



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº 182 2017

46ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 17.7.2017.

PROCESSO Nº 1/2464/2013

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201309218-5

RECORRENTE: VICUNHA S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

EMENTA: ICMS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Indicada infringência aos art. 73 e 589 do Dec. nº 24.569/97. Penalidade sugerida: alínea “c” do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96. 1. A imputação compreende objeto do tipo pallets, estrados de madeira, separador de papelão, chapa compensada, etc. 2. Arguida a caracterização de materiais de embalagem. 3. Os itens açambarcados no ato de lançamento não dispõem das características que permita assumir a condição de materiais de embalagem, sequer da espécie secundária. 3. Diferencial de alíquotas devido. 4. Parcial decadência acatada, afastadas as nulidades arguidas e deferida perícia na 125ª Sessão Ordinária, de 12 de agosto de 2015. 4. Perícia. 5. Redução do crédito tributário lançado. 6. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido. 7. Autuação Julgada parcial procedente, à vista do laudo pericial e por reenquadramento da sanção para a prevista na alínea “d” do inciso, artigo e lei precitados, em desacordo com a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão por maioria de votos.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. PERÍCIA. REDUÇÃO DO CRÉDITO. PARCIAL PROCEDENTE.

RELATO

Cuidam os presentes autos, da irregularidade fiscal falta de recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquotas relativo à aquisição de materiais de uso e consumo, ocorridos no período de janeiro a setembro de 2008, no importe de R\$ 1.103.617,41, que resultou na exigência de R\$ 58.705,57 a título de obrigação tributária principal e cuja sugestão de aplicabilidade da pena prevista na alínea “c” do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96, culminou na imputação de multa de igual valor.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

Esclarece o autuante, que os objetos em alusão compreendem pallets, estrados de madeira, separador de papelão e tubos obenplast, escriturados sob códigos de materiais de embalagens, razão pela qual não foi recolhido o ICMS a eles relativo, devido sob a rubrica diferencial de alíquotas.

Em sede de impugnação, argumenta erro no procedimento fiscal, que classificou os objeto da autuação a título de materiais de uso e consumo, que as saídas respectivas foram tributadas, que várias operações foram beneficiadas pelo FDI e outras em transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, parte do crédito está alcançado pela decadência e não fora notificado a estornar eventuais créditos indevidos.

O julgador singular assinala que não houve demonstração de equívocos no levantamento, motivo por que afasta os argumentos impugnatórios ao entendimento que insubsistentes, fato que inviabiliza até a realização de uma perícia, notadamente porque os itens apontados não participam do processo industrial da autuada, que se dedica à produção fio de algodão com uso de poliéster, elastano e viscose liocel, tampouco configuram material de embalagem, logo, o procedimento adotado pela autuada choca-se com a legislação tributária estadual, por conseguinte devido o diferencial de alíquotas, nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 589 do Decreto nº 24.569/97, conduta sujeita à pena prevista na alínea “c” do inciso I do artigo 123 da Lei nº 12.670/97, termos em que decide pela procedência do feito fiscal.

No recurso ordinário argui cerceamento do direito de defesa, sob o fulcro de negativa infundada à perícia, à luz do artigo 83 da Lei nº 14.614/2014 e equivocadamente classificou material de embalagem como material de uso e consumo, cujas saídas de deram mediante gravame do tributo, fato que, por si só, inviabiliza a tese fiscal e descreve a finalidade de cada item indicado, objeto da autuação.

Manifesta-se acerca dos insumos sobredito, reitera que foram tributadas nas saídas, menciona o diferimento nas transferências, repisa o pedido de perícia e, por fim, pugna pela nulidade da pretensão ou a improcedência do feito, assim como sustentação oral.

Assessoria Processual Tributária se manifesta no mesmo sentido do julgador singular, em cujo arrazoado pontua todos os argumentos declinados e os afasta com fulcro nos dispositivos normativos disciplinares do tema, assenta que a infração restou configurada e corrobora a penalidade sugerida pelo autuante, termos em que opina pelo conhecimento do recurso ordinário, nega-lhe provimento, com vistas a que seja mantida a decisão de primeira instância.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

Apreciados os autos na 125ª Sessão Ordinária de 12 de agosto de 2015, as nulidades arguidas restaram afastadas, entretanto, acatada a preliminar de extinção parcial, relativamente ao período de janeiro a maio de 2008 e mantida a pretensão para os meses remanescentes - junho a setembro do exercício sobredito - e autorizada a realização de perícia, ao fim de verificar se os objetos da autuação integram o preço final dos produtos elaborados.

Na execução do trabalho pericial, restou esclarecido que os produtos classificados pelo contribuinte como material de embalagem têm a função de auxiliar a movimentação de cargas e não ocorre o contato com os produtos fabricados, logo, caracteriza material de uso e consumo e os demais produtos não foram consumidos no processo industrial, exceto sacos PEAD, que foram excluídos do levantamento.

Após a análise de todos os itens e o ajuste precitado, aponta o valor de R\$ 57.906,85, entretanto, é silente em relação ao período que deve ser excluído da exigência, em face do acolhimento da arguição de decadência, consignado na ata de 125ª Sessão Ordinária.

É o relato.

VOTO DO RELATOR

O ICMS devido a título de diferencial de alíquotas por sujeitos passivos decorre de operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao ativo permanente ou de materiais de uso e consumo, cuja distinção fundamental entre os tipos reside no fato de admitir a apropriação do imposto resultante do gravame que sofrera sob a forma de crédito fiscal na primeira hipótese e não permitir na segunda, pelo menos até o ano de 2020, circunstância móvel da autuação.

Inicialmente, urge consignar que as preliminares de nulidade suscitadas nos autos foram afastadas na 125ª Sessão Ordinária, de 12 de agosto de 2015, desta 1ª Câmara, por conseguinte, não cabe discussão nessa vertente, entretanto, parte da pretensão restou excluída, em face do alcance pelo instituto da decadência e acatada a realização da perícia requerida, cujos reflexos dessas providências se vai demonstrar no tempo oportuno.

Posto isto, é cogente aduzir que os aspectos fundamentais da discussão repousam nos contornos da matéria de fundo, ao vislumbre que adstrito as renitentes arguições no sentido que os itens objeto da autuação são produtos de embalagens, com



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

esteio no fato que compõem o preço final dos produtos industrializados e sofreram o gravame do imposto nas saídas, premissas que bastariam à caracterização do tipo, logo, restaria legitimado o direito ao crédito do ICMS a eles relativo.

Sob essa perspectiva, convém registrar que, a imputação compreende os itens pallets, estrados de madeira, chapas compensadas, separadores de papelão, sacos PEAD, dentre outros congêneres, cuja finalidade e utilização de alguns deles estão delineadas no arrazoado recursal, os quais se colaciona a seguir, para os efeitos de formular o convencimento ao deslinde da questão. Vejamos:

Os fios de tecidos produzidos pela Recorrente não podem ficar expostos ao tempo, tampouco em contado direto com o solo, sob pena de perda da qualidade e prejudicar sua imagem junto ao mercado, daí porque são colocados em pallets de madeira, constituindo-se na própria embalagem da mercadoria comercializada e transferida, não retornando ao estabelecimento industrial, além de ser elemento essencial para o transporte dos produtos.

O separador de papelão, por sua vez, individualiza os rolos de fios produzidos e evita o atrito dos produtos entre si, sendo igualmente elemento essencial para a manutenção da qualidade dos produtos industrializados pela recorrente.

A chapa compensada, tem a finalidade de formar andares e facilitar o transporte e a entrega dos produtos, possibilitando a formação de lotes com quantidade variadas do rolos de fios produzidos, eis que de pequeno e médio porte, além de evitar o atrito entre as mercadorias, caracterizando-se como material de embalagem elementar para a manutenção da qualidade.

Conceitualmente e para os efeitos tributários, embalagem é o invólucro que serve para acondicionar e apresentar um produto, ainda que hodiernamente a esse status se agreguem outros atributos, pois além conter e preservar, se presta também a exibir, refinar e identificar o produto.

Nesse passo, percebe-se sem esforço que os objetos pallets não podem assumir tais características, à medida que se prestam tão somente ao empilhamento dos produtos resultantes da industrialização, assim como facilitar a movimentação e o transporte, logo, vê-se que a utilização desse item limita-se às funções supra, que sequer tem o escopo de exclusividade nas vertentes sobreditas, à medida que as mercadorias podem ser movimentadas e conduzidas sob formas diversas, mediante emprego de outros meios e objetos que exerçam a mesma função e satisfaçam as mesmas necessidades, por isso, sequer assume o caráter de indispensável aos propósitos em alusão.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

Ademais, há outros aspectos que os permeiam. Diz-se do fim a que se prestam pós utilização, à vista que podem retornar ao estabelecimento remetente e novamente usados da mesma forma e condição em diversas oportunidades, em operações para estabelecimento próprio ou para outros clientes, podem se deteriorar e se tornarem imprestáveis, podem ser alienados ao adquirente da mercadoria, enfim, o pós uso de tal item não é certo nem determinado, ao vislumbre que a destinação pode ser a mais diversa.

Por conseguinte, dado a esses aspectos e pelas funções que exercem em relação à mercadoria, não se vislumbra cenário que permita cogitar-se da possibilidade que atraíam feições de materiais de embalagem.

Concepção não menos diversa se extrai em relação aos separadores de papelão, que sequer auxiliam com tanta intensidade o manuseio dos produtos, visto que se presta tão somente a evitar o contato entre os produtos já embalados, logo, não acondicionam, não dão forma ou aparência, etc., portanto, a função que exerce é meramente preventiva, por conseguinte, sequer alcança o nível de auxílio dos pallets, motivo por que menos ainda dispõem de atributos que alcancem status de embalagem.

Finalidade idêntica têm as chapas compensadas, que se destinam simplesmente à divisão de quantidades maiores de produtos, também já embalados, contudo, sem acondicioná-los propriamente ou exercer alguma função típica ou própria de embalagens, consoante denota a própria nomenclatura.

Por tais razões, não se vislumbra a existência de vínculo inexorável entre as funções e utilização de tais itens às características próprias de embalagens, que sempre é encargo do adquirente, imprestável a reutilização para o mesmo fim, cujo valor monetário que dela pode resultar, resume-se à revenda sob a condição de material reciclável, por conseguinte, resta evidente que não merecem prosperar os argumentos recursais sob a vertente em alusão, sequer sob o pálio da concepção com a qual aquiesceu o representante da Procuradoria, ao vislumbre que daria lugar a aferir a condição de embalagens secundárias.

Sob essa perspectiva, cumpre trazer a lume o conceito dos tipos. Vejamos:

Embalagem primária¹: que está em contato direto com o produto.
Embalagem secundária¹: designada para conter uma ou mais embalagens primárias, podendo não ser indicada para o transporte.

1 - Fonte: ABNT ABR 9198 - ABEAÇO



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

Ad argumentandum, anote-se que a espécie embalagem secundária, segundo o próprio conceito, nem sempre se presta ao transporte, principal função dos itens autuados, logo, evidencia mais um aspecto que acentua a distância da pretensão em caracterizar material açambarcado pela aludida categoria de itens.

Nada obstante os conceitos normativos e doutrinários trouxe a lume em sessão, a título exemplificativo, o produto açúcar embalado em quilograma e, ao depois, acondicionados em pacotes com várias unidades, cuja contenção do volume maior representa classicamente espécie de embalagem secundária, entre outras mercadorias, tais como arroz, biscoitos a exemplo de muitos outros, conquanto, urge consignar que em todos os casos precitados, verifica-se a caracterização das premissas básicas assentes nos conceitos supracolacionados, isto é, acondicionam as mercadorias, dão aparência, contêm informações, etc., funções próprias e características da categoria sob enfoque, diferentemente dos objetos móvel da autuação.

Para os efeitos de mero registro e ao fim de consolidar convicção ora exposta, cumpre assinalar que há um terceiro tipo, ou seja, a embalagem terciária, assim conceituada.

Embalagem terciária¹ – agrupa diversas embalagens primárias ou secundárias para o transporte, como a caixa de papelão ondulado¹.

Nesse diapasão, têm-se consubstanciada a cognição que ora se formula, posto que o conceito supra bem se afeita ao exemplo dos tipos de embalagens que acondicionam o produto biscoito, por exemplo, à medida que o produto propriamente recebe uma embalagem, a primária, depois a secundária, que agrega algumas unidades, em seguida a caixa de papelão que agrupa vários pacotes, entretanto, são invólucros que dispõem dos atributos conceituais muticitados, à medida que acondicionam, dão forma, aparência, também se prestam a transportar, contêm informações sobre o conteúdo, etc., enfim, reúnem uma série de quesitos intimamente relacionados às mercadorias nelas contidas, portanto, com elas guardam um estreita relação, aspectos que se não revelam presentes nos objetos da autuação.

É assim em relação aos sacos PEAD que, que uma vez objeto de exame pericial foram de pronto excluídos do levantamento, ao entendimento que podem exercer funções típicas de embalagens, pelo potencial que dispõem à utilização com essa finalidade, ao passo que os demais foram rejeitados por não reunirem tal perspectiva.

Nesse passo, é indubitoso e cogente aduzir que, no exercício das atividades



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

industrial e até mesmo comercial há utilização de itens que não se inserem na categoria insumo, posto que não pertencem à classe de matéria prima, material secundário, terciário, etc., nem embalagens, entretanto, necessários à prática laboral, meramente à vista do condão que têm de auxiliar e facilitar o deslocamento, transporte, dentre outras funções, os quais são classificados sob a rubrica uso e consumo, que compõem o rol das despesas incorridas pelos sujeitos passivos no exercício das atividades a que se propõem, por conseguinte, uma vez que indiretamente compõem o preço dos produtos devem ser tributados nas saídas do estabelecimento, sem que isso implique afastar a obrigação de recolher o diferencial de alíquota, cujo fato gerador da obrigação ocorre por ocasião da entrada dos materiais. É a hipótese de fundo do caso ora apreciado.

De resto, urge aduzir que na 125ª Cessão Ordinária, de 12 de agosto de 2015, em primeira análise, restou decidido pelo afastamento das prejudiciais suscitadas, entretanto, acatada a parcial decadência arguida, que resultou na exclusão do valor relativo aos meses de janeiro a maio de 2008, logo, remanesceu a pretensão para o período de junho a setembro do exercício em tablado, assim como autorizada a realização de providência pericial, em que foi objeto de exclusão o item Saco PEAD, que resultou no seguinte demonstrativo:

MÊS/ANO	VL B CÁLCULO	VL DO ICMS A REC.	MULTA
Jan/08	45.789,94	2.368,99	2.368,99
Fev/08	204.202,15	10.210,11	10.210,11
Mar/08	188.314,36	9.810,09	9.810,09
Abr/08	186.308,32	11.782,32	11.782,32
Mai/08	128.777,76	6.534,05	6.534,05
Jun/08	155.047,74	7.769,85	7.769,85
Jul/08	128.785,29	6.496,86	6.496,86
Ago/08	57.691,66	2.884,58	2.884,58
Set/08	1.000,00	50,00	50,00
TOTAL	1.095.917,22	57.906,85	57.906,85

Dado que o demonstrativo pericial contemplou o exercício integralmente, há que se atentar para a decisão assente na ata da sessão supra, ou seja, levar a termo a parcial decadência acolhida, por conseguinte, a imputação remanesce sobre o valor correspondente aos meses de junho a setembro, que importa em R\$ 17.201,19, a título de obrigação tributária principal.

Todavia, nas informações complementares há menção expressa relativamente ao registro das operações, pela recorrente, ao vislumbre da expressa dicção nessa vertente, logo, conduziu ao entendimento desta egrégia Câmara, que à hipótese deve ser aplicada a sanção inculpada na alínea “d” do inciso I do artigo 123 da Lei nº



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários – 1ª Câmara de Julgamento

12.670/96, em substituição à sugerida no lançamento, qual seja, alínea “c” do mencionado preceptivo legal, hipótese que a multa corresponde a 50% do valor do tributo devido.

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso ordinário, nego-lhe provimento, para julgar parcial procedente a imputação fiscal, com fulcro no resultado lado pericial e mediante reenquadramento da penalidade sugerida para a consignada na alínea “d” do inciso I do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, contrariamente à manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado, reduzida a termos nos autos.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS	R\$ 17.201,19
Multa	R\$ <u>8.600,60</u>
TOTAL	R\$ 25.810,19

DECISÃO

Apreciado os presentes autos, na 46ª Sessão Ordinária em 17 de julho de 2017, restou assim decidido: **Decisão:** 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, I, “d” da Lei nº 12.670/96, excluindo o período compreendido pela Decadência, conforme decisão exarada na 125ª Sessão Ordinária de 12 de agosto de 2015. Em relação às preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, foram afastadas na Sessão Ordinária de 12 de agosto 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

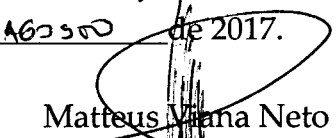


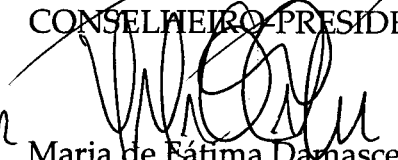
SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

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.

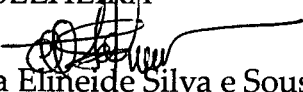
SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 23 de Abril de 2017.



Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO PRESIDENTE


Matheus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO
Ciente em: 23 de Abril de 2017

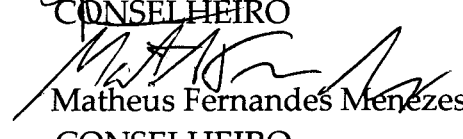
PIR 
Maria de Fátima Damasceno Leitão
CONSELHEIRA


Francinete Cavalcante F. Remígio
CONSELHEIRA


Maria Elineide Silva e Sousa
CONSELHEIRA


Filipe Pinho da Costa Leitão
CONSELHEIRO


Valter Barbalho Lima
CONSELHEIRO


Matheus Fernandes Menezes
CONSELHEIRO