

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0053/20-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e WOBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDOS - WOBEN WINDPOWER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n.º 0140-06/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ VALE DO SÃO FRANCISCO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 29/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0406-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. **a)** CFOP 3.556. Comprovado que o contribuinte não se creditou do ICMS nas aquisições sob o CFOP 3556 no Registro de Entradas da EFD. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida; **b)** CFOP 3.101. Desoneração do débito para aplicar multa pecuniária, em razão da existência de saldo credor no período. Materiais de natureza ferramental não gera direito ao crédito fiscal. Acolhida em parte a prejudicial de mérito de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0140-06/22-VD, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, em monta superior a R\$ 200.000,00, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do dito regulamento, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 6ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir do estabelecimento, Inscrição Estadual nº 118.459.570, o ICMS de R\$ 330.180,77, acrescido da multa de 60%, inerente a duas exigências, a saber:

***Infração 01 – 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 282.915,41, referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de: março a julho, setembro e novembro de 2015; fevereiro e novembro de 2016, inerente às importações, regularmente classificadas sob CFOP 3556, de alças de carga RD42 12,5T; cabo de aço; cestos plásticos; cavaletes; cintas de elevação; corda de 16MM de rolo padrão de 10M; dispositivo de içamento de seção; eslinga; rodas dentadas; rolamentos; roletes; retentores; pastilhas e laços de aço.*

***Infração 02 – 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 47.265,36, referente a aquisições de bens e/ou materiais destinados para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de: fevereiro a julho e setembro de 2015; fevereiro, agosto, novembro e dezembro de 2016, inerente às importações, classificadas sob CFOP 3101, relativas a arranca pregos 800MM, martelo serralheiro, chaves de fenda punho plástico, eslinga, anel de carga roscado, manilha para eslinga, cassete TX-3, âncoras, funil de PVC e rodas industriais.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 198.108,46, após rejeitar a preliminar de nulidade e prejudicial de mérito de decadência, diante das seguintes razões de mérito:

VOTO

[...]

Nos termos do art. 33, I da LC 87/96, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033.

A infração 01 cuida das entradas com o CFOP 3.556, relativas a alças de carga, cabos de aço, cestos plásticos, cavaletes, cintas de elevação, cordas, dispositivos de içamento de seção, eslingas, rodas dentadas, rolamentos, roletes, retentores, pastilhas e laços de aço.

Às fls. 300 a 731, o defendente juntou extratos da EFD (Escrituração Fiscal Digital), com o intuito de

comprovar a argumentação de que não fez uso de créditos nas operações/ notas fiscalizadas.

Vejamos, exemplificativamente:

À fl. 342, as NFs nos 46/47, emitidas no dia 20/02/2015, uma delas (a de no 46) citada na defesa à fl. 246 (verso) como não tendo sido objeto de lançamento de crédito, com base em documentos e livros oficiais, estranhos à EFD (na EFD, colacionada pelo próprio sujeito passivo, há crédito destacado relativo a esta nota).

À fl. 443, a NF no 684, emitida no dia 27/04/2015.

À fl. 640, a NF no 4.948, emitida no dia 01/09/2015.

À fl. 653, a NF no 5.080, emitida no dia 16/09/2015.

Percebe-se que há valores creditados referentes a esses documentos e que nos campos destinados às observações sobre os lançamentos fiscais está dito que se trata de materiais de uso e consumo.

As únicas notas fiscais constantes da EFD de fls. 300 a 731, destacadas com o CFOP 3.556, cujos valores não foram creditados na escrita, não fazem parte do levantamento fiscal, de fls. 09 a 15, como aquela de número 31, elencada à fl. 309 (EFD), emitida no dia 05/02/2015.

A infração 01 é procedente.

Entretanto, como o sujeito passivo possuía em sua escrita saldos credores em montantes significativamente maiores do que os autuados, deve permanecer apenas a multa de 60%, afastando-se o valor principal, cabendo ao impugnante a obrigação de estorná-lo na EFD.

Com respeito à infração 02 (operações de CFOP 3.101), com a devida licença, causa perplexidade o fato de o impugnante assegurar não ser material de uso e consumo o que ele mesmo registrou na EFD de fls. 300 a 731 como material de uso e consumo, nos campos destinados às observações sobre os lançamentos fiscais.

Por exemplo, o item ESLINGAS, que consta das infrações 01/02.

Trata-se de eslinga para içamento – também chamada de sling –, é um material empregado no transporte e na movimentação de cargas, que consiste em um conjunto de cabos que podem variar quanto ao diâmetro – o que determina a sua capacidade.

Prossigamos, em uma análise exemplificativa.

Funis de PVC, objetos de conhecimento notório, que dispensam maiores explicações tecnológicas, utilizados na drenagem de líquidos.

Cassetes, âncoras etc.

Observe-se, v.g., que em referência à Nota Fiscal no 46, destacada no demonstrativo da Fiscalização de fl. 10, que contém o material de uso e consumo denominado grampo de posicionamento (crédito indevido de R\$ 217,40, na coluna “C.Indevido 3.101”), o sujeito passivo classificou esse mesmo item na EFD de fl. 342, no campo destinado às observações sobre o lançamento fiscal, como material de uso e consumo.

Constitui venire contra factum proprium a alegação posterior de que não é material de uso e consumo.

A infração 02 é procedente.

Entretanto, como o sujeito passivo possuía em sua escrita saldos credores em montantes significativamente maiores do que os autuados, deve permanecer apenas a multa de 60%, afastando-se o valor principal, cabendo ao impugnante a obrigação de estorná-lo na EFD.

[...]

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, remanescendo a penalidade pecuniária de R\$ 198.108,46, correspondente à soma de R\$ 169.749,25 (infração 01), com R\$ 28.359,22 (infração 02), conforme a planilha abaixo.

Acrescente-se que o sujeito passivo fica obrigado a estornar na sua escrita os valores principais lançados, abaixo designados:

[...]

Por fim, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração no montante de R\$ 198.108,46, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, de fls. 752 a 784 dos autos, o recorrente aduz que as importações que teriam dado azo às duas infrações foram registradas em dois CFOPs: 3556 (compra de material para uso ou consumo) e 3101 (compra para industrialização), do que afirma que seus argumentos relacionados à efetiva existência e legitimidade do crédito, não foram levados em consideração pela JJF, em que pese a percepção da existência do saldo credor na conta fiscal, razão para apresentar, as seguintes razões:

Preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e consequentemente do direito de defesa eis que não há qualquer investigação pelo Fisco sobre a destinação que teria sido conferida às mercadorias adquiridas por meio dos documentos autuados ou diligências com

o intuito de verificar a efetiva destinação das mercadorias, apenas meras ilações e presunções, insuficientes para conferir certeza ao lançamento tributário, de modo a desconsiderar a natureza de insumo das mercadorias importadas.

Diz que o Fisco presumiu que havia utilizado os créditos, sem verificar se os créditos foram efetivamente escriturados e sem qualquer elemento concreto adicional que pudesse, de fato, suportar a imposição da exigência, levando, inclusive, a JJF a erro ao partir da premissa que o contribuinte havia se creditado das notas fiscais sob CFOP 3556, o que não é verdade.

Diz que, segundo jurisprudência do CONSEF, os autos de infração lavrados sem base documental, suportados em meras informações contidas em documentos fiscais sobre as quais não tenha a comprovação de uma investigação mínima, ao arrepio do art. 142 do CTN, não devem ser mantidos. Assim, diz que o contribuinte tem o direito de saber exatamente sobre o que está sendo acusado, sob pena de flagrante desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Ainda o recorrente alega decadência do crédito tributário, pois a intimação do Auto de Infração ocorreu em 08.09.2020 e parte dos créditos tributários exigidos encontra-se decaída, já que a exação 1 compreende o período de 31.03.2015 a 30.11.2016 e a infração 2 corresponde ao período de 28.02.2015 a 31.12.2016, nos termos previstos no art. 150, § 4º do CTN, por ser o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, não cabendo o art. 173, I do CTN, como entendeu a JJF, sob a justificativa de que o recorrente possuía saldos credores acumulados, não tendo realizado pagamento e nada existia para homologar.

Cita REsp n. 973.733/SC da Primeira Seção do STJ de que o art. 173, I do CTN se aplica para os tributos em que não há previsão do pagamento antecipado, ou seja, a existência ou não de pagamento parcial não tem nenhuma influência em razão da apresentação de escrita fiscal, que é passível de homologação, como também que, do ponto de vista contábil como escritural, os créditos de ICMS constituem moeda de pagamento do imposto, porquanto reduzem ou eliminam o montante final a ser pago em dinheiro, conforme entendimento do STJ no AgRg no REsp 1065234/RS.

Assim, segundo o recorrente, os créditos tributários relativos aos meses de fevereiro a setembro de 2015, que não observaram a limitação quinquenal contada do fato gerador, estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN, devem ser cancelados, em razão da decadência.

No mérito, em relação à infração 1, diz ter demonstrado que não escriturou os créditos relativos a todas as aquisições registradas sob o CFOP 3556, como prova o Registro de Entradas, o que evidencia a incongruência e a precariedade do lançamento tributário, devendo-se cancelar a acusação, do que exemplifica com as Notas Fiscais nºs 46 e 7021, emitidas em 20/02/2015 e 04/11/2016, cuja situação se repetira para todos os documentos fiscais objeto da primeira infração.

Destaca que a JJF se equivocou ao concluir que os créditos fiscais haviam sido lançados, pois deixou de observar que uma mesma nota fiscal pode conter mercadorias classificadas como insumos e como material de uso ou consumo, a exemplo das Notas Fiscais nºs 46 e 47, pelas quais há valores creditados, porém, não relacionados ao CFOP 3556, objeto da infração, mas sim ao CFOP 3101 (compra para industrialização), que autoriza o lançamento do crédito, cuja observação aplica-se para as demais notas fiscais autuadas, eis que não se apropriou dos créditos registrados sob o CFOP 3556.

Quanto à infração 2, diz que a acusação fiscal é de que não faria jus aos créditos de ICMS relativos às importações, registradas sob o CFOP 3101, pois tais produtos seriam considerados como bens de uso e consumo do estabelecimento. Contudo, desde a impugnação, demonstrou que os produtos adquiridos, ao contrário do que alega a fiscalização, são insumos de seu processo produtivo de segmentos de concreto que, montados ordenadamente, formam a torre para suporte de gerador de energia eólica, tendo apresentado laudo técnico e *bill of material* que retratam detalhadamente a função de cada um dos componentes empregados e a sua indispensabilidade.

Salienta que a JJF concluiu que o fato de o contribuinte ter indicado na EFD que os produtos seriam materiais de uso e consumo, no campo destinado às observações, seria o suficiente para atestar essa condição, o que inviabilizaria qualquer defesa de que, na verdade, tais produtos devem ser insumos.

Aduz que a indicação no campo “Observações do Lançamento Fiscal” é apenas um complemento do registro analítico, não tendo influência suficiente para ir de encontro com a informação prestada no campo principal relacionado ao CFOP, que indica precisamente a natureza das operações realizadas e, conseqüentemente, a natureza do próprio produto objeto da operação e que a JJF não analisa as provas trazidas pelo apelante que confirma, cabalmente, que a natureza dos produtos é de insumo, e não de material de uso e consumo, pois, a mera percepção pessoal do relator sobre: eslingas, funis de PVC, cassetes e âncoras, não permite concluir, tecnicamente, que tais produtos não podem ser classificados como insumos, especialmente quando o contribuinte traz aos autos prova técnica que confirma a sua defesa e que ao mesmo tempo desqualifica o lançamento tributário, cujos produtos estão expressamente citados nas provas apresentadas pelo recorrente, mais precisamente no laudo técnico e *bill of material*.

