



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 25 /2019**  
**8ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 15 DE MARÇO DE 2019**  
**PROCESSO DE RECURSO Nº 1/1447/2013 – AI Nº 1/201304387**  
**RECORRENTE: MECESA EMBALAGENS S/A - CGF: 06.318.956-9**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**  
**RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE**

**EMENTA: ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – OMISSÃO DE ENTRADAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – MATERIAL DE CONSUMO – PARCIAL PROCEDÊNCIA.**

1. É devido diferencial de alíquotas em operações interestaduais decorrentes da entrada de bens de consumo e destinados ao ativo permanente do contribuinte, mercê do regramento previsto no art. 589 do RICMS do Ceará.
2. Os produtos utilizados como elementos necessários ao processo industrial do estabelecimento são considerados insumos à industrialização, sujeitando-se ao sistema normal de tributação, nos termos do parágrafo único do art. 594 do Decreto 24.569/1997 c/c o art. 138 da Lei Complementar 138/2010, razão pela qual as operações interestaduais das quais decorram não ensejam a cobrança do diferencial de alíquota respectivo, pois não se enquadram no conceito de material de consumo ou bens do ativo fixo do contribuinte.
3. A instrução processual revelou, mediante realização de perícia, que o produto denominado "blanqueta" é efetivo insumo na produção realizada por contribuinte que industrializa embalagens, devendo ser afastada a cobrança de diferencial de alíquota pretendida na autuação, por não se enquadrar como bem de consumo, mantido o referido enquadramento em relação aos demais itens.
4. Decisão UNÂNIME, nos termos do voto do Conselheiro Relator e contrário ao Parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.

**PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO – OMISSÃO DE ENTRADAS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – BENS DE CONSUMO E ATIVO PERMANENTE – PRODUTOS DESTINADO À INDUSTRIALIZAÇÃO – PROCESSO PRODUTIVO – INDUSTRIALIZAÇÃO – TRIBUTAÇÃO NORMAL**

**RELATÓRIO:**



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

Trata-se de autuação referente ao período de 01/2008 a 12/2008, decorrente da alegada falta de recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, devido em decorrência das entradas interestaduais de material de uso e consumo, onde o agente autuante impôs ao contribuinte a penalidade prevista no art. 123, I, "C", da Lei nº 12.670/96, conforme notas fiscais indicadas em planilha acostada aos autos.

Segundo informações complementares, o contribuinte indicou à fiscalização que as mercadorias indicadas nas citadas notas fiscais são insumos necessários à industrialização, porém, não são diretamente integralizadas ao produto final, tratando-se de peças utilizadas para moldar a logomarca a ser impressa nos produtos comercializados pelo contribuinte, ou seja, entendeu a fiscalização que somente produtos que se agregam diretamente ao item industrializado poderiam ser tratados como insumos, argumento esse que foi reconhecido pela decisão do julgador singular, nos seguintes termos (fls. 251):

*"A partir da definição de insumos para produção, assim entendido os materiais necessários para incorporação ao produto final, tais como matérias-primas, materiais de embalagem e materiais intermediários, ou seja, os elementos diretos necessários à produção e que se incorpora ao produto final, em cotejo com o conceito de bens de uso e consumo, que assim são consideradas as mercadorias não essenciais à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não for integrado no produto ou aquele consumido no respectivo processo de industrialização, depreende-se que os produtos constantes das notas fiscais, objeto da acusação, tratam-se de 'bens de uso e consumo'.*

*O Laudo Técnico acostado às fls. 193/213, emitido pelo setor de produção da própria empresa, busca demonstrar a função e utilização do material 'blanquetas' como insumo no processo produtivo, todavia o que exsurge das fotos ali colacionadas é que as 'blanquetas' não são integradas ao produto, ficando patente através do seu desgaste que ela é somente 'utilizada' no processo.*

