

**PROCESSO** - A. I. N° 279464.0001/09-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ELEKEIROZ S/A.  
**RECORRIDOS** - ELEKEIROZ S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0004-03/12  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 27.12.2012

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

#### ACÓRDÃO CJF N° 0092-13/12

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Excluídas as operações de retorno de industrialização, cujas remessas foram debitadas do imposto, no mesmo montante dos créditos utilizados pelo contribuinte, quando do retorno dos produtos, o que lhe dá o direito à utilização do crédito fiscal. Item subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não há que se falar em diferença de alíquotas na operação de retorno da industrialização. Item parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão n° 0004-03/12, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, relativo às infrações 1 e 2, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, relativa às mesmas infrações, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 490.883,88, acrescido da multa de 60%, em razão de três irregularidades, a saber:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 217.721,15, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro/06 a dezembro/07;
2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 55.013,15, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, abril, julho, outubro, novembro e dezembro de 2006; abril, junho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2007;
3. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 218.149,58, referente a mercadorias adquiridas para o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro/06 a dezembro/07.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 317.599,97, diante dos seguintes entendimentos:

No que concerne à infração 1, a JJF aduz que o autuado reconhece a procedência parcial da exigência fiscal, no valor de R\$ 41.648,52, impugnando a exigência de R\$ 176.072,63, conforme demonstrado à fl. 194 dos autos, sob o argumento de que os itens, ESTRADO DE MADEIRA, PALLET DE MADEIRA E TAMBOR DE AÇO CAP. 200L AZUL são utilizados para embalagem do produto final do recorrente.

Aduz a JJF que, após converter o processo em diligência à ASTEC, ficou comprovado que os pallets ou estrados são acessórios facilitadores do transporte dos tambores; que estes itens acompanham o produto final até o cliente do autuado, não sendo devolvidos ou reaproveitados. Portanto, a utilização do crédito fiscal relativo a estes itens está amparada no § 1º do art. 93 do RICMS/97.

Quanto às demais alegações apresentadas pelo defendant, conforme diligência, demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 557 a 562 e cópias de notas fiscais acostadas aos autos, ficou comprovado que houve débito do ICMS quando das saídas, principalmente em relação aos retornos de mercadorias para industrialização por terceiros, devendo ser excluídas essas operações do levantamento fiscal.

Relativamente aos brindes, o art. 565 do RICMS/97 estabelece que o contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final o contribuinte deve lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal. Portanto, a legislação prevê o direito de o autuado utilizar o crédito fiscal.

Observa a JJF que, em atendimento à diligência encaminhada, o autuante elaborou demonstrativo mensal corrigido das infrações 01 e 02 (fls. 563 a 568), excluindo as notas fiscais referentes aos brindes, bem como os documentos relativos aos retornos de materiais enviados para industrialização, troca, conserto e testes, também referente a pallets, estrados de madeira tambor de aço, tendo apurado o débito de R\$ 79.680,01, de acordo com o demonstrativo às fls. 563/564 e 567 dos autos.

Assim, a JJF concluiu pela subsistência parcial da infração 1, no valor de R\$79.680,01.

Em relação à infração 2, aduz a JJF que o autuado reconhece a procedência parcial da exigência fiscal, no valor de R\$ 6.297,61, impugnando a exigência de R\$ 176.072,63, conforme demonstrado à fl. 194 dos autos, sendo esta exação também objeto de diligência realizada pelo autuante (fls. 563 a 568), excluindo as notas fiscais referentes aos brindes, bem como os documentos relativos aos retornos de materiais enviados para industrialização, troca, conserto e testes, também referente a pallets, estrados de madeira tambor de aço, conforme mencionado no item anterior, apurando o débito de R\$ 19.770,38. Assim, a JJF concluiu pela subsistência parcial da infração 2, no valor de R\$ 19.770,38.

Quanto à infração 3, o autuado não contestou, tendo informado que quitou integralmente o débito. Assim, a JJF considerou procedente, por inexistir controvérsia.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 598 a 616 dos autos, o recorrente aduz que, em que pese os entendimentos exarados no Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, as pretensões da Fazenda Estadual não podem prevalecer, pelas seguintes razões:

Inerente à infração 1 diz que, conforme narrado, o autuante efetuou a glosa do ICMS em várias operações em que a legislação permite a apropriação do crédito do ICMS, bem como, sobre operações que tiveram saídas tributadas. Contudo, em que pese às diligências realizadas e os documentos disponibilizados pelo recorrente para que fizesse provas daquilo que foi alegado na impugnação, ainda assim, o agente fiscal deixou de identificar várias notas fiscais, além de entender que alguns produtos intermediários como sendo material de uso e consumo, mantendo o valor de R\$ 79.680,01, cuja quantia, segundo o recorrente, refere-se às operações de aquisições de produtos intermediários (R\$ 5.655,34), remessas para industrialização (R\$ 70.399,90) e remessas em garantia (R\$ 3.624,77).

Afirma que todas as notas fiscais identificadas na planilha como ar de instrumento são aquisições de produtos intermediários utilizados na produção, as quais constituem créditos para compensação com o tributo na operação subsequente, amparadas pelo art. 93, I, “b”, do RICMS/97.

Sustenta que o ar de instrumento é um produto intermediário empregado em processo de industrialização, o qual é utilizado na planta produtiva de forma essencial, pois sem a utilização desse ar especial que é isento de umidade, a planta industrial sequer funcionaria.

Informa que os valores referentes às aquisições são inclusive incluídos nos custos do seu processo produtivo, o qual integra o preço do produto acabado, fazendo jus à compensação dos créditos oriundos desse produto intermediário, não restando dúvida que o valor glosado de R\$ 5.655,34 é indevido.

Em seguida, o recorrente diz que as operações realizadas pelas empresas: Pampa Montagem e Manutenção Ltda., Umicore e Braskem, identificadas às fls. 606 e 607 dos autos, são de retorno de industrialização e não material de uso e consumo, conforme considerado na autuação, do que afirma que todas as notas fiscais de remessas para industrialização emitidas foram tributadas com destaque do ICMS, o que justifica o direito ao crédito das referidas notas fiscais de retorno de industrialização que foram glosadas indevidamente no total de R\$ 70.399,90, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Aduz, ainda, que os valores apurados de R\$ 3.624,77, a título de remessas em garantia, estão sendo considerados devidos pelo recorrente e serão recolhidos com os devidos acréscimos.

No tocante à infração 2, diz que o valor mantido de R\$ 19.770,33, também não pode prosperar, uma vez que as Notas Fiscais de nºs: 46494, 47799, 3506, 10056 e 10072 foram liquidadas em 2009, conforme planilha elaborada para pagamento de parte dos valores naquela época.

Já para as demais notas fiscais desta infração diz o recorrente não ser devido o diferencial de alíquota, conforme pretendido pelo fisco, pois não é o caso de material de uso e consumo ou ativo permanente, sendo possível constatar que se tratam exatamente das mesmas impugnadas na infração 1, a título de remessas para industrialização, nas quais o recorrente se creditou das notas fiscais de retorno de industrialização, já que as remessas para industrialização foram devidamente tributadas.

Ressalta que o pedido de perícia técnica foi indeferido, porém a mesma é imprescindível para demonstrar que o material “ar de instrumento” é considerado produto intermediário no processo de industrialização do recorrente, do que invoca o princípio da verdade material. Cita doutrina.

Arguiu a ilegalidade da multa de 60% do valor do imposto, cuja cobrança denota-se flagrante confisco do patrimônio do contribuinte, assim como da capacidade contributiva do recorrente, ainda porque a multa por infração não pode ter caráter indenizatório, mas tão somente finalidade coercitiva, para que não haja atraso demasiado nos recolhimentos dos impostos.

Por fim, requer a improcedência da infração 1, no valor de R\$ 76.055,24, referente aos produtos identificados como intermediários utilizados no processo produtivo do recorrente e remessas para industrialização para as quais foram juntadas as provas; o deferimento da prova pericial, caso os julgadores entendam necessário para comprovar que o produto intermediário é utilizado e faz parte do processo produtivo, e por último a improcedência do valor glosado na infração 2, em razão de parte ter sido liquidado em 2009 e a outra parte não tratar de material de uso e consumo e/ou ativo permanente, mas sim de operação de remessa para industrialização, do que anexa, como prova de suas alegações, documentos às fls. 634 a 709 dos autos.

Às fls. 716 a 728 dos autos, consta processo de liquidação, através de certificado de crédito, no total de R\$ 7.248,01, relativo a valor histórico de R\$ 3.624,77, inerente à infração 1, reconhecido quando do Recurso Voluntário.

Às fls. 731 a 734 dos autos, a PGE/PROFIS, através da Procuradora Drª. Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, uma vez que, da análise dos autos, observa que as diligências procedidas, tanto a revisão formulada pela ASTEC (fls. 355/358), quanto a diligência cumprida pelo próprio autuante (fls. 570/571), em sede de primeira instância administrativa, promoveram a exclusão dos demonstrativos de débito dos materiais que quanto não integrem o produto final, são consumidos no processo produtivo, do que cita legislação pertinente para inferir que se enquadram como bens de uso e consumo aqueles que, não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Assim, dissecando as características dos

bens de uso e consumo é possível extrair que: a) não são consumidos no processo produtivo; b) não integram o produto final industrializado.

Logo, compulsando o bem emoldurado pelo recorrente como produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, entende o opinativo que o mesmo não pode ser considerado insumo consumido integralmente no processo produtivo.

Com relação às demais razões recursais, a PGE/PROFIS aduz que também fora excluído do levantamento fiscal inicial os valores comprovados pelo autuado relativos aos retornos de mercadorias para industrializações por terceiros, bem como referentes aos brindes. Em sede de Recurso, o contribuinte não trouxe aos autos provas capazes de promover nova alteração dos valores.

De igual maneira, diz que não merece prosperar a irresignação do recorrente quanto às multas aplicadas vez que estão adequadas às infrações apuradas no lançamento e encontram-se expressamente consignadas no artigo 42 da Lei 7014/96.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo relativo à parte dos débitos originalmente exigidos nas infrações 1 e 2, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, relativo às mesmas exigências, haja vista que a infração 3 foi reconhecida e recolhida pelo autuado.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação.

No tocante ao Recurso Voluntário, no que diz respeito à primeira infração, a qual exige crédito indevido de ICMS pela aquisição de material para uso e consumo, o recorrente alega que do valor de R\$ 79.680,01, mantido na Decisão recorrida, R\$ 5.655,34 (R\$ 5.660,14 – fl. 638) refere-se às operações de aquisições de produtos intermediários; R\$ 70.399,90 (R\$ 70.395,10 – fls. 563/606) às remessas para industrialização e R\$ 3.624,77 às remessas em garantia.

Em seguida afirma que, em relação ao valor de R\$ 5.660,14, todas as notas fiscais identificadas como “AR DE INSTRUMENTO” (fl. 638), são aquisições de produtos intermediários utilizados na produção, constituindo créditos para compensação com o tributo na operação subsequente, como prevê o art. 93, I, “b”, do RICMS, uma vez que tal produto é utilizado na planta de forma essencial.

Contudo, olvida o recorrente que os valores exigidos relativos ao produto “AR DE INSTRUMENTO” foram recolhidos através de Certificado de Crédito, no valor histórico de R\$ 266.095,13, conforme documentos às fls. 147 a 155 dos autos, cuja planilha à fl. 152, inerente à infração 1, consigna o recolhimento do valor original reconhecido de R\$ 41.648,52, nos quais contêm o imposto exigido relativo ao referido produto, consoante pode-se comprovar do cotejo entre os valores recolhidos (fl. 152) e os demonstrativos de fls. 190 a 192 e 557 a 560 dos autos. Logo, descabe a alegação do recorrente de que “AR DE INSTRUMENTO” é produto intermediário utilizado na produção, haja vista que o próprio já havia recolhido o ICMS exigido, reconhecendo a exigência fiscal.

Quanto ao valor de R\$ 70.395,10, alega o autuado que se refere aos créditos utilizados nas operações de retorno das remessas para industrialização, e não material de uso e consumo, cujas notas fiscais de remessas, emitidas pelo recorrente, foram tributadas com destaque do ICMS, o que justifica o direito ao crédito das notas fiscais de retorno de industrialização, conforme documentos às fls. 639 a 697 dos autos.

Da análise da citada documentação, com exceção da nota fiscal nº 18718, realmente, se comprova o efetivo débito nas operações de remessa para industrialização, no mesmo montante dos créditos utilizados pelo contribuinte, quando do retorno dos produtos, o que lhe dá o direito à utilização do crédito fiscal. Porém, em relação à Nota Fiscal nº 18718, à fl. 694, emitida pela Braskem para o autuado, com destaque do ICMS de R\$ 4.590,00, em 05/06/2006, cuja operação foi consignada como

“Entrada por empréstimo” no demonstrativo de fl. 558, restou comprovada a utilização indevida do crédito fiscal, uma vez que a nota fiscal de nº 70183 (fl.695), emitida pelo recorrente, em devolução à aludida nota fiscal, não contém débito do ICMS, considerado “DIFERIDO”.

No tocante ao valor de R\$ 3.624,77, relativo às remessas em garantia, demonstrado às fls. 698 a 706, o contribuinte entende como devido e apresenta, às fls. 716 a 728 dos autos, outro Certificado de Crédito, no valor histórico de R\$ 3.624,77, como quitação das Notas Fiscais de nºs 46494; 47799; 3506; 10056; 10072; 5469; 5486 e 916, cujos valores já tinham sido reconhecidos e recolhidos quando da emissão do primeiro Certificado de Crédito, como se pode comprovar do cotejo dos documentos de fls. 152, 190 a 192 e 557 a 560 dos autos.

Assim, diante de tais considerações, subsiste em parte a infração 1, no valor de R\$ 13.874,91, sendo:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2006	09/02/2006	612,39
28/02/2006	09/03/2006	365,04
31/03/2006	09/04/2006	2.265,76
31/07/2006	09/08/2006	4.699,80
31/08/2006	09/09/2006	0,36
30/09/2006	09/10/2006	10,00
31/10/2006	09/11/2006	813,09
30/11/2006	09/12/2006	969,47
31/12/2006	09/01/2007	3.102,98
31/01/2007	09/02/2007	68,07
31/05/2007	09/06/2007	173,74
30/06/2007	09/07/2007	102,76
31/07/2007	09/08/2007	28,04
31/08/2007	09/09/2007	45,28
30/09/2007	09/10/2007	81,18
31/10/2007	09/11/2007	528,19
30/11/2007	09/12/2007	0,29
31/12/2007	09/01/2008	8,47
<b>T O T A L</b>		<b>13.874,91</b>

Em relação à segunda infração, a qual exige o ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, o recorrente alega que as Notas Fiscais de nºs 46494, 47799, 3506, 10056 e 10072 já tiveram o imposto recolhido através do Certificado de Crédito, conforme planilha à fl. 152 dos autos. Quanto às demais notas fiscais, diz não ser devida a exigência uma vez que as notas fiscais são as mesmas impugnadas sob o título de remessas para industrialização.

No que tange às notas fiscais cujo imposto já foi recolhido, há de se ressaltar que, mesmo assim, o valor correspondente da exigência se mantém no débito, para efeito de julgamento, sendo homologada a importância recolhida, quando do acerto final.

Inerente às notas fiscais as quais foram comprovadas que se tratam de remessa para industrialização, na verdade trata-se de notas fiscais de retorno das remessas para industrialização, cujo direito ao crédito fiscal, relativo à infração 1, decorreu do fato das remessas terem ocorrido com débito do imposto, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Contudo, no caso concreto, a qual se exige o ICMS da diferença de alíquotas, há inicialmente de se observar à natureza dos produtos constantes das Notas Fiscais de nºs: 169, 186, 175, 187, 181, 185, 171, 182, 183, 184, 180, 172, 177, 173, 5486, 174 e 916, ou seja, se tratam de materiais de uso e consumo. Da análise dos aludidos documentos, às fls. 641, 643, 646, 649, 654, 657, 659, 661, 665, 673, 676, 680, 682, 690 e 692 dos autos, se comprova que se trata de entradas interestaduais de material de uso e consumo do estabelecimento, a exemplo de: válvula gaveta, flange, tubo de condução, tampão, redução, curva, etc., os quais não se coadunam com os “produtos químicos” (fl. 157) que diz o recorrente fabricar e que consigna no seu objeto social (fl. 176).

Em que pese constatar se tratar de materiais de uso e consumo do estabelecimento e que a previsão legal, contida no art. art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, para considerar ocorrido o fato

gerador do ICMS da diferença de alíquotas, é a “entrada” efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente, é válido ressaltar que, no caso presente, considerando que se trata de retorno de remessa para industrialização, cujo produto já havia anteriormente entrado no estabelecimento através de operação interna ou interestadual, sendo nesta oportunidade incidido a diferença de alíquota, acaso devida, não há que se falar em diferença de alíquotas relativa à operação de retorno da industrialização, mesmo porque tais operações não se iniciaram em outra unidade da Federação, conforme previsão legal, mas, sim, no próprio estabelecimento do contribuinte, quando da remessa para industrialização.

Sendo assim, apesar de se tratar de materiais de uso e consumo do estabelecimento autuado, tais operações de retorno de remessa para industrialização não devem incidir o ICMS do diferencial de alíquotas, devendo ser excluídas do montante consignado na Decisão recorrida.

Porém, em relação às notas fiscais de nº 5486 e 916, sendo a primeira inclusive relativa à aquisição interestadual de válvula e relê, consoante documento à fl. 66 dos autos, e a segunda relativa à remessa em garantia de parte e peças para trocador de calor, conforme fl. 81, as exigências foram recolhidas pelo autuado através de Certificado de Crédito (fl. 152), nos valores respectivos de R\$ 340,53 e R\$ 21,00, inexistindo lide.

Diante de tais considerações, a infração “2” remanesce no valor de R\$ 4.188,81, conforme a seguir:

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2006	09/02/2006	183,75
31/03/2006	09/04/2006	2.649,65
31/07/2006	09/08/2006	134,42
31/10/2006	09/11/2006	859,46
30/11/2006	09/12/2006	340,53
31/10/2007	09/11/2007	21,00
<b>T O T A L</b>		<b>4.188,81</b>

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida para julgar o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$ 236.483,30, sendo: R\$ 13.874,91, relativo à infração 1; R\$ 4.188,81, à infração 2, e R\$ 218.149,58, à infração 3, homologando-se os valores já recolhidos.

## 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 interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279464.0001/09-6, lavrado contra ELEKEIROZ S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 236.213,30, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2012.

FERNANDO A. BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS