



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
UNIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SUJEITO PASSIVO: *NEOVIA NUTRICAÇÃO E SAÚDE ANIMAL LTDA*

ENDEREÇO: *Avenida Paulista, 283 - Bela Vista - São Paulo/SP - 4º andar CEP: 01311-000*

PAT Nº: *20242700500025*

DATA DA AUTUAÇÃO: *18/11/2024*

CAD/CNPJ: *18.631.739/0022-91*

CAD/ICMS: *00000004919106*

DECISÃO IMPROCEDENTE Nº: 2025/1/36/TATE/SEFIN

1) Ação fiscal vinculada à DFE. Acusação de apropriação indevida de créditos decorrentes de produtos destinados a uso e consumo. 2) Defesa tempestiva. 3) Infração ilidida: a defesa demonstrou tratar-se de produtos essenciais, utilizados em seu processo de industrialização, especificamente materiais de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos. 4) Auto de infração julgado improcedente.

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de auditoria de conta gráfica contra o sujeito passivo.

A ação fiscal se iniciou em 17/09/2024, com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, que teve ciência do contribuinte em 23/09/2024, via DET. Houve prorrogação concedida para o encerramento do trabalho, com prazo estendido até 22/01/2025, sendo que o auto de infração foi lavrado em 18/11/2024.

A descrição da infração do auto narra que “*foi constatado que no período compreendido entre 01/01/2023 e 31/12/2023, o sujeito passivo acima identificado apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS relativo a mercadorias adquiridas para uso ou consumo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. (...)*”.

Foram apostos no processo relação de cada produto tido como de utilização para uso e consumo, com a especificação do crédito considerado indevido para cada operação de entrada, além de relatório detalhando os procedimentos da ação fiscal que resultaram na lavratura do auto de infração.

O demonstrativo de constituição do crédito tributário se deu conforme totalizadores dos créditos tidos como indevidos, tendo sido utilizada a ferramenta do SITAFE para a apuração da composição dos valores do auto de infração.

Foram capituladas a infração e a penalidade de multa com base no artigo 77, inciso V, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). Também foi citado como dispositivo infringido o inciso I do artigo 33 da Lei 688/1996. O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 23.377,80.

Multa: R\$ 21.978,71.

Juros: R\$ 2.970,34.

At. Monetária: R\$ 0,00.

Total: R\$ 48.326,85.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

A defesa, apesar de longa, vai direto ao ponto principal que motivou a lavratura do auto de infração elencando os produtos tidos pelo fisco como sendo de uso e consumo e que para o contribuinte “*são produtos intermediários essenciais e indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante, devendo lhe ser reconhecido o direito à apropriação do correspondente crédito.*”

Dito pela defesa:

Em resumo, a exigência fiscal decorre da glosa de créditos da não cumulatividade do ICMS, lançados na escrita fiscal da Impugnante, relativamente a aquisições dos seguintes itens: Abraçadeiras, Ribbon Misto (102x450), Chapa de papelão (1700x1300), Sacos plásticos variados, big bag 90x90x180 azul, fio 100% poliéster 16/3-1kg macul e etiquetas adesivas.

Com base nessa assertiva, a defesa reclama que existe nulidade no auto de infração, dado que a ação do fisco não demonstrou nenhum embasamento para qualificar os produtos que compuseram o auto de infração como sendo destinados a uso e consumo, transcrevendo, a seu favor, decisões administrativas correlatas ao caso.

Chama a atenção que “*ao observar os itens autuados, nota-se, com facilidade, que não se trata de bens meramente de escritório ou utilizados no setor administrativo da unidade fabril, mas sim de verdadeiras mercadorias inseridas no complexo procedimento industrial adotado pela Impugnante para fabricação de seus produtos, incontestavelmente empregados na consecução da atividade fim do estabelecimento.*”

Em suma, quanto ao fato específico, ataca a circunstância de lavratura do auto de infração que, tão somente, indica de forma superficial e sem maior aprofundamento, que determinados produtos foram considerados como de uso e consumo, o que, segundo a defesa, resulta na nulidade do auto de infração.

Em que pese o clamor pela nulidade, a defesa adentra no mérito para justificar o

entendimento de que os produtos alvos da autuação fiscal não são destinados a uso e consumo, pois se tratam de insumos utilizados no processo produtivo, razão pela qual se justifica a permissão para a apropriação dos créditos sobre a aquisição desses produtos.

A defesa transcreve posicionamento interpretativo da SEFAZ SP, aposto na Decisão Normativa CAT nº 1/2001, que já fora utilizada por decisão administrativa do nosso Tribunal (TATE), em julgamento de primeira instância proferido por este mesmo julgador, em posicionamento favorável à tese da defesa. Exposto pela Decisão Normativa CAT, temos:

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, 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, observadas as normas insertas no subitem 3.4 deste trabalho.

Entre outros, têm-se ainda, a título de exemplo, os seguintes insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria ou são utilizados nesse mesmo processo produtivo para limpeza, identificação, desbaste, solda etc : lixas; discos de corte; discos de lixa; eletrodos; oxigênio e acetileno; escovas de aço; estopa; materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens -; óleos de corte; rebolos; modelos/matrizes de isopor utilizados pela indústria; produtos químicos utilizados no tratamento de água afluyente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

E transcreve outros julgados com referência ao tema dispensados de transcrições, mas, em suma reclama para a aceitação da tese de que não são exigidos requisitos de que o insumo se integre fisicamente ao produto final, ou que seja total e imediatamente consumido em um único ciclo do processo produtivo. Exposto pela defesa, esse entendimento é adotado pelo TIT/SP e pelo STJ.

Noutro ponto, a defesa detalha a função de cada um dos produtos tidos pela ação fiscal como sendo de uso e consumo, apresentando, inclusive, fotos comprobatórias de suas utilizações, com as seguintes informações:

Conforme indicado no laudo técnico anexo (Doc. 03), as **abraçadeiras** (modelo 200 x 4,8 mm) são elementos indispensáveis ao processo de fabricação de ração animal, especialmente na etapa de fechamento das embalagens plásticas que acondicionam os microingredientes/premix, assegurando a integridade do conteúdo até sua utilização.

Conforme detalhado no laudo técnico anexo (Doc. 04), o "**Ribbon Misto**" é essencial para a impressão de etiquetas de identificação utilizadas em diversas etapas do processo produtivo, incluindo o armazenamento de matérias-primas, a identificação de produtos intermediários e desvios de processo, bem como a rotulagem de produtos acabados.

As etiquetas impressas com o Ribbon Misto desempenham papel crucial na rastreabilidade e organização das matérias-primas e produtos finais, assegurando a conformidade com padrões de qualidade e segurança industrial. A utilização desse material viabiliza o controle eficiente do processo produtivo e a correta identificação dos produtos destinados ao mercado.

De acordo com o laudo técnico anexo (Doc. 05), as **chapas de papelão** são insumos indispensáveis utilizados em diversas etapas do processo produtivo de ração animal. Sua aplicação abrange desde o acondicionamento de matéria-prima em paletes na etapa inicial até o armazenamento e transporte de produtos acabados, semiacabados e materiais com desvios qualitativos.

As chapas de papelão desempenham uma função essencial ao proteger sacarias e big bags acondicionados em paletes, garantindo a integridade dos materiais contra umidade do piso, pregos ou parafusos soltos, pragas e movimentações durante o transporte interno ou externo. Conforme destacado no laudo, sua aplicação é ilustrada nas Figuras 2 e 3, que evidenciam a versatilidade do material.

O laudo técnico anexo (Doc. 06) indica que o **Fio 100% Poliéster** é um insumo essencial utilizado na etapa de envase do processo de fabricação de ração animal, especificamente para o fechamento das sacarias por meio de costura. Esse material garante a segurança e a integridade do produto acabado até sua entrega final.

O laudo técnico destaca que o Fio 100% Poliéster é aplicado durante as subetapas de envase, costura e emblocamento (formação de paletes), conforme ilustrado nas Figuras 3 e 4 do documento. Sua utilização assegura o fechamento eficiente das sacarias, prevenindo vazamentos ou contaminações durante o armazenamento e o transporte.

Conforme descrito no laudo técnico anexo (Doc. 07), os **Sacos Plásticos**, nas cores transparente, azul e vermelha, são materiais indispensáveis ao processo de fabricação de ração animal, sendo utilizados na etapa inicial para o acondicionamento de micro ingredientes/premix. Essas embalagens asseguram a integridade e a organização dos micronutrientes, fundamentais para a qualidade do produto acabado.

O laudo detalha que os sacos plásticos são aplicados diretamente na

etapa de pesagem, onde os micronutrientes já dosados são acondicionados em sacarias de primeiro uso. Essa prática não apenas evita contaminações cruzadas, mas também facilita a identificação imediata pela equipe de mistura, que segue um rigoroso código de cores para manuseio seguro e eficiente dos aditivos incluídos na ração, conforme destacado nas Figuras 1 e 2 do documento.

*Conforme indicado no laudo técnico anexo (Doc. 08), os **Big bags** (90 x 90 x 180 mm) são utilizados como insumos indispensáveis em diversas etapas do processo produtivo de ração animal, desempenhando papel essencial no transporte e armazenamento de materiais sólidos em pó ou granulados. Esses materiais se aplicam tanto ao empacotamento de produtos acabados quanto ao armazenamento de produtos semiacabados e de materiais com desvios qualitativos.*

O laudo detalha que os Big bags são fabricados em tecido de polipropileno, caracterizado por sua resistência ao rompimento, durabilidade, leveza e capacidade de suportar até 3.000 kg. Essas características tornam o material ideal para manuseio mecânico por empilhadeiras e guas, garantindo a eficiência no transporte interno e no armazenamento, conforme ilustrado nas Figuras 2 e 3 do documento.

*De acordo com o laudo técnico anexo (Doc. 09), as **etiquetas adesivas** 110 x 200 são insumos imprescindíveis para o processo produtivo de ração animal, utilizadas na identificação de paletes contendo matéria-prima e produtos acabados. Essa identificação é essencial para garantir a rastreabilidade, a organização logística e a eficiência operacional ao longo da cadeia produtiva.*

O laudo detalha que as etiquetas adesivas são aplicadas predominantemente nas etapas de armazenamento de matéria-prima e de produtos acabados, desempenhando um papel crucial na segregação e controle de itens paletizados, conforme ilustrado nas Figuras 2 e 3. Essa funcionalidade permite a identificação rápida e precisa dos materiais, minimizando riscos de erros operacionais.

E além de todo o detalhamento da função de cada produto, a defesa expõe raciocínio que, sob qualquer ótica de visão, a demonstração de uso dos produtos garante ao contribuinte o direito ao crédito:

Segundo entendimento da d. Fiscalização, o crédito de ICMS somente poderia se apropriado em caso de mercadoria que integre fisicamente o produto acabado. Esse raciocínio baseia-se na equivocada teoria do “crédito físico”, segundo a qual o produto adquirido gera crédito do imposto se sua saída for, de alguma forma, igualmente tributada.

Ainda que se adotasse essa ideia, a Impugnante teria direito ao crédito do ICMS sobre os produtos cuja aquisição foi listada no Auto de Infração ora impugnado, uma vez que o custo desses produtos intermediários compõe claramente o valor do produto acabado industrializado pela Impugnante, cuja comercialização está sujeita à incidência do ICMS.

Corroborando com seu entendimento, comprova os registros das aquisições dos produtos em

análise como sendo feitos, todos, sob a rubrica de Material de Consumo Variável, tidos na contabilidade do contribuinte como sendo os produtos intermediários que compõem o custo do produto final.

A defesa ainda questiona a valoração da multa, a seu entender abusiva e desproporcional.

E pede pelo cancelamento do auto de infração, que caso não acatado, para que seja afastada a multa e feita a utilização da taxa SELIC como elemento de reconstituição do crédito tributário.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

O tema, por si só, é complexo e controverso, sendo de muita valia a exposição da defesa que detalhou as especificidades de uso de cada um dos produtos tidos pela ação fiscal como sendo destinados a uso e consumo, sem, no entanto, apresentar explicação que justificasse a motivação acusatória do fisco.

Apoiado na exposição feita pela transcrita Decisão Normativa CAT nº 1/2001, que muito bem se aplica ao caso em análise, temos que, consideram-se insumos: “*materiais para uso em embalagens em geral - tais como etiquetas, fitas adesivas, fitas crepe, papéis de embrulho, sacolas, materiais de amarrar ou colar (barbantes, fitas, fitilhos, cordões e congêneres), lacres, isopor utilizado no isolamento e proteção dos produtos no interior das embalagens, e tinta, giz, pincel atômico e lápis para marcação de embalagens.*”

Há que ressaltar, também, posicionamento do STJ prolatado em relação ao tema (REsp 1221170 / PR), onde, dito em Ementa, temos:

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

E bastante pertinente é a escrita do RIPI correlata ao caso:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.

Pois bem, ao analisar os produtos que motivaram a lavratura do auto de infração, nota-se com que alguns deles são embalagens propriamente ditas, utilizadas no processo de industrialização dos produtos vendidos pelo sujeito passivo (sacos plásticos e big bags) e outros são produtos utilizados na confecção das embalagens utilizadas pelo contribuinte em seu processo produtivo (Abraçadeiras, Ribbon Misto, Fio 100% Poliéster e Etiquetas Adesivas).

E, ainda, o produto Chapa de Papelão, utilizado no estabelecimento do sujeito passivo sobre os pallets de armazenamento, possui a mesma função destes, que igualmente possuem autorização de permissão de apropriação de crédito, conforme decisão do CARF:

CARF: ACÓRDÃO Nº 9303-013.852

PROCESSO Nº 10935.902383/2013-98

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

**CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
RECURSO ESPECIAL.**

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

**CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO.
POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Diante dos fatos, não parece crível que se afaste o direito ao crédito pela aquisição dos produtos retromencionados, dado que se caracterizam perfeitamente nas diretrizes da legislação do IPI e da decisões jurisprudenciais administrativa e judicial a respeito do assunto aqui transcritos, que coadunam com a permissibilidade de creditamento.

Outrossim, apesar de não abordado no processo - nem pela defesa e nem pela ação fiscal - é importante destacar que o contribuinte efetuou, em todos os meses do ano compreendido pela ação fiscal, estornos de relevantes valores de créditos em sua escrita fiscal, citando como justificativa a determinação contida no artigo 47, inciso II do RICMS:

Art. 47. O Sujeito Passivo procederá ao estorno do imposto de que se creditou, sempre que o serviço tomado ou o bem ou a mercadoria entrada no estabelecimento vier a ser:

II - integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto.

No ano de 2023 o valor do estorno informado no Registro E111 do contribuinte foi de R\$ 3.383.586,86. Ou seja, mesmo que houvesse alguma apropriação indevida de crédito de imposto decorrente da aquisição de produtos, haveria que se ponderar os ajustes de estornos feitos pelo contribuinte, o que não foi feito pela ação fiscal.

Pela análise do mérito com o entendimento favorável ao pedido da defesa pela improcedência do auto de infração, deixo de aprofundar no questionamento sobre possível nulidade vinculada ao fato de que a ação fiscal não justificou o porquê de ter qualificado os produtos arrolados na autuação fiscal como sendo de uso e consumo e não insumo. De fato, a omissão do fisco enfraquece o poder de acusação que tenta impor o fisco, contudo, pela disponibilidade de informações sobre o tema, bem como pelos esclarecimentos apresentados pela defesa, afasto a nulidade, que diante do encaminhamento pela improcedência do auto seria inoportuna.

4. CONCLUSÃO

Julgo **IMPROCEDENTE** o auto de infração, e **INDEVIDO** o valor integral lançado no montante de R\$ 48.326,85.

Tendo sido excluído valor de crédito tributário superior a 300 UPF's, interponho o recurso de ofício para análise do caso em segunda instância.

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte da decisão de Primeira Instância.

Notifique-se o autor da ação fiscal para, desejando, se manifestar.

Junto ao processo: arquivo com dados do Registro E111 extraído da EFD do contribuinte (ano de 2023).

Porto Velho, 18 de março de 2025.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT

Data: **19/03/2025**, às **9:45**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.