



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

RESOLUÇÃO 134 /2017

46ª SESSÃO ORDINÁRIA EM 17/07/2017

PROCESSO Nº: 1/188/2014 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2013.16986

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

RECORRIDO: AMBOS

CONSELHEIRO RELATOR: MARIA DE FÁTIMA DAMASCENO LEITÃO

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO. ICMS - CRÉDITO INDEVIDO. ENTRADA DE MERCADORIA DESTINADA AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO: CANO DE FERRO, CHAPA COMPENSADO MADEIRITE E ESTRADO DE MADEIRA. 1 - A empresa lançou crédito de ICMS de mercadoria utilizada para uso ou consumo. 2 - Laudo Pericial comprova que as mercadorias são para uso ou consumo do estabelecimento. 3 - Recurso ordinário conhecido e improvido, para reformar a decisão singular. Auto de Infração julgado PARCIAL PROCEDENTE, por maioria de votos. 4 - Decisão com base no art. 65, II e 66 do Decreto nº 24.569/97 com aplicação da penalidade gizada no artigo 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003. O representante da douta Procuradoria Geral do Estado manifestou-se pela Improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS, CRÉDITO INDEVIDO, USO OU CONSUMO. PARCIAL PROCEDENTE

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração constituído em face do contribuinte ter se creditado indevidamente, no exercício de 2009, do ICMS destacado em notas fiscais referentes à entrada de mercadorias destinadas a **uso e consumo** do estabelecimento.

De acordo com o relato contido na Informação Complementar, 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.

O presente processo é instruído pelo autuante com uma Planilha por ele elaborada (págs 12 à 18) onde especifica todas as notas fiscais interestaduais, identificadas com as mercadorias, que deram ensejo à infração. Referida planilha é resultante do cruzamento entre as informações eletrônicas dos fornecedores e as informações prestadas pelo contribuinte fiscalizado. Consta ainda a relação das ENTRADAS e SAÍDAS por CFOP'S obtidas mensalmente da DIEF (Declaração de Informações Econômico-Fiscais).

Considerado infringidos os arts. 65, II, e 66 do Dec. n. 24.569/97 com penalidade prevista no art. 123 II "a" da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/2003.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)	
ICMS	114.277,96
Multa	114.277,96
TOTAL	228.555,92

Tempestivamente a autuada apresentou impugnação a qual repousa às fls. 62-100, sustentando em síntese, que:

- A classificação de *uso e consumo* não é restrita à conferência da aquisição da mercadoria, existindo erro no procedimento fiscal.
- Que as mercadorias são acondicionadas em material de embalagem e transportadas até o cliente ou estabelecimento de destino, em caso de



transferência, seguindo com o produto final e não retornando ao estabelecimento originário.

- Que os materiais analisados pela fiscalização são considerados pela empresa como material de embalagem e são tributados na saída posterior.
- Solicita a realização de uma Perícia a fim provar o alegado.
- Argui a nulidade do auto de infração, sobretudo avaliando a metodologia da diligência fiscal e por fim, requer a improcedência da autuação.

Na instância singular a nulidade é afastada e no mérito o julgador analisa em síntese que:

- As mercadorias autuadas (estrados de madeira, chapa compensada de madeirite e cano de ferro) não podem ser registradas nos CFOP's citados (2101 e 2151) tendo em vista que não se tratam de mercadorias industrializadas pelo autuado, uma vez que sua atividade industrial é a tecelagem de fios de algodão. Portanto, os materiais são utilizados para efetuar o transporte das mercadorias produzidas pela empresa. E conceitua material de embalagem como sendo aqueles materiais destruídos no destino, o que não é o caso. No caso de um bem durável ser utilizado para o transporte das mercadorias, ele é considerado bem de uso e consumo.
- No que tange ao pedido de Perícia, deixa de acatá-lo por entender que as provas acostadas aos autos são suficientes para convencimento da exatidão do feito fiscal.
- Por fim, reconhece em parte a autuação devendo ser excluído o valor de R\$ 478.703,83, referente a aquisição de estopa uma vez que ficou demonstrado nos autos, por meio de Laudo Técnico, que tal material compõe o produto final, tratando-se, portanto, de insumo e como tal é devido o creditamento do ICMS.
- E decide pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do lançamento, devendo o contribuinte recolher a importância de R\$ 148.871,32 ou, querendo, recorrer ao Conselho de Recursos Tributários.

Em resposta a decisão prolatada pela julgadora singular, a empresa interpõe Recurso Ordinário (fls. 111 à 141) no qual reitera os argumentos anteriormente apresentados e solicita prova pericial por ser imprescindível para a busca da verdade material sobre a suposta infração. Requer, ainda que seja declarada a nulidade da decisão de primeiro grau com fulcro no artigo 92, inc. III da lei 12.670/96, relativa a parte que manteve a autuação fiscal. Que seja julgado totalmente IMPROCEDENTE o presente auto de infração.

O Parecer nº 374/2015 (fls. 145-151) da Assessoria Processual Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado, propõe o conhecimento do reexame necessário e recurso ordinário, negar-lhe provimento para que seja mantida a decisão singular de parcial procedência do feito fiscal.

Na **192ª Sessão Ordinária** (centésima nonagésima segunda sessão ordinária), realizada em 10/12/2015 (fls. 156-158), a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer de ambos os recursos resolve preliminarmente, por unanimidade de votos, afastar as nulidades arguidas pela impugnante quanto ao feito fiscal e converter o curso de julgamento em realização de Perícia para verificar, dentre outros, se os produtos elencados pelo agente fiscal e contribuinte em sua defesa: pallets/estrados de madeira, separador de papelão, plástico de acondicionamento, chapa compensada e tubo obenplast, fazem parte do custo do produto vendido e integram o produto final como embalagem, se os materiais indicados como embalagem foram objeto de saídas com o imposto destacado e havendo alterações no levantamento fiscal, indicar a nova base de cálculo.

A resposta do Laudo Pericial repousa às fls. 161-171 dos autos e foi conclusivo no sentido de desclassificar os canos de ferro, chapa compensado madeirite e estrados de madeira como embalagens. O trabalho pericial utilizou prova emprestada da Perícia realizada em outros processos da mesma natureza, quando visitou in loco a Unidade Fabril. Informa que os referidos produtos não se qualificam como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como material de uso e consumo, sendo utilizados para agrupar seus produtos, oferecendo segurança e agilidade nos processos de estocagem e carregamento. Suas aquisições constituem despesas, visto que por vezes retornam ao estabelecimento do contribuinte, através de transferências interestaduais entre suas unidades. Apresenta a nova base de cálculo, com a exclusão do item estopa, por ser considerado resíduo industrial no processo produtivo, restando um crédito indevido de ICMS no valor de R\$ 74.435,65.

Em manifestação ao Laudo Pericial (fls. 260-299) a empresa colaciona laudo do assistente técnico que acompanhou a realização da Perícia e relata os aspectos controversos ao laudo pericial.

É o relatório



VOTO DA RELATORA

O caso em apreciação versa acerca de crédito indevido decorrente de aquisições interestaduais de mercadorias: **cano de ferro, chapa compensado madeirite, estopa e estrado de madeira**, registradas nos CFOP'S 2101 (compra para industrialização) e 2151 (transferência interestadual para industrialização) quando se tratam de mercadorias para uso ou consumo do estabelecimento.

Em primeiro plano destaco que o levantamento realizado pelo autuante relacionando todas as notas fiscais de entrada, especificando as mercadorias objeto da autuação (fls. 12-18) não deixam dúvidas quanto a exatidão do trabalho fiscal, tendo sido oferecido à empresa oportunidade para contraditar a acusação fiscal, sendo respeitado o devido processo legal.

Com base na descrição da utilização de cada um dos materiais trazidos aos autos pela defesa somado ao Laudo Pericial, entendo que as mercadorias relacionadas nos autos são de fato materiais de *uso e consumo* e, por consequência, a empresa não tem direito ao crédito do ICMS decorrente de suas aquisições interestaduais.

Vê-se que as mercadorias não fazem parte do processo fabril, ou seja, não entram na linha de produção como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, e sim como materiais de uso ou consumo utilizados para o acondicionamento, segurança e transporte até o destino, retornando por vezes ao estabelecimento.

Não se pode negar a importância desses materiais (bens de uso ou consumo) para a atividade econômica da empresa, mas são itens que fazem parte de suas despesas operacionais com vendas, e nesses casos, a legislação veda o aproveitamento dos créditos.

Ademais, a Secretaria da Fazenda-CE já consolidou o entendimento no que diz respeito às condições de aproveitamento do crédito, por meio dos Pareceres nº 226/1997 e 802/2006, no sentido de somente admitir o crédito quando os materiais participem diretamente do processo de industrialização e sejam nele imediata e integralmente consumidos de tal forma que não mais se prestem às finalidades que lhe são próprios.

Assim nos apoiamos no que dispõe a legislação que considera passível de creditamento somente as mercadorias que são consumidas integralmente no processo de industrialização. Desse modo, nem tudo que tenha participação nos custos industriais comporta tratamento igual, ou seja, dá direito ao crédito.

Nessa linha de raciocínio, todos os investimentos e demais despesas de um estabelecimento industrial concorrem para a formação do preço dos produtos por ela produzidos, mas não significa que estão incluídos diretamente no custo final de produção. Em outras palavras, o custo de produção engloba tudo o que foi gasto para obter o produto elaborado, entretanto, nem tudo será passível de gerar crédito fiscal, como é o caso dos gastos com bens e serviços para manutenção da atividade da empresa (despesas com vendas, operacionais, administrativas), que mesmo nele estando inclusas, não conferem esse direito.



Se faz necessário dividir uma linha entre o que é *insumo, material de embalagem, bem de uso ou consumo* porque o simples fato de haver contato físico de um material com o produto acabado não é fator que o submeta à condição de produto intermediário ou material de embalagem. Esclareça-se que os materiais autuados, exceto a estopa, executam tarefas coadjuvantes como o acondicionamento e transporte. Como não estão agregados ao produto final podem perfeitamente acompanhar o produto até o destino e posteriormente retornarem à empresa para que os mesmos sejam reutilizados no apoio aos produtos por ela industrializados. Por outro lado, como não são embalagens agregada ao produto elaborado, a "produção" da empresa em nada seria afetada caso o cliente viesse buscar na fábrica, com seus próprios pallets/estrados de madeira o fio de algodão ou tecidos.

Em suma, verificadas nos autos as características e funções das mercadorias questionadas se "uso e consumo" ou "material de embalagem", tem-se pelo laudo pericial (fls. 161-171) que se tratam, de fato, 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."

Acrescento que a LC 87/96 (Lei Kandir) estabelece prazo para que as empresas possam se creditar das mercadorias destinadas ao uso ou consumo e assim dispõe 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).

Deste modo, está correto o entendimento do Auditor Fiscal responsável pelo lançamento, no sentido de que o material em referência se destina ao uso e consumo da Recorrente, e, conseqüentemente, ilegítimo o crédito por ela apropriado.

Com base no Laudo Pericial o crédito tributário passa a ser o que se segue:

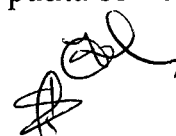
CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
ICMS	74.435,65
Multa	74.435,65
TOTAL	148.871,30

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário interposto, negar-lhe provimento e reformar a decisão proferida pela 1ª Instância, julgando PARCIAL PROCEDENTE a presente acusação fiscal, conforme resultado do Laudo Pericial, contrário ao entendimento do representante da douta Procuradoria Geral do Estado que se manifestou pela improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos.

É o voto.

DECISÃO

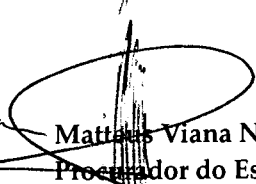
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são recorrente a Célula de Julgamento de 1ª Instância e VICUNHA TEXTIL S.A. e recorrido ambos, a 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolve por maioria de votos, negar provimento 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, II, "a" 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. A Conselheira Francileite Cavalcante F. Remígio se manifestou conforme o Relator, mas, com a exclusão dos seguintes itens: canos e tubos para embalar as linhas e tecidos, que integram o produto final, o que ocasionou um empate na votação. O presidente da Câmara votou pela Parcial Procedência, nos termos do voto do conselheiro relator. 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 compoñham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto". Além dos argumentos já citados, a falta de definição concreta ao que seria produtos de embalagem ou de uso e consumo, lanço mão do art. 112 do CTN, para entender improcedente o Auto de Infração. O representante da douda Procuradoria Geral do Estado manifestou-se pela Improcedência do feito fiscal, reduzido a termo nos autos. Presente, para proceder à sustentação oral das razões do recurso o representante legal da recorrente Dr. Yuri Maciel Campos.

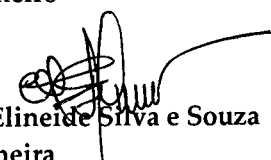
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 21 de 08 de 2017.

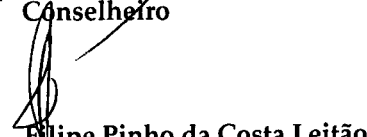

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
Presidente

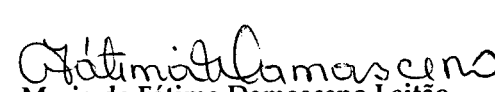

Matheus Viana Neto
Procurador do Estado

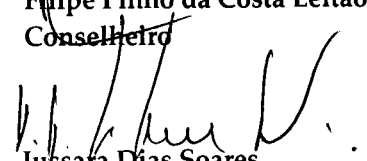

Valter Barbalho Lima
Conselheiro


Matheus Fernandes Menezes
Conselheiro


Maria Elineide Silva e Souza
Conselheira


Filipe Pinho da Costa Leitão
Conselheiro


Maria de Fátima Damasceno Leitão
Conselheira


Jussara Dias Soares
Conselheira