Tece considerações sobre direito de créditos e não-cumulatividade do ICMS e cautela ao adotar conceitos e presunções acerca dos materiais usados na atividade pelo contribuinte, antes de categorizá-los como material de uso e consumo, como também conceito econômico de insumo e material de uso ou consumo, do que destaca que insumo abrange tudo aquilo aplicado diretamente na atividade econômica da empresa, sendo ela essencial e indispensável. Já os materiais de uso e consumo são aqueles que, não obstante úteis e/ou necessários à manutenção do estabelecimento, não guardam relação direta com a sua atividade operacional, sendo empregados em funções marginais, administrativas ou secundárias, ou seja, fazem parte de atividade econômica de forma indireta.

Assim, a distinção reside na essencialidade deste produto para a consecução da atividade econômica do contribuinte. Se o produto for essencial para a atividade operacional, seja ela industrial, comercial ou prestação de serviço, sua natureza jurídica será de insumo, do que cita:

- Parecer DITRI de nº 13596/2007, no sentido de que “... *como mercadorias de uso ou consumo, aqueles que não estão vinculados diretamente às atividades do estabelecimento, e, portanto, não integram o produto final ou o serviço prestado, na condição de elementos indispensáveis ou necessário à sua produção, composição ou prestação ...*”;
- Parecer DITRI de nº 12543/2012, no sentido de que são insumos “... *a utilização do crédito fiscal, relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, está condicionado a que estes produtos estejam diretamente vinculados à industrialização, ou seja, sendo consumidos neste processo ou integrando o produto final, na condição de elementos indispensáveis ou necessários.*”

Diz que, pela natureza dos itens autuados, todos se tratam de produtos intermediários que são consumidos ou integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção ou composição.

Com o intuito de demonstrar que os produtos autuados fazem parte do seu processo produtivo, diz ter elaborado o laudo técnico, anexo à impugnação (fls. 119 a 202), o qual retrata detalhadamente a função de cada um dos componentes empregados e sua indispensabilidade.

“Neste trabalho será analisado o processo de fabricação do segmento de concreto.

Apresenta-se a seguir, na forma de tabela, a lista de itens diretos (Bill of Material ou BOM) que compõe a torre acima descrita, sendo importante ressaltar que a lista técnica é dinâmica e pode sofrer alterações, ao longo do tempo, na quantidade ou tipo de material utilizado, clima, humidade, prazo de produção etc.. Isso se dá notadamente em função de novas tecnologias, do desenvolvimento de melhorias de produto ou processo, de exigências legais, regulamentares (relativamente à segurança ou sinalização, por exemplo) ou até mesmo contratuais (especificações impostas pelo Cliente). Na mesma linha, clima, humidade e prazo de produção também podem influenciar, determinando a adição de aceleradores para cura dos segmentos de concreto ou exclusão deles”.

Diz ser possível verificar da tabela que segue subsequente ao parágrafo acima transcrito (fls. 13/41 do laudo), que os produtos abaixo, questionados no presente Auto de Infração, são verdadeiros insumos para o processo produtivo: Ancora 7,5T H=165MM D=47MM Preto; Achora Curta RD42 8,0T ZN; Ancora TPS RD24ZN; Funil PP CIMA - 60-67; Funil PVC Baixo - 60-67 e Grampo de Posicionamento P001289-0.

O mesmo se diga em relação aos produtos abaixo listados, que constam da *Bill of Material* (BOM)

utilizada à época das operações autuadas (doc. 8 da impugnação), com a ressalva de que, conforme informado no trecho supratranscrito, retirado do laudo técnico, a lista técnica é dinâmica e pode sofrer alterações, ao longo do tempo, na quantidade ou tipo de material utilizado, a saber: Adaptador de Montagem M22-A; Amortecedor Borracha / Metal B 48X53MM M12; Botão de Apertar – Preto – M22-D-S; Botão de Emergência M22-PV-K11-IY; Case de Montagem de Antracite M22-I6; Grampo de Cabos DIN em 13411-5-1 NG 6,5; Manilha Curva – 2 TON e Rodas Industriais 178/200/080/5/25.

Assim, defende que os produtos são empregados em sua atividade, por serem essenciais ao seu processo industrial ou por integrarem a operação mercantil praticada, viabilizando o crédito do ICMS, do que cita jurisprudência do STJ e do CONSEF, para concluir que a infração 2 também deve ser cancelada.

Alega confiscatoriedade e desproporcionalidade da penalidade de 60% aplicada, como também que Auto de Infração não veicula o dispositivo normativo que sustenta a aplicação de juros de mora, de forma que qualquer cobrança nesse sentido não pode prevalecer.

Por fim, pede cancelamento da exigência fiscal remanescente, seja porque o crédito tributário carece de motivação e liquidez, seja porque, no mérito, a exigência dos créditos de ICMS é indevida, já que sequer foram escriturados (infração 1) ou porque não dizem respeito a bens de uso e consumo (infração 2).

Alternativamente, o reconhecimento da decadência dos créditos tributários anteriores a setembro de 2015, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Caso se entenda pela manutenção do lançamento, requer, ao menos, *i*) seja cancelada a penalidade ora aplicada ou, no mínimo, reduzida a patamares proporcionais e razoáveis e *ii*) sejam afastados os juros de mora. Subsidiariamente, caso a apresentação da EFD não seja suficiente para comprovar que os créditos objeto da infração 1 não foram apropriados, requer-se que o julgamento seja convertido em diligência, para que o órgão competente ateste tal afirmação.

Registro a presença do advogado do Autuado que exerceu o seu direito de fala, Sra. Raissa Rodrigues Mostti Stegmann.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito em valor corrigido superior a R\$ 200.000,00, conforme previsto, à época, no art. 169, inciso I alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, quanto às infrações 1 e 2 do Auto de Infração, as quais se referem, respectivamente, à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas importações de material para uso ou consumo do estabelecimento:

- i*) sob CFOP 3556 de: alças de carga RD42 12,5T; cabo de aço; cestos plásticos; cavaletes; cintas de elevação; corda de 16MM de rolo padrão de 10M; dispositivo de içamento de seção; eslinga; rodas dentadas; rolamentos; roletes; retentores; pastilhas e laços de aço;
- ii*) sob CFOP 3101 de: arranca pregos 800MM, martelo serralheiro, chaves de fenda punho plástico, eslinga, anel de carga roscado, manilha para eslinga, cassete TX-3, âncoras, funil de PVC e rodas industriais.

Do exame do Recurso de Ofício, a desoneração do débito original de R\$ 330.180,77 para R\$ 198.108,46 decorreu da conclusão da Junta de Julgamento Fiscal de que, no caso concreto, o sujeito passivo possuía na escrita fiscal, no período fiscalizado, saldos credores em montantes maiores do que os autuados, aplicando, assim, apenas a multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Assim, confirmada existência de saldos credores superiores ao imposto exigido no decorrer do período fiscalizado, deve-se aplicar a penalidade imposta e oportunizar ao recorrido estornar o crédito indevido, por inexistir obrigação principal a exigir, razão de concordar com a Decisão

recorrida.

Diante de tais considerações, concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Inerente ao Recurso Voluntário, as razões recursais restringem-se as alegações de que:

1. Nulidade do Auto de Infração por vício de motivação, já que não há qualquer investigação sobre a destinação das mercadorias adquiridas, apenas meras ilações e presunções, insuficientes para desconsiderar a natureza de insumo das mercadorias importadas;
2. Decadência do crédito tributário relativos aos meses de fevereiro a setembro de 2015, nos termos previstos no art. 150, § 4º do CTN, por ser o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, já que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 08.09.2020;
3. No mérito, quanto à infração 1, diz ter demonstrado no Registro de Entradas que não escriturou os créditos relativos a todas as aquisições registradas sob o CFOP 3556, do que exemplifica com as Notas Fiscais nºs 46 e 7021, emitidas em 20/02/2015 e 04/11/2016, tendo a JF se equivocado ao concluir que os créditos fiscais haviam sido lançados, pois deixou de observar que uma mesma nota fiscal pode conter material de uso ou consumo (CFOP 3556) e mercadorias classificadas como insumos, com CFOP 3101 (compra para industrialização), que autoriza o lançamento do crédito, cuja observação aplica-se para as demais notas fiscais autuadas.
4. Quanto à exação 2, diz que os produtos adquiridos são insumos (CFOP 3101) de seu processo produtivo de segmentos de concreto que, montados ordenadamente, formam a torre para suporte de gerador de energia eólica, tendo apresentado laudo técnico e *bill of* material que retratam detalhadamente a função de cada um dos componentes empregados e a sua indispensabilidade.

Inicialmente, rejeito nulidade do Auto de Infração sob alegação de vício de motivação eis que nas acusações consignam a motivação de tratarem de aquisições de material para uso ou consumo do estabelecimento, referentes às importações classificadas sob CFOP 3556 (compra de material para uso ou consumo) e 3101 (compra para industrialização), cujos produtos foram analiticamente relacionados às fls. 10 a 15 dos autos, tendo sido fornecido ao autuado cópia dos arquivos eletrônicos, como prova o documento de fl. 18. Portanto, houve motivação para autuação e o devido contraditório com pleno exercício do direito de defesa, de modo a possibilitar ao acusado contraditar a acusação, como ocorreu.

No tocante à pretensão recursal para que seja reconhecida a decadência, referente aos fatos geradores ocorridos nas competências de fevereiro a setembro de 2015, sob a égide do art. 150, § 4º do CTN, já que o lançamento do crédito tributário só se completou com a ciência ao autuado do Auto de Infração, ocorrida em 08.09.2020, via DTE – Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 18), concluo que, com exceção do mês de setembro de 2015, cabe razão ao recorrente e que a Decisão recorrida deve ser modificada para desoneração parcial do valor original do Auto de Infração, em razão da prejudicial de mérito de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, estabelecido no artigo 150, § 4º do CTN, inerente aos fatos geradores de março a julho de 2015 da infração 1 e fevereiro a julho de 2015 da infração 2, tendo em vista que a acusação da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorreu da análise pelo fisco dos lançamentos das operações lançadas pelo contribuinte em sua escrita fiscal e oferecidas a tributação, já que a compensação do débito com saldo credor no mês já é uma forma de pagamento do imposto a ser homologado pelo fisco.

Diante de tais considerações, dos valores mantidos na Decisão recorrida, remanescem os seguintes:

INFRAÇÃO 01		
DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
30/09/2015	42.333,37	25.400,02
30/11/2015	15.671,57	9.402,94
29/02/2016	369,35	221,61
30/11/2015	145.777,31	87.466,39
TOTAL	204.151,60	122.490,96

INFRAÇÃO 02		
DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
30/09/2015	5.850,62	3.510,37
29/02/2016	179,38	107,63
31/08/2016	369,42	221,65
30/11/2016	6.267,74	3.760,64
31/12/2016	37,75	22,65
TOTAL	12.704,91	7.622,95

No mérito, em relação à infração 1, o recorrente alega que não escriturou os créditos relativos as aquisições registradas sob o CFOP 3556, como prova o Registro de Entradas, do que exemplifica com as Notas Fiscais nºs 46 e 7021, emitidas em 20/02/2015 e 04/11/2016.

Da análise de tais exemplos, efetivamente, às fls. 10 e 13 a 15 dos autos, verifica-se do levantamento fiscal que tais documentos consignam diversos itens, conforme a seguir distribuídos:

- Nota Fiscal-e nº 46: no **levantamento fiscal** consta como creditado o valor do ICMS de R\$ 7.485,46, sendo:
 1. sob CFOP 3556 (uso ou consumo), relativo à infração 1, a base de cálculo e o ICMS indevidos, respectivamente, nos valores de: **R\$ 30.518,87** e **R\$ 5.188,22**, e residem nos itens: ancoragem, alicate armador, chapa de fixação das mesas, chumbador metálico, arruela plana, porca sext, barra roscada ancora alta fix;
 2. sob CFOP 3101 (industrialização), relativo à infração 2, a exigência do crédito indevido, no valor de **R\$ 217,40**, reside no item grampo de posicionamento, por entender tratar-se de material para uso/consumo;
 3. sob CFOP 3551 (ativo), crédito fiscal tido como indevido, no valor de **R\$ 2.079,84**, não foi exigido neste Auto de Infração e reside nos itens: corta vergalhão e jogos de lâminas.

Por sua vez, como demonstra o apelante através do Registro de Entradas na EFD, às fls. 342 dos autos, o crédito do ICMS relativo à Nota Fiscal-e nº 46 foi de R\$ 9.045,98, apenas para CFOP 3101 (industrialização). Portanto, para CFOP 3556, no mesmo valor total do levantamento fiscal de **R\$ 30.518,87**, não houve crédito do ICMS na EFD (fl. 342), objeto de exigência na infração 1, como afirma o recorrente.

- Nota Fiscal-e nº 7021: no **levantamento fiscal**, às fls. 13 a 15 dos autos, consta como creditado o valor do ICMS de R\$ 152.045,05, sendo:
 1. sob CFOP 3556 (uso ou consumo), relativo à infração 1, a base de cálculo e o ICMS indevidos, respectivamente, nos valores de: **R\$ 809.874,15** e **R\$ 145.777,31**, e residem nos itens: alça de carga, cesto plástico, cinta de elevação, corda, disp. içamento, escada extensível alu, eslinga, içamento, manilha arredond., patilha bloqueio e segmento suporte em alumínio.
 2. sob CFOP 3101 (industrialização), relativo à infração 2, a exigência do ICMS indevido, no valor de **R\$ 6.267,74**, reside nos itens: anel carga roscado, arranca pregos, chave fendas punho plástico, eslinga, manilha para slingas e martelo serralheiro.

Por sua vez, consoante demonstra o apelante através do Registro de Entradas da EFD, à fl. 689 dos autos, o crédito do ICMS relativo à Nota Fiscal-e nº 7021 é de R\$ 38.272,12, apenas para CFOP 3101 (industrialização). Portanto, para CFOP 3556, no mesmo valor total do levantamento fiscal de **R\$ 809.874,15**, não houve crédito do ICMS na EFD (fl. 689), objeto de exigência na infração 1, como afirma o recorrente.

O mesmo se sucede para os demais documentos fiscais, a exemplo da Nota Fiscal-e nº 110 que no **levantamento fiscal** (fl. 10), consta como creditado o valor do ICMS de R\$ 14.418,22, relativo CFOP 3556, inerente à base de cálculo de R\$ 84.813,04. Contudo, no Registro de Entradas da EFD, à fl. 382 dos autos, para CFOP 3556, para o mesmo valor total do levantamento fiscal de R\$ 84.813,04, não houve crédito do ICMS na EFD.

Diante de tais considerações, concluo pela improcedência da infração 1, eis que restou comprovado que o recorrente não se creditou do ICMS das aquisições sob o CFOP 3556 no Registro de Entradas.

Na infração 2, pela qual se exige o ICMS de R\$ 47.265,36, sob a acusação de utilização indevida de crédito em razão de decorrer de aquisições de material para uso ou consumo do estabelecimento, referente às importações classificadas sob CFOP 3101, dos itens: anel carga roscado, arranca pregos, chave fendas punho plástico, eslinga, grampo de posicionamento, manilha para eslingas e martelo serralheiro, tendo o recorrente alegado em seu favor tratarem de produtos adquiridos como insumos de seu processo produtivo de segmentos de concreto que, montados

ordenadamente, formam a torre para suporte de gerador de energia eólica, do que apresenta laudo técnico e *bill of material* que, segundo o apelante, retratam detalhadamente a função de cada um dos componentes empregados e a sua indispensabilidade.

De início, ressalte-se que para utilização de créditos fiscais como “insumos”, os mesmos devem ser consumidos no processo produtivo da empresa, a exemplo de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Da análise do Relatório Técnico, às fls. 119 e seguintes dos autos, verifica-se que nele não se trata, especificamente, das funções dos itens, objeto da autuação, no processo produtivo da empresa. O máximo que vislumbrei de identidade com os materiais tidos como de uso ou consumo do estabelecimento foi, à fl. 171 (verso) dos autos, a foto do item “grampos de posicionamento”, que relata que são substituídos decorrente de desgastes, contudo não se sabe como, nem que local e tempo ocorre tal desgaste.

Porém, os itens que são objeto de glosa (arranca pregos, chave-de-fendas, grampo de posicionamento, manilha para eslingas e martelo serralheiro), registrados pelo contribuinte como mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização, sob CFOP 3101, facilmente pode-se concluir pela sua natureza ferramental, não ensejando o direito ao crédito fiscal. O mesmo ocorre com as eslingas para içamento, empregado no transporte e movimentação de cargas que consiste em um conjunto de cabos. Logo, não podem se caracterizar como insumo produtivo com direito ao crédito fiscal, por não se enquadrar como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Assim diante de tais considerações, inerente à infração 2, mantenho a multa de R\$ 7.622,94, conforme já analisada, nos termos a seguir:

INFRAÇÃO 02		
DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
30/09/2015	5.850,62	3.510,37
29/02/2016	179,38	107,63
31/08/2016	369,42	221,65
30/11/2016	6.267,74	3.760,64
31/12/2016	37,75	22,65
TOTAL	12.704,91	7.622,94

Por fim, quanto a alegação acerca do caráter confiscatório e da desproporcionalidade da multa proposta ou quanto ao pleito de afastar os juros de mora, há de esclarecer que tal penalidade e juros são previstos em lei e, nos termos do art. 125, III do COTEB, falece competência ao CONSEF a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, o que nos impossibilitam de tais análises.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 7.622,94, quanto à infração 2, em razão da decadência dos meses fevereiro a julho de 2015 e da aplicação da multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

VOTO DISCORDANTE (Produtos: grampo de posicionamento e manilha para eslingas)

De logo, peço vênica para divergir do voto do Ilustre Relator.

Avançando na apreciação do mérito, sinaliza o Ilustre relator que, apesar da recorrente apontar para outros itens, os itens que são objeto de glosa são: arranca pregos, chave-de-fendas, martelo serralheiro, grampo de posicionamento e manilha para eslingas registrados pelo contribuinte como mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização, sob CFOP 3101.

Neste sentido, não obstante concordar que os primeiros itens apresentam natureza instrumental, discordo quanto a natureza dada quanto aos demais itens (grampo de posicionamento e manilha para eslingas). Isto porque, tratando-se de processo industrial, as legislações complementar e

estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Assim dispõe o art. 32 da LC 87/96, o art. 93 do RICMS e o art. 226 do Decreto nº 7.212, de 2010, atual Regulamento do IPI (RIPI/2010), conforme transcrição abaixo:

“Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;”

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos: a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; (grifo não original)”

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

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;”

Depreende-se da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notório a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Conforme esclarecido pela recorrente os referidos itens indevidamente glosados são elementos imprescindíveis no processo de industrialização e, portanto, devem ser considerados insumos ou materiais secundários. Conforme explicou a empresa recorrente, os itens lançados são insumos de seu processo produtivo de segmentos de concreto que, montados ordenadamente, formam a torre para suporte de gerador de energia eólica.

Ademais, é notória a dificuldade para delimitar os critérios normativos que identificam e classificam o conceito de insumos, prejudicando a análise tanto pelos contribuintes, como pelos julgadores.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo de extração de minério e indevidamente interpretado como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Merece, assim, o tratamento como materiais secundários aqueles itens que são empregados diretamente no processo industrial e que, caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a CUMULATIVIDADE do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses materiais intermediários, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, devendo ser mantido a exigência quanto aos demais itens lançados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para alterar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0053/20-8, lavrado contra **WOBEN WINDPOWER INDUSTRIAL E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$ 7.622,94**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Produtos: grampo de posicionamento e manilha para eslingas) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Antonio Dijalma Lemos barreto, Marcelo Mattedi e Silva, Igor Lucas Gouveia Baptista e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE (Produtos: grampo de posicionamento e manilha para eslingas) – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DISCORDANTE
(Produtos: grampo de posicionamento e manilha para eslingas)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS