado somente para agrupar seus produtos, oferecendo segurança e agilidade nos processos de movimentação, estocagem e carregamento, hipótese em que a legislação veda o abatimento desses créditos de imposto com os débitos por suas operações tributáveis. Em relação ao resíduo industrial estopa resultante do processo industrial ou adquirida de terceiros para fabricação de fios de algodão seus créditos são considerados justos sendo excluídos do levantamento fiscal, permanecendo uma falta de recolhimento de ICMS de R\$ 31.014,86."

Em manifestação ao Laudo Pericial (fls. 514-553) a empresa colaciona laudo do assistente técnico com os aspectos controversos ao laudo pericial.

Na sustentação oral das razões do recurso, o representante legal da recorrente defende a essencialidade das mercadorias autuadas na atividade da empresa e ratifica que ditas mercadorias são na verdade material de embalagem, descrevendo a funcionalidade de cada uma.

É o relatório

## VOTO DA RELATORA

O caso em apreciação versa sobre falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial entre a alíquota interna e a interestadual em operações de aquisição de mercadorias destinadas para uso ou consumo do estabelecimento, no exercício de 2009.


Destaco que as preliminares de nulidade arguidas pela recorrente: cerceamento ao direito de defesa, erro na metodologia do lançamento realizado pelo atuante e malferimento ao princípio da espontaneidade, foram afastadas na 125ª Sessão Ordinária, por não estarem configuradas nos autos, tendo a empresa tido oportunidade para contraditar a acusação fiscal, sendo respeitado o devido processo legal.

O trabalho fiscal foi baseado nas notas fiscais de aquisição das mercadorias: **cano de ferro, chapa compensado madeirite, estopa e estrado de madeira** registradas pelo contribuinte nos CFOP'S 2101 (compra para industrialização) e 2151 (transferência interestadual para industrialização). Todas as notas que deram ensejo à infração estão perfeitamente identificadas na planilha elaborada pelo atuante (fls. 13 à 19), especificadas por item de mercadoria.

A questão levantada nos autos é que a empresa por ter como atividade econômica a tecelagem de fios de algodão não industrializa as mercadorias acima citadas e, portanto, não poderia registrá-las nessas codificações, visto se tratarem de mercadorias utilizadas para seu uso ou consumo.

O contribuinte alega em sua defesa que os materiais são empregados como material de embalagem e não como uso ou consumo e traz aos autos fotos e definição individualizada da utilização de cada um desses materiais.

Analisada as peças que compõe os autos e com base no Laudo Pericial, vê-se que as mercadorias questionadas, exceto a estopa, não fazem parte do processo fabril da empresa, ou seja, não entram na linha de produção como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem. Desta forma, tratam-se de mercadorias qualificadas como de *uso ou consumo* visto que " ... não individualizam o produto e não alteram a sua apresentação, sendo utilizados pelo contribuinte somente para agrupar seus produtos, oferecendo segurança e agilidade nos processos de movimentação, estocagem e carregamento, podendo retornar ao estabelecimento através de transferências entre as unidades fabris."



Destaque-se que a mercadoria adquirida para uso ou consumo é uma das hipóteses de incidência do ICMS prevista na alínea "b", inciso V, do art. 2º, do Decreto nº 24.569/97 no qual estabelece: *in verbis*

*Art. 2º São hipóteses de incidência do ICMS:*

*V - a entrada, neste Estado, decorrente de operação interestadual, de:*

*b) serviços, mercadorias ou bens destinados a contribuintes do ICMS, para serem utilizados, consumidos ou incorporados ao ativo permanente;*

Ressalte-se, também, que a operação de aquisição de mercadoria para uso ou consumo, em que pese sua importância para a atividade econômica da empresa, está condicionada ao comando constitucional da LC 87/96 (Lei Kandir) que estabelece um prazo para que as empresas possam se creditar das mercadorias adquiridas com essa finalidade. Assim dispõe a lei complementar em seu art. 33: *in verbis*

