



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

Processo nº 130.672.2010-2

Acórdão 063/2015

Recurso HIE/CRF-024/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

1ª RECORRIDA: ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA.

2ª RECORRENTE: ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA

2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

AUTUANTE: VALMIR SANTANA DA SILVA

RELATOR: CONSº. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO

CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS. MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO. MANTIDA A ACUSAÇÃO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao uso e/ou consumo da empresa não é admitido pela legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Parte do crédito tributário restou insubsistente face à redução da multa aplicada decorrente de mudança da legislação.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

Relatório

A C O R D A Mos membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO**, de ambos, para manter a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **9330008.09.00000865/2010-93**, lavrado em 24/12/2010, contra **ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA.**, CCICMS nº 16.122.015-0, declarando devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 88.580,78, (oitenta e oito mil, quinhentos e oitenta reais e setenta e oito centavos)**, sendo **R\$ 44.290,39 (quarenta e quatro mil, duzentos e noventa reais e trinta e nove centavos)** de ICMS, por infração ao artigo 72, § 1º, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 44.290,39 (quarenta e quatro mil, duzentos e noventa reais e trinta e nove centavos)** de multa por infração nos termos do art. 82, V, alínea “h” da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, **CANCELO**, por indevida, a quantia de **R\$ 44.290,39**, a título de multa por infração, pelos fundamentos expostos na fundamentação deste voto.

Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do art. 84, parágrafo único, IV, da Lei nº

10.094/13.

P.R.I.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 24 de fevereiro de 2015.

**Roberto Farias de Araújo
Cons. Relator**

**Gianni Cunha da Silveira Cavalcante
Presidente**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros, MARIA DAS GRAÇAS DONATO DE OLIVEIRA LIMA, JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES, PATRÍCIA MÁRCIA DE ARRUDA BARBOSA, DOMÊNICA COUTINHO DE SOUZA FURTADO e FRANCISCO GOMES DE LIMA NETTO.

Assessora Jurídica

RECURSO HIE/VOL/CRF Nº 024/2014

1ª RECORRENTE: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS.

1ª RECORRIDA: ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA.

2ª RECORRENTE: ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA

2ª RECORRIDA: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS

PREPARADORA: RECEBEDORIA DE RENDAS DE JOÃO PESSOA

AUTUANTE: VALMIR SANTANA DA SILVA

RELATOR: CONSº. ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO

CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS. MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO. MANTIDA A ACUSAÇÃO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSOS HIERÁRQUICO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao uso e/ou consumo da empresa não é admitido pela legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Parte do crédito tributário restou insubsistente face à redução da multa aplicada decorrente de mudança da legislação.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

RELATÓRIO

O Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000865/2010-93, lavrado em 24/12/2010, contra a empresa ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA., CCICMS nº 16.122.015-0, com ciência pessoal, em 29/12/2010 (fls. 4), denuncia:

CRÉDITO INDEVIDO (MERC. DESTINADAS AO USO /OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO)
>> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte creditou-se do ICMS destacado em documentos fiscal (is), consignando mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota explicativa:

A infração consiste no aproveitamento indevido de crédito de ICMS nas aquisições de produtos (BOLA DE AÇO E CORPO MOEDOR) destinados ao uso e consumo, ocasionando por consequência a falta de recolhimento do ICMS no montante discriminado na planilha anexa, tendo em vista que o contribuinte apresentou saldo devedor em todos os meses dos exercícios auditados.

Foi dado como infringido o artigo 72, § 1º, I, do RICMS-PB aprovado pelo Decreto 18.930/97, com exigência de ICMS no valor de **R\$ 44.290,39**, com proposição da penalidade na ordem de **R\$ 88.580,78**, arrimada no artigo 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Instruem os autos: Ordem de Serviço Normal, Termo de Início de Fiscalização, Demonstrativo de Notas Fiscais com Crédito Indevido de ICMS, Relatório de Notas Fiscais, cópias de Notas Fiscais, Demonstrativo da Conta Corrente, exercício de 2008 e 2009, Notificação, Levantamento da Conta Caixa, Levantamento da Conta Fornecedores, Apuração do Resultado Industrial e Termo de Encerramento de Fiscalização (fls. 5/37).

A autuada apresentou Reclamação em 28/1/2011 (fls. 40/54), tendo apresentado em sua defesa os seguintes pontos:

De início, discorre sobre a tempestividade da defesa, afirmando que o prazo de 30 (trinta) dias, estabelecido no art. 709 do RICMS, terminou em 29/1/2011 (sábado), estendendo-se para o primeiro dia útil seguinte, 28/1/2011, está sendo cumprido.

No mérito, alega como regular o aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de bolas de aço e corpo moedores afirmando que se traduzem como insumos essenciais à fabricação dos produtos cerâmicos, pois além de terem a função de moagem dos produtos, entram na sua composição, se revestindo na condição de elemento fundente.

Anexa parecer técnico do Engenheiro de Minas Wenner Gláucio Lopes Lucena sobre a matéria prima da massa cerâmica e o seu processo de produção (beneficiamento), posto às fls. 81/89, dos autos.

Mais adiante, se insurge contra o percentual de 200% de multa, taxando-o de inconstitucional ferindo

os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade, não confisco, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial.

Por fim, requer o acolhimento dos argumentos suscitados na defesa para desprover em sua totalidade o auto de infração, protestando por todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente novos documentos, perícias contábeis e fiscais.

Por sua vez, o autuante veio na forma regulamentar apresentar contestação (fls. 114/127) contra os argumentos da recorrente afirmando que as bolas de aço e corpos moedores não se agregam necessariamente ao produto final, mas apenas se desgastam durante o processo de moagem se misturando à massa cerâmica na forma de resíduos. A presença de alguns elementos químicos de sua composição que também existem na massa cerâmica não lhe configura a classificação como matéria prima.

Afirmam que o relatório técnico apenas diz que o percentual de óxido de ferro presente na amostra é de 3,55%, mas omite qual o percentual desse produto que existe naturalmente no material argiloso.

Após extensa matéria sobre o assunto, pede a procedência ao auto de infração.

Com informação de que constam antecedentes fiscais (fls. 130), os autos foram conclusos (fl. 131) e remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foi distribuído para a julgadora fiscal, Gílvia Dantas Macedo, que após análise minuciosa, julgou o libelo basilar PARCIALMENTE PROCEDENTE, fundamentando sua decisão consoante explicitado abaixo:

CRÉDITO INDEVIDO. MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. INDEVIDA A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. CORREÇÕES RELATIVAS Á MULTA APLICADA. CONSEQUENCIA. DERROCADA PARCIAL DO CREDITO TRIBUTARIO.

A aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

A lei específica que cuida da penalidade atribuída ao caso em comento sofreu alteração, cuja circunstância resultou em redução do quantum a ser exigido do contribuinte. Tem-se assim, que a infração cometida pelo autuado fica amparada pelos dispositivos contidos na nova lei, tendo em vista que, à luz do art. 106 do Código Tributário Nacional, a lei retroage para beneficiar o réu.

Com as alterações efetuadas, o crédito tributário passa a ser de **R\$ 88.580,78**, sendo **R\$ 44.290,39** de **ICMS** e **R\$ 44.290,39**, de multa por infração.

A autuada foi cientificada da decisão de primeira instância, por via postal, com AR, em 10/12/2013 (fls. 143), vindo tempestivamente aos autos apresentar Recurso Voluntário (fls. 144/159), apresentando as seguintes razões:

- que é pessoa jurídica e atua na produção e comercialização de produtos cerâmicos, utilizando no processo de industrialização, bola de aço e corpo moedor.
- que as bolas de aço são empregadas no processo de moagem, e acabam integrando o próprio produto fabricado pela recorrente;
- que, nesse contexto, se aproveitou dos gastos desses insumos se creditando no ICMS, nos termos vigentes na legislação fiscal;
- que foi surpreendida com a lavratura de um auto de infração, que considerou indevido, produtos intermediários, que apesar de não integrarem o produto final, são consumidos no processo, tendo quitado o imposto mediante compensação, bem como teve a multa imposta no percentual de 200% reduzida para 100%;
- que a suposta infração está contida no art. 72, § 1º, inciso I do RICMS/PB, sendo completamente inadequado para sustentar o lançamento indiciário, haja vista não se poder confundir mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, com mercadoria consumida no processo de industrialização;
- prossegue, trazendo à colação o art. 82, inciso III “a” do RICMS, que dispõe que a legislação estadual deixa bem claro que as mercadorias integradas ou consumidas no processo de industrialização não darão direito a crédito apenas na hipótese em que o produto resultante não for tributado ou estiver isento do imposto e não se tratar de saída para o exterior.
- discorre que a glosa, sobre o crédito das bolas de aço (corpo moedor) é indevida, porque estas compõem o processo produtivo, legitimando o creditamento.

Pelo exposto, requer que seja reformada a decisão monocrática com a improcedência da sentença , desconstituindo o crédito tributário confirmado, por medida de justiça.

Em suas contra razões (fls. 174) o autuante, se limitou a afirmar que mantinha o entendimento já manifestado em consonância com julgados anteriores do Conselho de Recursos Fiscais.

Remetidos a esta Corte, os autos foram, a mim, distribuídos, consoante critério regulamentar, para análise e decisão.

Este é o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração com denúncia de Crédito Indevido de ICMS, julgado parcialmente procedente na primeira instância, por ter a empresa autuada se utilizado de créditos fiscais relativos às aquisições de **bolas de aço e corpos moedores** utilizados na fragmentação da matéria prima no seu processo industrial, com exigência do seguinte crédito tributário:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Crédito Indevido do ICMS	44.290,39	88.580,78	132.871,17
Total	44.290,39	88.580,78	132.871,17

A materialidade da acusação está consignada na planilha de fls. 10, as quais glosam o crédito fiscal do ICMS, relativo aos produtos **bolas de aço e corpos moedores** utilizados na fragmentação da matéria prima no processo industrial da empresa.

No caso do ICMS, a não cumulatividade é regida pelo art. 155 da Constituição Federal, de 1998, onde o direito ao crédito está condicionado a uma saída tributada subsequente, não se atrelando incondicionalmente ao conceito de insumos, vejamos o dispositivo constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Assim, como nos ensina o art. 155, II da Lei Maior, uma operação amparada com isenção ou não incidência do imposto não implica em créditos a compensar nas operações subsequentes e acarretará a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Fundamentado na norma constitucional, este Colegiado segue o entendimento de que, salvo disposições em contrário da própria legislação, o direito ao crédito no processo industrial está relacionado ao critério da tributabilidade da operação e da **integração do material ao produto final**, sendo irrelevante para esse propósito que o material seja **essencial** ou **consumível** no processo produtivo.

Nesse rumo, entendo que a definição dada pela Decisão CAT nº 2/82 do Estado de São Paulo para matéria prima, produto intermediário e material secundário é mais aconselhável quando tratamos do ICMS, pois é a matéria prima e o produto intermediário que irão se agregar ao produto final gerando direito aos créditos pela aquisição desses materiais.

1) Matéria-prima é, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da autora, integrantes do novo produto - papel, etc. 2) Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto mobiliário.

3) *Produto Secundário* - é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcáreo - CaCO_3 (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é "produto secundário", porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto-telha; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto - papel. (...)"

No caso em exame, tanto os **corpos moedores** quanto as **bolas de aço** se apresentam como elementos utilizados na moagem da matéria prima (materiais argilosos e não argilosos) de forma a homogeneizar a massa cerâmica dentro de uma distribuição granulométrica definida, que se incorporam, pelo desgaste, ao produto final fabricado.

A presença de vestígios desses produtos na massa cerâmica não se revestem na condição de matéria prima, constituindo-se em meros resíduos (sem valor mensurável), decorrentes do desgaste desses materiais pelo atrito, que se desprendem e vão se agregar na massa cerâmica e nas paredes dos moinhos.

Ademais, na composição dos materiais argilosos há a presença natural de **Fe_2O_3** (óxido de ferro), assim o percentual de 3,55% desse material, encontrado na amostra, não implica que foram provenientes do desgaste dos **corpos moedores** e das **bolas de aço**.

Além disso, o Relatório (fls. 110), trazido à colação pelo contribuinte, consta que o mesmo é composto de: Carbono (C), Silício (Si), Manganês (Mn), Enxofre (S), Fósforo (P), Cromo (Cr) e Ferro (Fé), em diversas proporções, mas o mesmo documento não faz referências ao elemento Potássio (K), como sendo proveniente dessas bolas.

Portanto, o referido Relatório apresenta-se lacunoso e inconcluso, não se prestando para comprovar a natureza de insumos aos elementos que se desprendem do corpo moedor (bolas de aço).

Ademais, não há como se estabelecer em que grau ocorre a participação dos materiais provenientes das bolas de aço no processo produtivo em questão. Sua presença no produto final se dá de forma casual e ínfima, de tal modo que não se pode afirmar, com segurança, a sua essencialidade nas características do produto final.

O certo é que a presença de tais materiais no produto final se dá por mera consequência do seu desgaste natural, não se constituindo, pois como elemento indispensável à sua composição.

Assim sendo, as bolas de aço se tratam de bens de produção, necessários, é claro, para a fabricação de material cerâmico, porém, na condição de meios para consecução do objetivo final. Nessa situação, sofrem desgaste e, por isso, precisam ser substituídos periodicamente, ao final da sua vida útil, assim como o casco do moinho, motores, engrenagens, etc.

Registre-se que esses materiais não podem ser considerados matéria prima e nem mesmo materiais secundários, pois não se integram ao produto final (a não ser sob a forma de resíduos) nem se consomem durante o processo industrial, apenas se desgastam ao longo do tempo, assim devem ser classificados como material de uso e consumo, cujo direito ao crédito só está previsto a partir de 1º de janeiro de 2020, como dispõe o art. 72, § 1º, I, do RICMS/PB, abaixo transcrito:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e

§ 4º do art. 85; (...)

§ 1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Dessa forma, esta relatoria corrobora com a decisão da primeira instância, em acatar por regular o procedimento da fiscalização em glosar os créditos advindos das aquisições dos produtos em questão.

No mais, a questão já foi pacificada no âmbito deste Colegiado, a exemplo do Acórdão nº 148/2014, da relatoria do Cons.º Francisco Gomes de Lima Netto,

RECURSO HIERÁRQUICO. PROVIMENTO PARCIAL. CRÉDITO INDEVIDO DO ICMS. MANTIDO. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.

O aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao uso e/ou consumo da empresa não é admitido pela legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Parte do crédito tributário restou insubsistente face à redução da multa aplicada decorrente de mudança da legislação.

Por fim, cabe ainda considerar que, com as alterações introduzidas pela Lei 10.008, de 05/06/2013, que começou a produzir efeitos a partir de 1º de setembro de 2013, houve uma redução de 50% no percentual da multa aplicada, devido ao novo texto do art. 82, V, "h", que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 82. As multas para as quais se adotar o critério referido no inciso II, do art.80, serão as seguintes:
(...)

V - de 100% (cinquenta por cento):
(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Concluo por considerar acertada a decisão da primeira instância, apenas reduzindo a multa aplicada

a um percentual de 100%, em sintonia com a nova redação do art. 82, V, “h”, da Lei nº 6.379/96, declarando devido seguinte crédito tributário:

=> Crédito Tributário	ICMS	MULTA	TOTAL
Crédito Indevido do ICMS	44.290,39	44.290,39	88.580,78
Total	44.290,39	44.290,39	88.580,78

Pelo exposto,

VOTO- pelo recebimento dos Recursos **HIERÁRQUICO**, por regular, e **VOLUNTÁRIO**, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo **DESPROVIMENTO**, deambos, para manter a decisão monocrática que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **9330008.09.00000865/2010-93**, lavrado em 24/12/2010, contra **ELIZABETH REVESTIMENTOS LTDA.**, CCICMS nº 16.122.015-0, declarando

devido o crédito tributário, no valor de **R\$ 88.580,78, (oitenta e oito mil, quinhentos e oitenta reais e setenta e oito centavos)**, sendo **R\$ 44.290,39 (quarenta e quatro mil, duzentos e noventa reais e trinta e nove centavos)** de **ICMS**, por infração ao artigo 72, § 1º, I, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e **R\$ 44.290,39 (quarenta e quatro mil, duzentos e noventa reais e trinta e nove centavos)** de multa por infração nos termos do art. 82, V, alínea “h” da Lei nº 6.379/96.

Em tempo, **CANCELO**, por indevida, a quantia de **R\$ 44.290,39**, a título de multa por infração, pelos fundamentos expostos na fundamentação deste voto.

Sala das Sessões do Conselho de Recursos Fiscais, em 13 de fevereiro de 2015.

ROBERTO FARIAS DE ARAÚJO
Conselheiro Relator