

A. I. N.<sup>º</sup> - 147323.0033/07-1  
**AUTUADO** - NOVELIS DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - ANSELMO LEITE BRUM e JAYME GONÇALVES REIS  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/06/2007

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N<sup>º</sup> 0192-03/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo. Infração reconhecida pelo autuado. 2. ALÍQUOTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS À CONTRIBUINTES ERRO NA SUA APLICAÇÃO SAÍDA DE MATÉRIA-PRIMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A alíquota aplicável nas operações interestaduais, que destinam mercadorias a contribuinte inscrito, é de 12%, e não de 7%. Infração caracterizada. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração reconhecida pelo autuado. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2007, reclama ICMS no valor total de R\$394.356,41, acrescido da multa de 60%, relativo a três infrações:

Infração 01- Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativamente a lubrificantes utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, no período de fevereiro/2003 a dezembro/2006. ICMS lançado no valor de R\$7.685,51.

Infração 02 – Recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por ter, o contribuinte, efetuado saídas interestaduais de mercadorias (matéria-prima) sobre as quais se debitou utilizando a alíquota de 7% ao invés de 12%, cujas operações intitulou de empréstimo, mas que não se caracterizam como desfazimento de operação com a mesma mercadoria (devolução), no período de janeiro/2003 a dezembro/2006. ICMS lançado no valor de R\$385.619,79.

Infração 03 – Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativamente à Nota Fiscal n<sup>º</sup> 47.593, de 23/05/2003, na qual foi consignada base de cálculo em valor inferior ao da operação, não havendo previsão legal para a redução. Mês de maio/2003. ICMS reclamado no valor de R\$1.051,11.

O autuado, por meio de advogada legalmente habilitada por Procuração às fls. 80 e 81, apresenta impugnação tempestiva às fls. 59 a 79, na qual reconhece o débito lançado nas infrações 01 e 03, e contesta o débito relativo à Infração 02, alegando, quanto a esta, que os fiscais autuantes pretendem compelir a impugnante ao recolhimento de ICMS decorrente de erro na aplicação da alíquota em operações de remessa interestadual de insumos acobertadas pelas notas fiscais anexadas ao processo (fls. 20 a 259); aduz que os autuantes alegaram que, embora essas notas fiscais tenham sido emitidas para acobertar operações de devolução de matéria-prima emprestada, remetida originariamente à alíquota de 7%, acobertaram, na verdade, remessas normais de mercadorias, devendo ser aplicada a alíquota de 12%. Assevera que se trata de matéria-prima emprestada, e a alíquota aplicável na saída era a mesma aplicada na entrada, conforme artigo 651 do RICMS/BA.

Passa a descrever o processo produtivo da sua unidade industrial, para justificar a operação de empréstimo. Alega ser empresa dedicada à industrialização e à comercialização de metais, produtos químicos, eletro-químicos, eletro-metalúrgicos e metalúrgicos do ramo petroquímico, destacando-se o alumínio, no qual o processo produtivo se divide em duas etapas, sendo indispensável, na primeira etapa, o produto óxido de alumínio, ou alumina, que é constantemente readicionado no processo produtivo, a fim de não ser interrompido o funcionamento do maquinário, o que implicaria no congelamento dos fornos e sua consequente imprestabilidade. Assegura que esta imprestabilidade implicaria até mesmo em paralisação das atividades da impugnante, por destruição de seu principal bem de ativo fixo. Afirma que a alumina lhe é, em regra, fornecida pela ALUMAR S.A., do Estado do Maranhão, por via marítima, mas que esporadicamente ocorrem atrasos no fornecimento, por problemas no embarque e no desembarque nos portos. Aduz que, em função desses atrasos e da urgência em manter a produção, o impugnante ocasionalmente socorre-se de empréstimos de matéria-prima junto à empresa Vale Sul Alumínio S.A., empresa também dedicada à industrialização de alumínio, sediada no Rio de Janeiro, e que esta empresa realiza remessas por via rodoviária, a título de empréstimo, para evitar a interrupção da produção do sujeito passivo. Que, nessas saídas, a Vale Sul emite notas fiscais de saídas, nas quais se debita do imposto à alíquota de 7%, prevista no artigo 14, III, 1, do RICMS/RJ, nas operações interestaduais para contribuintes da região nordeste. Que, após o recebimento regular da mercadoria alumina pelo autuado, o mesmo promove a imediata devolução da matéria-prima tomada de empréstimo, m operações acobertadas com notas fiscais de saídas, utilizando a mesma base de cálculo e alíquota das notas fiscais de remessa, com o fim de viabilizar a anulação dos efeitos do ICMS sobre essa operação, que, pela sua própria natureza, e por expressa previsão legal, deve ser neutralizada pela ausência de cunho mercantil.

Passa a caracterizar e justificar o quanto alegado, confrontando as notas fiscais enviadas pela empresa Vale Sul Alumínio S.A. para o autuado, e as notas fiscais por ele enviadas para aquela empresa, citando o Anexo 02 da impugnação e as notas fiscais objeto da Infração 02 (fls. 188 a 259).

Alega que a primeira operação de empréstimo da alumina, objeto da Infração 02, ocorreu em 16/01/2003 quando, por conta de um sinistro ocorrido no Porto de Sepetiba/RJ, o autuado e aquela empresa, visando municiar o estoque do sujeito passivo, acordaram empréstimo de 10.771 toneladas de alumina, em favor do impugnante, recebidas em 18/01/2003; que o referido empréstimo foi acobertado pelas Notas Fiscais nº 10.430, 10.436 e 11.313 (fls. 120 a 122), emitidas pela Vale Sul, com destaque de imposto à alíquota de 7%, tendo constado, no campo “dados adicionais, a observação da natureza jurídica daquelas remessas, “Mercadorias de n/ prapr. que enviamos a título de empréstimo”. Que, a partir de 21/01/2003, três dias após o ingresso, a alumina recebida em empréstimo foi sendo devolvida à Vale Sul Alumínio S.A., através de várias remessas por via rodoviária, as quais foram acobertadas pelas Notas Fiscais nºs. 45.336 a 45.697 (fls. 123 a 205), e que em 26/02/2003 a parte restante foi devolvida por via marítima, acobertada pela Nota Fiscal nº 46.220 (fl.206). Assevera que, conforme planilha acostada, onde estão relacionadas todas as notas fiscais de devolução do autuado e as relativas às entradas da matéria-prima em comento, foi devolvida a mesma quantidade tomada em empréstimo.

Passa a discorrer sobre o que define como segunda operação de empréstimo, ocasionada por atraso no fornecimento da alumina ao autuado, asseverando que, por meio da Nota Fiscal nº 51.249 (fl. 228), emitida em 15/12/2003, foram devolvidas pelo autuado 576,94 toneladas de alumina recebidas em empréstimo da Vale Sul Alumínio S.A., no período de 01/12 a 05/12/2003, acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 14.306 a 14.389 (fls. 208 a 227), em igual montante ao que foi recebido pelo sujeito passivo. Cita a planilha e notas fiscais anexadas às fls. 207 a 228.

Prossegue falando da operação de empréstimo, em que assevera que a Vale Sul Alumínio S.A., no período de 28 a 30/8/2004, com as Notas Fiscais nºs. 16930 a 16.959 (fls.230 a 240), remeteu 309,58 toneladas de alumina para o autuado a título de empréstimo, em razão de atraso no fornecimento de matéria-prima pelo fornecedor do autuado. Que a devolução deu-se com a Nota Fiscal nº 57.536 (fl.241), de 28/12/2004, emitida pelo defendant.

Aduz que a quarta operação de empréstimo ocorreu durante o período de 17 a 23/03/2006, acobertada pelas Notas fiscais nº's 21.245 a 21.278, cujas quantidades de matéria-prima somam 296,61 toneladas e que, desta quantidade, a parcela de 276,09 toneladas já foram devolvidas pelo autuado com as Notas Fiscais elencadas no Anexo 02 à impugnação (fls. 253 a 259), constatando-se que o valor unitário da mercadoria é o mesmo nas notas de remessa e de devolução, e que falta devolver à Vale Sul Alumínio S.A. apenas 20,52 toneladas, o que diz que estará ocorrendo em período próximo.

Assevera que, do exame da documentação, é possível concluir-se que a quantidade de alumina devolvida à Vale Sul Alumínio S.A. é a mesma tomada a título de empréstimo, não tendo ocorrido mercância, já que, para ambas as empresas, a mercadoria emprestada não passava de matéria-prima exclusivamente empregada em seus respectivos processos produtivos.

Afirma que não se pode cogitar, como pretendem os autuantes, “de que matéria-prima, por se tratar de bem fungível, não pode ser passível de empréstimo e devolução, uma vez que incontroverso no direito pátrio que tais operações podem ter por objeto coisa fungível, sendo, nestes casos, denominadas de mútuo”. Reproduz o teor do artigo 586 do Código Civil Brasileiro, que prevê a possibilidade de empréstimo de coisas fungíveis, e dispõe sobre sua devolução. Reproduz, também, o texto do artigo 651, caput e parágrafo único, do RICMS/BA, asseverando estar evidenciado, no texto normativo, que na devolução de insumos que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário e que, por isto, a alumina tomada de empréstimo foi devolvida nessas condições, com a alíquota de 7% determinada pelo RICMS/RJ, a fim de que os efeitos do ICMS fossem anulados para ambas as partes, mediante crédito/débito de idênticas proporções, tendo sido esta a intenção do legislador, ao determinar que assim se proceda na devolução de insumos tomados em empréstimo, de modo a anular o crédito do mutuário na entrada e possibilitar a anulação do débito apurado pelo mutuante na saída, de modo a neutralizar indevido efeito fiscal da operação.

Aduz que devolver a matéria-prima com alíquota maior do que o ingresso no estabelecimento incompatibiliza-se com o dispositivo regulamentar em referência, bem como com a natureza da operação, que repete não ter caráter comercial, ao contrário do pretendido pelos autuantes. Assinala que, se aceita a exigência fiscal, criar-se-ia um ganho para a Bahia (crédito de 7% e débito de 12%) e uma perda para o Rio de Janeiro (débito de 7% e crédito de 12%), e uma perda para o mutuário (5%) e um ganho para o mutuante (5%), ganhos e perdas decorrentes da aplicação de alíquotas diferenciadas entre as operações de empréstimo (7%) e sua devolução (12%). Pontua que o contribuinte de fato do ICMS é o consumidor final, que arca com toda a carga tributária que tenha onerado as fases anteriores do processo industrial e mercantil, e que aqueles que, como a impugnante, fazem a intermediação das operações, repassam para a frente a carga tributária com que arciam, como meros contribuintes de direito. Que, se aceita a exigência fiscal, criar-se-ia o paradoxo do mutuário dos insumos arcar com a parte da carga tributária relativa à diferença entre as alíquotas de 12% e 7%, por não ter como repassá-la para as fases seguintes, nem, consequentemente, para o consumidor final.

Requer diligência fiscal para a constatação dos fatos relatados na peça defensória e análise dos documentos colacionados, caso a Junta de Julgamento entenda necessário, e conclui pedindo a procedência parcial da autuação, reconhecendo-se a improcedência da Infração 02, e que sejam homologados os recolhimentos efetuados em relação aos itens 01 e 03, com a extinção dos correlatos créditos tributários.

O autuante presta informação fiscal às fls. 261 e 262, registrando a tempestividade e o reconhecimento, pelo autuado, das infrações 01 e 03, passando a pronunciar-se acerca dos argumentos defensivos da infração 02. Aduz que o lançamento exige o pagamento da diferença do imposto lançado a menos por erro na aplicação da alíquota; que o autuado “recebeu mercadorias (matérias-primas) em operações interestaduais, a título de empréstimo, tendo em momento

posterior, feito a remessa de igual quantidade das mesmas mercadorias, para pagamento do empréstimo recebido”. Afirma tratar-se de uma nova operação interestadual, que não pode ter o caráter de devolução, portanto não poderia ser tributada pela mesma alíquota incidente na primeira operação. Relata os termos da impugnação, e aduz que ficam dispensados maiores comentários sobre as razões da defesa porque o CONSEF já tem decisões firmadas quanto à questão. Assevera que, para haver devolução de mercadorias com base no artigo 651 do RICMS/BA, deveria haver desfazimento do negócio, ou seja, a mesma mercadoria recebida seria objeto de devolução, e que, no caso de matérias-primas, essa operação não ocorre, recebimento e devolução são duas operações distintas. Afirma que a mercadoria recebida é utilizada e outra é devolvida em pagamento, embora da mesma quantidade, qualidade, origem, preço e especificações técnicas. Afirma que, quanto ao suporte do ônus tributário, o contribuinte não cita a ótica da legislação. Conclui pedindo a procedência da autuação em relação à infração contestada.

À fl. 102 está acostada cópia de DAE, e às fls. 264 e 265 do PAF constam documentos emitidos pelo Sistema Informatizado da SEFAZ – INC e SIGAT, com recolhimento das parcelas relativas às Infrações 01 e 03, reconhecidas pelo defendant, no montante de ICMS de R\$8.736,62, acrescido da multa de 60%, sendo R\$7.685,51 referente à Infração 01, e R\$1.051,11 relativo à Infração 03.

## VOTO

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência solicitado pelo autuado, nos termos do artigo 147, I, “a”, do RPAF/99, por estarem no processo dados suficientes à formação de meu convencimento.

O Auto de Infração em foco foi lavrado para exigência do ICMS devido por três infrações: 01 - crédito indevido referente à aquisição de material de uso e consumo; 02 – recolhimento a menos em razão de erro na aplicação da alíquota; e 03 - recolhimento a menos em razão de erro na determinação da base de cálculo.

O autuado reconhece as imputações referentes às Infrações 01 e 03, e as considero procedentes, por inexistir controvérsia.

Quanto à Infração 02, verifico que não assiste razão ao autuado, tendo em vista que não ocorreu a devolução da matéria-prima (alumina), como o mesmo afirma, e sim a restituição de matéria-prima, bem fungível com idênticas características, valores e quantidades.

Ocorre que o texto da defesa não faz distinção entre devolução e restituição, mas o artigo 586 do Código Civil Brasileiro - CCB, citado pelo defendant à fl. 75, descreve o mútuo, que trata de restituição, e de fato foi o que ocorreu, ou seja, o autuado, mutuário, restituiu ao mutuante, Vale Sul Alumínio S.A., o que dele recebeu, em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade, conforme demonstram as planilhas às fls. 118/119, 207, 229 e 242, e respectivas cópias de notas fiscais emitidas pela empresa Vale Sul Alumínio S.A. e pelo autuado, citadas na defesa, tendo sido as notas fiscais emitidas pelo defendant as que foram objeto da autuação, como visto no demonstrativo de fl. 09 a 11, parte integrante do Auto de Infração.

Na restituição, o objeto restituído é outro, embora de iguais características, e na devolução trata-se do mesmo objeto emprestado. No caso de matéria-prima, tendo sido esta consumida no processo produtivo, como reconhece o autuado, o que é restituído é bem fungível de igual natureza.

A definição de bem fungível encontra-se no dicionário jurídico:

*Bens Fungíveis. A lei civil brasileira, sem afastar-se do sentido próprio da expressão, tido desde a era romana, conceitua como bens fungíveis todos os bens móveis que se possam substituir por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade. (Silva, De Plácido e, 26ª edição, fl. 214).*

O artigo 651, caput e parágrafo único, do RICMS/BA, também transcrito pelo defendante, trata de devolução, instituto diferente da restituição, pelo que não se aplica ao caso da restituição do bem fungível “alumina”, objeto da imputação.

O sujeito passivo assevera, ao longo da defesa, que a matéria-prima recebida em empréstimo foi consumida em seu processo produtivo, e outra matéria-prima, bem fungível, foi restituída à empresa Vale Sul Alumínio S.A., ressaltando que a restituição deu-se em igual quantidade, valores tributação e características.

Conforme preceitua o artigo 109 do Código Tributário Nacional - CTN, ainda que se tratasse indistintamente, no Direito Civil, as operações de restituição e de devolução, este tratamento não poderia ter efeito tributário:

*CTN:*

*art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

Mas o artigo 586 do CCB, no dispositivo apontado pelo sujeito passivo, não trata de devolução e, sim, de restituição:

*CCB:*

*art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.*

Não se tratando de devolução, não cabia, nas restituições para a empresa que fez o “empréstimo”, Vale Sul Alumínio S.A., localizada no Rio de Janeiro, a aplicação da alíquota de 7% utilizada por essa empresa quando destinou a matéria-prima ao autuado. Nas remessas da Bahia para o Rio de Janeiro, tratando-se de operações interestaduais entre contribuintes inscritos, era aplicável, à época dos fatos geradores da imputação, a alíquota de 12% prevista no artigo 15, II, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao ganho para o Estado da Bahia, e ao fato de o contribuinte de direito, no caso presente o autuado, suportar o ônus da diferença entre as alíquotas de 7% no envio da matéria-prima (alumina), e de 12% na sua restituição, inexiste óbice legal a esta situação, provocada pelo fato de a empresa ter sofrido a necessidade de repor insumo indispensável às suas atividades industriais, ainda que sem caráter de mercância, como afirma.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido, conforme DAE à fl. 102 e extratos do Sistema Informatizado SEFAZ - SIGAT e INC - às fls. 264 e 265.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 147323.0033/07-1, lavrado contra NOVELIS DO BRASIL LTDA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$394.356,41, acrescido das multas nos percentuais de 60% previstas nos incisos VII, “a”, e II, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2007

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR