

**PROCESSO** - A. I. N° 108880.0201/10-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ITF CHEMICAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0124-03/12  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 26.12.2012

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0089-13/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. **b)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO INTEGRAL, EM VEZ DE 1/48 AVOS. Demonstrado que parte dos valores lançados já havia sido objeto de autuação anterior. Lançamento mantido em parte. **c)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Lançamentos nulos por falta de certeza e liquidez e por inobservância do devido procedimento legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3<sup>a</sup> JJF contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/06/10, referente a quatro infrações, sendo objeto do presente Recurso apenas às infrações 1, 2 e 3, uma vez que a infração 4 foi mantida pela Primeira Instância diante da concordância do autuado. Vejamos infrações 1, 2 e 3:

1. utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao previsto na legislação, tendo sido detectado que a empresa utilizou crédito de “ativo fixo de bens de uso e consumo” [sic], sendo glosado crédito no valor de R\$ 74.113,23, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de bem do ativo permanente, por utilizar o crédito integral, em vez de 1/48, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.177,21, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo, sendo glosado crédito no valor de R\$ 374,30, com multa de 60%;

Os julgadores de Primeira Instância declararam a nulidade dos itens 1 e 3 e a procedência parcial do item 2, com base no seguinte:

*No 1º, a descrição do fato foi descrita em dois enunciados, o primeiro constituindo o que seria o cerne da imputação e o segundo, uma espécie de adendo, para esclarecer melhor o sentido do primeiro. No enunciado principal, o contribuinte é acusado de haver utilizado crédito de ICMS relativo a bens do ativo imobilizado em valor superior ao previsto na legislação. Esse tipo de imputação, conforme os próprios termos empregados, aplica-se quando o contribuinte utiliza crédito “a mais” em relação ao que a lei prevê relativamente a bens do ativo permanente. Isso ocorre, por exemplo, se em vez de utilizar o crédito de 1/48 avos ao mês, o contribuinte utiliza 2/48 avos, ou se ele utiliza o crédito por inteiro de uma só vez por ocasião da aquisição do bem. Porém, analisando-se o teor da defesa e da informação fiscal e verificando-se os papéis de trabalho, chega-se à conclusão de que não foi esse o motivo da autuação.*

*No adendo que vem logo abaixo, a autoridade explicou que se trata de crédito de “ativo fixo de bens de uso e consumo”.*

*Essa explicação carece de outra explicação. Ela contém uma evidente impropriedade: não existe “ativo fixo de bens de uso e consumo”.*

*Na verdade, o que houve foi a mistura, num só item, de várias coisas, envolvendo institutos jurídico-fiscais distintos, como distinto é o tratamento fiscal relativo a cada um.*

*A acusação foi feita de forma genérica. Quando, mediante diligência, veio aos autos a especificação dos bens, o que se nota é que foi glosado crédito: a) de bens de uso e consumo; b) de insumos industriais considerados bens de uso e consumo; c) de bens do ativo permanente; d) de bens que não se consideram como sendo ativo permanente; e) de bens do ativo permanente que seriam alheios às atividades da empresa. Quanto ao crédito “utilizado a mais”, parece que não existe nenhum caso.*

*Apesar de as cinco situações terem a ver com uso de crédito fiscal, cada uma delas considerada de per si envolve conceitos, requisitos e critérios distintos a serem observados.*

*No adendo que se segue à descrição padrão (item 1º), consta, entre parênteses, que os créditos seriam referentes a “roupas de bombeiros, veículos para administração, etc.” Essa enumeração exemplificativa induz a se supor, primeiro, que se trataria de bens de uso não relacionados com a atividade da empresa. Se fosse isso, então o fundamento da acusação fiscal não seria de apropriação de “valor superior ao permitido pela legislação”, conforme consta na descrição do fato.*

*Segundo, essa enumeração exemplificativa também induz a se supor que se trataria de bens de uso e consumo. Os demonstrativos apresentados não especificam quais os bens objeto da autuação. Não foram anexadas cópias das Notas Fiscais.*

*Então, tendo em vista que pelos demonstrativos apresentados não se sabe quais os bens objeto da ação fiscal, a menção, na descrição do fato, àquelas duas categorias de bens – “roupas de bombeiros, veículos para administração, etc.” –, induz a se imaginar que os bens objeto da autuação seriam daquela natureza, ou seja, bens de uso ou consumo.*

*Porém, quando mediante diligência foi solicitada a especificação dos tipos de bens, o que se vê é que se trata basicamente de bens do ativo imobilizado. Numa apuração de mérito, existem também alguns materiais que podem ser classificados como bens de uso e consumo, tais como válvulas, chapas de aço, memória DDR ECC, drive HP, parafusos, etc. Porém esses são itens que destaco num amplo universo de bens indubitavelmente integrantes do ativo permanente, tais como, densitômetro medidor, trocador de calor, dessecador, balança eletrônica, rotâmetro, conjunto de câmara climática e estufa, reator piloto e misturador, misturador água/vapor, trole, transportador, entornador, canhão monitor e esguicho, bomba a vácuo, condensador, reator vitrificado, estufa, no break, visor de nível, transmissor de PH, máquina paletizadora, sensor padrão de termorresistência, bombas, bloco digestor, talha elétrica, ventilador centrífugo, espectrofotômetro, granulômetro, calibrador de termorresistências, multímetro digital, registrador gráfico, autoclave vertical, termohigrômetro, sistema de geração de água, bomba pneumática, manômetro, rotavapor, transmissor de pressão, disco de ruptura, bomba d'água, resfriador de líquido, manovacuômetro, etiquetadora, unidade de tratamento de ar, torquímetro, cabeçote rotativo, empilhadeira, prensa...*

*A defesa questionou o lançamento destacando, a título exemplificativo: a) cabeçote rotativo, que é um equipamento instalado em um reator para que a capacidade de produção seja aumentada – a autuante acatou ao prestar a informação; b) sistema de medição de PH, para produzir Bupropiona, que é um dos produtos finais da empresa – a autuante acatou ao prestar a informação; c) veículo utilizado para transportar os operadores da produção, a autuante não acatou na informação, e reiterou que não acatava ao responder à manifestação subsequente do contribuinte. Quando o processo foi baixado em diligência continuou não acatando as ponderações da defesa, alegando que não foi apresentado o “mapa de utilização do veículo”. Depois o “mapa” foi apresentado, e ela acatou as alegações da defesa; d) sirenó industrial, que é um sistema de alarme a ser acionado em caso de emergência – a auditora não acatou, sem dizer especificamente por quê, mas denotando que não acatou por não ser um bem destinado à utilização na industrialização; e) rádio comunicador, que é utilizado para comunicação entre os funcionários da produção, manutenção e portaria – a auditora não acatou porque se trataria de um bem de uso geral.*

*O deslinde dessas questões de ordem varia torna-se difícil tendo em vista que a imputação foi feita de forma genérica. Embora não tenha sido afirmado expressamente, dá para supor que a autuante parece ter concluído durante a fiscalização que o contribuinte utilizou créditos de bens do ativo imobilizado que a rigor seriam bens de uso. Também dá para supor que a autuante deve ter concluído que foram utilizados créditos de insumos industriais que no seu entender não seriam insumos, e sim materiais de consumo. E provavelmente ela considerou também que foram utilizados créditos de bens do ativo imobilizado que a seu ver seriam bens alheios à atividade da empresa. No entanto, tudo isso fica no campo das suposições, pois na acusação essas coisas não foram ditas, e como não houve acusação em tal sentido o autuado não aborda essas questões na defesa, e por fim na informação fiscal a autuante limitou-se a rebater as questões relativas aos bens que a defesa selecionou a título de exemplo.*

Embora todas as cinco situações assinaladas neste caso digam respeito a crédito fiscal, é preciso ter em vista que se trata de situações heterogêneas, tendo cada uma suas peculiaridades, envolvendo conceitos distintos, como distintos são os requisitos a serem considerados para sua legitimidade, e, sobretudo, sendo distintos os critérios a serem seguidos no cálculo do crédito, de modo que:

1. o conceito de bem do ativo permanente é bastante diverso do conceito de bem de uso e consumo, e cada uma dessas categorias tem conceito ontologicamente diverso de insumo da produção;
2. os requisitos legais a serem preenchidos para uso do crédito variam conforme se trate de bem do ativo permanente ou de insumo da produção. No tocante aos insumos, estes se diferenciam dos bens de uso e consumo porque os insumos são empregados diretamente no processo produtivo, ao passo que os bens de uso e consumo têm emprego fora do processo produtivo. Quanto aos bens do ativo imobilizado, a legitimidade do crédito não é feita levando em conta se o bem é consumido ou empregado “no processo produtivo”, pois o que legitima o crédito é se o bem é “inerente à atividade da empresa”. Noutros termos, é vedado o crédito dos bens de uso e consumo por “não fazerem parte do processo produtivo”, e, em relação aos bens do ativo permanente, é vedado o crédito daqueles que sejam “alheios às atividades do estabelecimento”;
3. tudo isso, no tocante aos requisitos legais para legitimidade do crédito;
4. quanto aos critérios legais a serem observados no cálculo e escrituração dos créditos, também são substancialmente diversos, conforme se trate de créditos de insumos industriais ou de créditos de bens do ativo permanente. Os créditos de insumos são utilizados de uma só vez, ao passo que os créditos de bens do ativo permanente são utilizados à razão de 1/48 avos ao mês.

Como a autoridade fiscal misturou num só item situações de tal ordem heterogêneas, tornou-se difícil avaliar cada situação em particular, e, quanto aos valores, tornou-se praticamente impossível conciliar os cálculos de forma racional.

A descrição do fato objeto do item 1º deste Auto acusa uso de crédito fiscal de ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação. Porém, examinando-se os demonstrativos fiscais, fica patente que não foi isto o que a fiscalização buscou apurar.

Como não constavam nos autos as Notas Fiscais e não se sabia qual a natureza efetiva dos bens objeto da autuação, foi determinada diligência a fim de que a autoridade fiscal, mediante análise “in loco”, fizesse a descrição da forma como cada bem era empregado ou utilizado pela empresa.

A autoridade responsável pelo procedimento, em vez de fazer a descrição da função dos bens, conforme foi solicitado por este órgão, limitou-se a juntar a descrição feita pelo próprio contribuinte, fazendo questão de deixar claro que a descrição era da empresa. Nas manifestações subsequentes, em duas oportunidades, a autuante fez questão de frisar que acostou aos autos aquilo foi informado pela empresa, somente emitindo opinião a respeito dos bens que a título de exemplo foi destacado pela defesa.

A esta altura é irrelevante saber o que a autoridade fiscal considera em relação aos bens. Como a acusação fiscal foi feita de forma genérica, a defesa também foi genérica. Este órgão julgador tentou, mediante diligência, esclarecer qual a natureza dos bens, e a diligência deixou claro que não se trata de crédito apropriado em “valor superior ao permitido pela legislação”, conforme foi descrito no Auto. Em face dos elementos vindos aos autos com a referida diligência, fica evidente que o cerne das questões diz respeito a situações heterogêneas, nenhuma delas, ao que parece, relacionada a apropriação de crédito em “valor superior ao permitido pela legislação”.

*Não se admite que no julgamento se mude o fulcro ou cerne da autuação.*

*O lançamento do item 1º é nulo por falta de certeza e liquidez e por inobservância do devido procedimento legal.*

*O lançamento do item 3º leva a mesma sorte. A imputação diz respeito a crédito indevido de material de uso e consumo. A acusação é genérica e a defesa também é genérica, alegando o autuado que se trataria de produtos essenciais ao processo industrial, sendo indispensáveis para obtenção do produto final.*

*Mas, afinal, quais são os materiais?*

*Na diligência determinada por este órgão, considerando-se que a fiscalização não havia anexado cópias das Notas Fiscais e nos demonstrativos não constava a descrição ou especificação dos bens, foi solicitado que a auditora refizesse o demonstrativo fiscal, incluindo coluna com a especificação do tipo de cada bem ou material, devendo ainda, em relação a cada tipo, ser feita a descrição da forma como se dá a sua utilização pela empresa, de modo a se saber se tais bens são ou não de uso ou consumo.*

*A diligência não foi cumprida. É por conseguinte também nulo o item 3º por falta de certeza e liquidez.*

*A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento relativamente aos itens 1º e 3º. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.*

*Com relação ao 2º lançamento, em face da alegação do contribuinte de que a parcela de R\$ 310,62 já havia sido objeto de autuação anterior, a autuante reconheceu o equívoco, mantendo a parcela de R\$ 1.866,59, haja vista que o autuado utilizou integralmente o valor do imposto. O autuado alegou que, ao contrário do que acusa o Auto de Infração, a empresa teria adotado a proporção correta de 1/48 avos na utilização do crédito. Apenas alegou. Não provou. Nas manifestações subsequentes não voltou a questionar esse item. Acato a conclusão da informação fiscal, reduzindo o valor do imposto a ser lançado para R\$ 1.866,59.*

*O 4º lançamento cuida de recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. O autuado na defesa negou o fato, porém em manifestação posterior declarou reconhecer a procedência do lançamento, informando que providenciaria o pagamento. Está cessada a lide quanto a esse item.*

## VOTO

A Primeira Instância declarou nulas as infrações 1 e 3 por falta de clareza na descrição dos fatos.

Observou que a descrição fática da primeira infração aponta o uso de crédito fiscal de ativo imobilizado em valor superior ao permitido pela legislação, contudo, ao se examinar os demonstrativos fiscais, fica patente que não foi isto o que a fiscalização buscou apurar, uma vez que, após a diligência, quando vieram aos autos a especificação dos bens, percebeu-se que foi glosado crédito: “a) de bens de uso e consumo; b) de insumos industriais considerados bens de uso e consumo; c) de bens do ativo permanente; d) de bens que não se consideram como sendo ativo permanente; e) de bens do ativo permanente que seriam alheios às atividades da empresa. Quanto ao crédito “utilizado a mais”, parece que não existe nenhum caso”.

Quanto à terceira infração, a imputação diz respeito a crédito indevido de material de uso e consumo, como não estão claros quais são esses materiais, a primeira instância solicitou que o autuante “refizesse o demonstrativo fiscal, incluindo coluna com a especificação do tipo de cada bem ou material, devendo ainda, em relação a cada tipo, ser feita a descrição da forma como se dá a sua utilização pela empresa, de modo a se saber se tais bens são ou não de uso ou consumo.”, o que não foi cumprido.

Ressalte-se que, tentando esclarecer a imputação fiscal e sanar o vício apresentado na autuação fiscal, o órgão julgador de Primeira Instância converteu o feito em diligência. Contudo, o resultado da diligência não alcançou o seu objetivo, permanecendo as dúvidas e incertezas da autuação fiscal. Veja-se que: “A autoridade responsável pelo procedimento, em vez de fazer a descrição da função dos bens, conforme foi solicitado por este órgão, limitou-se a juntar a descrição feita pelo próprio contribuinte, fazendo questão de deixar claro que a descrição era da empresa.”.

Conforme foi bem observado na Primeira Instância, quanto à infração 1, “Na verdade, o que houve foi a mistura, num só item, de várias coisas, envolvendo institutos jurídico-fiscais distintos, como distinto é o tratamento fiscal relativo a cada um.”

Nota-se que a autuação fiscal, da forma que está, dificulta o entendimento do contribuinte e até mesmo dos próprios julgadores responsáveis pela revisão legal do ato de lançamento tributário. Face ao exposto, resta clara a nulidade da infração 01, em razão do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Por sua vez, a infração 3 está desacompanhada da indicação de quais seriam os materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, o que, mesmo após a conversão do feito em diligência fiscal para tanto, não foi apresentado pelo autuante. Infração nula, art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Por fim, observo que a redução da infração 2 decorreu de uma cobrança em duplicidade reconhecida pela própria autuante.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Recomenda-se que seja revisto o ato de lançamento tributário para que, acaso cabível, seja refeito a salvo de falhas.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108880.0201/10-7, lavrado contra **ITF CHEMICAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.085,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVAHO FIGUEIREDO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGF/PROFIS