*Tanto a autuante quanto a defendente afirmam que tais peças são utilizadas para moldar a logomarca a ser impressa nos baldes plásticos produzidos pela empresa e, a meu ver, o citado material deve ser considerado bem de uso e consumo, mormente o fato que não este se incorpora ao item produzido, ao contrário do que acontece, p.ex., com a tinta que passa a compor o produto final."*

Em sua irresignação recursal, o contribuinte reitera suas razões de defesa e as conclusões a que chegou o laudo pericial acostado aos autos, alegando que o produto citado "se trata de material utilizado para a impressão dos baldes plásticos e que após a sua utilização são descartados em virtudes da sua total inutilização", havendo acostado aos autos a relação de compras do referido insumo no período, demonstrando que se trata de item necessário à regular produção dos itens por ele industrializados, requestando a reforma da decisão singular.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

No julgamento havido em 18 de julho de 2016 (6ª seção, ata às fls. 274/276), a colenda 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários decidiu pela realização de perícia, a fim de esclarecer (1) se a blanqueta é consumida no processo industrial e (2) se é possível sua reutilização ao final do processo produtivo a ela destinado, fato que foi esclarecido com as respostas do laudo de fls. 345/348, em que a Célula de Perícias e Diligências confirma se tratar de item necessário ao processo produtivo do contribuinte, porém, esclarecendo que nas notas fiscais indicadas no trabalho constam outros produtos que efetivamente não são insumos, cujo montante de diferencial de alíquota do imposto importa no total de R\$ 20.153,62 (vinte mil, cento e cinquenta e três reais e sessenta e dois centavos), fato que não fora contestado pela recorrente, inclusive em sustentação oral.

É o relatório, no que importa ao resultado do julgamento.

**VOTO:**

Inexistindo preliminares a serem sanadas, adentra-se ao mérito para análise das razões recursais relacionadas à configuração das blanquetas como item necessário ao processo produtivo, uma vez que o diferencial de alíquotas será devido em operações interestaduais decorrentes da entrada de bens de consumo e destinados ao ativo permanente do contribuinte, mercê do regramento previsto no art. 589 do RICMS do Ceará.

O produto em análise mostrou-se efetivamente utilizado como elemento necessário ao processo industrial do estabelecimento, considerando-se como efetivo insumo à industrialização, conforme claramente demonstrou a instrução processual, notadamente o laudo apresentado pelo contribuinte e aquele realizado pela Célula de Perícias e Diligências. Portanto, as operações em análise sujeitam-se ao sistema normal de tributação, nos termos do parágrafo único do art. 594 do Decreto 24.569/1997 c/c o art. 138 da Lei Complementar 138/2010, razão pela qual as operações interestaduais das quais decorram não ensejam a cobrança do diferencial de alíquota respectivo, pois não se enquadram no conceito de material de consumo ou bens do ativo fixo do contribuinte.

Destaque-se, ainda a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial n. 1.221.170, o que detém configuração de recurso repetitivo, a ensejar, inclusive, aplicação nos processos administrativos tributários que versem sobre a mesma matéria. Naquele julgamento, o STJ definiu ser insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica, fato que se coaduna com as conclusões ora apontadas.

Para se inferir se o produto se trata de um insumo, basta observar os critérios da essencialidade e relevância ao processo produto, observando-se os elementos da cadeia e o regular desenvolvido da atividade pela companhia, ou seja, deve-se analisar a situação concreta.



**ESTADO DO CEARÁ**  
**SECRETARIA DA FAZENDA**  
**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**  
**4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

É dizer: deve a fiscalização observar o “teste da subtração”, que consiste em considerar essencial todo produto que se mostre fundamental à produção e sem o qual (subtração) haverá perda de quantidade ou qualidade do produto fabricado ou do serviço prestado. Da mesma forma, será insumo tudo aquilo que integre o produto final de forma direta, tal qual já se observa nas análises dos tempos atuais.

O “teste de subtração” revela-se uma forma adequada à análise da essencialidade do produto no processo industrial, fato que, analisando a hipótese dos autos, demonstra claramente que as blanquetas não podem ficar à margem da industrialização dos bens fabricados pela recorrente.

Ressalte-se que a instrução processual revelou que somente o produto denominado “blanqueta” é efetivo insumo na produção realizada pela empresa, a qual industrializa embalagens, devendo ser afastada a cobrança de diferencial de alíquota pretendida na autuação, por não se enquadrar como bem de consumo, porém, deve ser mantida a autuação no que concerne aos demais itens, seja porque se tratam realmente de bens de uso e consumo, seja porque não foram impugnados pela recorrente neste Recurso Ordinário. Para tanto, ficam consolidados os cálculos realizados às fls. 349/355, razão pela qual consolido o *quantum debeatur* como efetivamente devido, mediante exclusão relativas ao item “blanqueta”, cujo ICMS totaliza a importância de que totaliza a importância de R\$ 7.119,18 (sete mil, cento e dezenove reais e dezoito centavos), totalizando o seguinte demonstrativo de imposto e multa devidos, a saber:

| DEMONSTRATIVO DE TRIBUTO E MULTA<br>(já com as exclusões objeto da perícia) | VALOR                |
|---|----------------------|
| ICMS.   | R\$ 20.153,61        |
| MULTA   | R\$ 20.153,61        |
| <b>TOTAL</b>  | <b>R\$ 40.307,22</b> |

Isto posto, **VOTO** por conhecer e dar parcial provimento ao Recurso Ordinário, para que seja reformada a decisão de 1ª instância para PARCIAL PROCEDÊNCIA, readequando o valor da autuação para R\$ 40.307,22 (quarenta mil, trezentos e sete reais e vinte e dois centavos), nos termos do voto ora relatado e em desacordo do parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

Fortaleza, 24 de abril de 2019.

  
**Fredy José Gomes de Albuquerque**  
CONSELHEIRO RELATOR



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
4ª. CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO N° \_\_\_\_\_/2019  
8ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 15 DE MARÇO DE 2019  
PROCESSO DE RECURSO N° 1/1447/2013 – AI N° 1/201304387  
RECORRENTE: MECESA EMBALAGENS S/A - CGF: 06.318.956-9  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
RELATOR CONS.: FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que é **Recorrente**: MECESA EMBALAGENS S/A - CGF: 06.318.956-9 e **Recorrido**: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

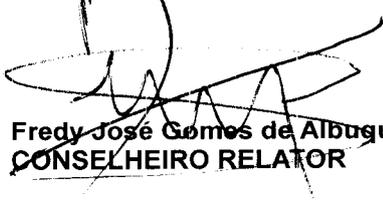
**DECISÃO**: A 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários **RESOLVE**, com relação ao recurso interposto, deliberar nos seguintes termos: Por unanimidade de votos, decide conhecer o recurso ordinário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que seja reformada a decisão de 1ª instância para PARCIAL PROCEDÊNCIA, readequando o valor da autuação, nos termos do voto do Relator, em desacordo do parecer da Assessoria Processual Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral o(a) representante legal da recorrente.

**SALA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTARIOS**, em Fortaleza, aos 20 de abril de 2019.

  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
PRESIDENTE DA 4ª CÂMARA

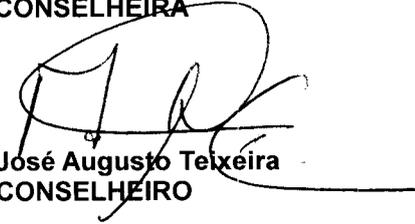
  
Rafael Lessa Costa Barboza  
PROCURADOR DO ESTADO

  
Francisco Ivanildo Almeida França  
CONSELHEIRO

  
Fredy José Gomes de Albuquerque  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Magda dos Santos Lima  
CONSELHEIRA

  
Fernando Augusto de Melo Falcão  
CONSELHEIRO

  
José Augusto Teixeira  
CONSELHEIRO

  
Tiago Parente Lessa  
CONSELHEIRO