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LC 138/2010).*

Por outro lado, o comando normativo inserido no art. 589, § 1º do Decreto nº 24.569/97 estabelece que quando a mercadoria adquirida para essa finalidade for adquirida em outro estado da Federação, há imposição legal para o adquirente pagar a diferença entre a alíquota sobre a qual houve o destaque do ICMS na origem e a alíquota vigente no estado do Ceará: *in verbis*

*Art. 589. O ICMS devido na operação e prestação com bem do ativo permanente ou de consumo, oriundo de outra unidade da Federação, será calculado com base na aplicação do diferencial entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor utilizado para cobrança do imposto na origem, observado o disposto no inciso XI do artigo 25.*

*§ 1º O contribuinte obrigado a manter escrituração fiscal deverá recolher o ICMS de que trata o caput no prazo de recolhimento do imposto fixado na legislação.*

Assim nos apoiamos no que dispõe a legislação acima reproduzida e, com base no Laudo Pericial, não restando dúvida de que a empresa cometeu o ilícito apontado na peça inicial, voto no sentido de conhecer do Recurso Ordinário, negar-lhe provimento e reformar a decisão proferida pela instância singular, julgando **parcial procedente** o auto de infração nº 2013.16984, com a redução da penalidade gizada no art. 123, I, "d", da Lei. nº 12.670/96. Em manifestação oral o representante da douta Procuradoria Geral do Estado manifestou-se pela Improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)**, com redução da multa em 50% (art. 123, I, "d", da Lei. nº 12.670/96):

**ICMS: 31.014,86**  
**Multa: 15.507,43**  
**Total: 46.522,29**

É o voto.

## DECISÃO

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrente a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA e recorrido a VICUNHA TEXTIL S.A., os membros da Primeira Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolvem, após conhecer do recurso ordinário interposto, por maioria de votos, negar provimento ao recurso e reformar a decisão proferida pela 1ª Instância, e julgar **parcial procedente** a presente acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro Relator e conforme Laudo Pericial, aplicando a penalidade prevista no artigo 123, I, "d" da Lei nº 12.670/96. Em relação às preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, foram afastadas na decisão exarada na 192ª Sessão Ordinária de 10 de outubro de 2015. Foram votos vencidos os Conselheiros Matheus Fernandes Menezes, Filipe Pinho da Costa Leitão que se manifestaram nos seguintes termos: a improcedência pauta-se no próprio conceito trazido pelo Laudo Pericial citado nos autos: "para efeitos tributários, considera-se embalagem o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à original, incluindo-se também neste conceito aqueles que a componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto". O representante da douta Procuradoria Geral do Estado manifestou-se pela Improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos. "... Há diversos tipos de embalagens: primárias, secundárias, de transporte, etc. Por sua vez a legislação do ICMS estabelece o mesmo tratamento tributário dado às mercadorias e que eventualmente tais embalagens possam ser tratadas como bens de usos e consumo, elas são tributadas pelo ICMS nas saídas, razão pela



qual não lhes pode ser exigido o denominado diferencial de alíquotas. No presente caso os produtos objeto de ação fiscal são embalagens de transporte ou movimentação. Por tais razões a PGE retifica o entendimento, para a Improcedência do Auto de Infração." Presente, para proceder sustentação oral das razões do recurso o representante legal da recorrente Dr. Yuri Maciel Campos.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 21 de 08 de 2017.


  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Presidente

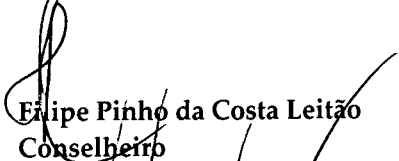
  
Mattens Viana Neto  
Procurador do Estado


21 08 17

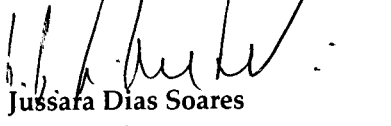
  
Valter Barbalho Lima  
Conselheiro

  
Matheus Fernandes Menezes  
Conselheiro

  
Maria Elineide Silva e Souza  
Conselheira

  
Élipe Pinho da Costa Leitão  
Conselheiro

  
Maria de Fátima Damasceno Leitão  
Conselheira

  
Jussara Dias Soares  
Conselheira