

PROCESSO - A.I. Nº 03062686/95  
RECORRENTE - INDÚSTRIA DE AZULEJOS DA BAHIA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0393-04/02  
ORIGEM - INFRAZ BONOCÔ (INFRAZ PIRAJÁ)  
INTERNET - 18.09.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0467-11/03

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO, OU CONSUMO E ATIVO FIXO. CORREÇÃO MONETÁRIA DOS VALORES LANÇADOS. Modificada a Decisão. A legislação vedava a utilização de créditos fiscais referentes a aquisições destinadas ao uso e consumo e ativo imobilizado do estabelecimento. Os produtos “Punções, Placas e Caixas Refratárias” são caracterizados como insumos e geram direito ao uso do respectivo crédito fiscal. Não se considera como crédito fiscal qualquer valor acrescido ao imposto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão da 4ª JJF, que, por unanimidade, julgou o Auto de Infração Procedente – Acórdão JJF n.º 0393-04/02 – que exige imposto em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativos aos serviços de comunicação e às aquisições para uso/consumo/ativo fixo do estabelecimento, não consumidos no processo industrial ou não integrados no produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, lançados no item 007 – “Outros Créditos” – do livro Registro de Apuração de ICMS, como “créditos fiscais extemporâneos concernentes a produtos intermediários”.

Em preliminar, o recorrente ratificou o pedido de nulidade do item específico, relativo às aquisições para uso/consumo/ativo fixo do estabelecimento, e de todo o PAF, pois se encontraria prenhe de vício insanável, a saber, a falta de conhecimento, na integralidade, das mercadorias que foram objeto da glosa do crédito fiscal, que foi objeto de diligência da ASTEC, não suprida.

No mérito, asseverou que os créditos fiscais dizem respeito aos materiais citados na defesa, e que teria apresentado cópias de diligência realizada em processo exatamente igual, de Parecer da PROFAZ e da respectiva Decisão do CONSEF, e que restaria claro que aqueles materiais são consumidos no seu processo produtivo e têm contato direto e contínuo com o produto final, se desgastando em função disso, não existindo qualquer dúvida de que os mesmos são suscetíveis ao crédito.

Apontou, em especial, os produtos: moldes, telas, disco de vídea, brocas, buchas, correias, correias raspadoras, disco de corte, disco de desbatimento, lâminas de serra, óleos lubrificantes (Lubrax, Marbbox, MB 400, GMA 2, etc.), punções, placas e caixas refratárias, rolo refratário, esmeril, escovas, ácidos, bandeja refratária, barrilha ou carbonato de sódio, ácido sulfúrico, parafina e cloreto de amônio, destacando que as “correias” citadas no Auto de Infração são

“correias raspadoras” dos produtos (não de movimentação de engrenagens), os discos equivalem aos discos de vídea e o óleo é utilizado para diminuir o desgaste das peças utilizadas no corte, etc., diretamente sobre o produto final.

Disse que assim, dentro da sua atividade específica de fabricação de azulejos e decorados ( pisos cerâmicos), os materiais listados são efetivamente consumidos no processo produtivo e nele se desgastam, exigindo constante renovação, e que, de forma indubitável, as mercadorias cujos créditos foram glosados são produtos intermediários ao seu processo produtivo e se desgastam em função do contato direto e contínuo com o produto final. Citou a Resolução n.º 3.839/98, da 4<sup>a</sup> Câmara, que julgou improcedente o Auto de Infração n.º 03031952/93, contra si lavrado, com a anuência da Douta PGE/PROFIS.

Reiterou o pedido de perícia técnica ao CEPED.

Firmou que, além de ser admitido os créditos, a sua correção também seria devida, pois apenas projeta a recuperação do “status monetário” dos valores.

Concluiu requerendo a improcedência dos itens contestados.

A representante da PGE/PROFIS, na sua manifestação, disse que a nulidade suscitada não pode prosperar, pois o lançamento tributário em apreço fora efetivado com base nos livros fiscais do autuado, assim, levou-se em conta a discriminação dos produtos objeto do creditamento extemporâneo na forma como o recorrente escriturou no seu livro Registro de Apuração do ICMS, que não pode agora alegar o desconhecimento destes produtos.

Quanto ao mérito, afirmou corroborar com o entendimento manifestado pela JJF, pois os produtos relacionados às fls. 97 a 214 são materiais de uso e consumo e bens destinados ao ativo imobilizado, que a teor do art. 97, I, II, e IX do RICMS/89, vigente à época do fato gerador, não ensejavam direito à utilização dos créditos fiscais.

Opinou pelo Não Provimento do presente Recurso Voluntário.

Na sessão realizada no dia 19-03-2003, por proposição minha, esta 1<sup>a</sup> CJF deliberou que os autos fossem encaminhados à ASTEC/CONSEF, para que fiscal estranho ao feito elaborasse demonstrativo indicando, quais os valores mensais, em Real, dos produtos a seguir, e respectivos serviços de transporte, relacionando-os com os meses em que houve a dedução do imposto a recolher:

1. Moldes
2. Telas
3. Disco de Vídea
4. Brocas, Buchas
5. Correias
6. Correias raspadoras
7. Disco de Corte
8. Disco de Disbatamento
9. Lâminas de Serra
10. Óleos lubrificantes (Lubrax, Marbax, MB 400, GMA 2, etc.)
11. Punções
12. Placas e Caixas refratárias
13. Rolo refratário
14. Esmeril
15. Escovas

16. Ácidos (exceto o ácido sulfúrico, que deve estar em separado)
17. Bandeja refratária
18. Barrilha ou Carbonato de Sódio
19. Ácido Sulfúrico
20. Parafina
21. Cloreto de Amônio

A diligência foi atendida conforme Parecer ASTEC n.<sup>o</sup> 0087/2003, apensado às fls. 306 a 317 dos autos.

Devidamente cientificado, o patrono do recorrente, no prazo que lhe fora concedido, se manifestou reiterando todos os termos do seu Recurso Voluntário, dizendo estar agora fortalecido pelo resultado da diligência, pois, além de constatar que, em verdade, se tratam de produtos intermediários, os créditos pertinentes a estas mercadorias foram em valores bem menor daqueles apontados na autuação, totalizando R\$3.005,24, e que, sendo assim, se condenação houver, deve se limitar a essa importânciа.

Acrescentou que, como o diligente da ASTEC não localizou qualquer conhecimento de transporte correlato aos produtos aceitos pelo CONSEF como intermediários, ensejou insegurança na apuração e quantificação da exigência, e ratificou a preliminar de nulidade já suscitada.

No mérito, repetiu os mesmos argumentos já apresentados no seu Recurso Voluntário.

A autuante, após o conhecimento do resultado da diligência prestou nova Informação Fiscal, esclarecendo que o contribuinte utilizou extemporaneamente créditos de ICMS, lançados de forma englobada no seu livro Registro de Apuração, como “outros créditos – crédito fiscal extemporâneo concernente à aquisição de produtos intermediários”, e se recusou a entregar, à época da ação fiscal, os demonstrativos, com a relação das notas fiscais, valores e tipos de mercadorias, que pudessem embasar o seu direito a tais créditos extemporâneos.

Disse que, “dessa forma, chega a ser constrangedora e abusiva a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelo autuado em suas diversas manifestações, tendo em vista que o único que detinha as informações solicitadas pela fiscalização era o próprio contribuinte (por meio das notas fiscais e eventuais demonstrativos). Como ele se recusou a fornecê-las ao Fisco, não pode agora usufruir de sua própria torpeza solicitando a nulidade do presente lançamento. Não é por outra razão que o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n.<sup>o</sup> 7.629/99, no § 2º do artigo 18, veda vigorosamente tal prática ao determinar que: ‘Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade’.”

Ressaltou que, embora os créditos fiscais tenham sido apropriados pelo autuado nos meses de setembro e outubro de 1994 e janeiro a abril de 1995, foram utilizados extemporaneamente e corrigidos monetariamente e se referiam a notas fiscais de entradas emitidas nos exercícios de 1989 a 1995, ou seja, além de ter se creditado do imposto incidente nas entradas de materiais de uso e consumo, ferramentas e peças de reposição, o contribuinte ainda efetuou a atualização monetária de todos os valores, o que é expressamente vedado pela legislação (§ 3º, do art. 94, do RICMS/89) e a jurisprudência assentada desse CONSEF.

Citou decisões proferidas por este Colegiado, em especial os Acórdãos CJF n.<sup>o</sup> 0047-11/03 (voto vencedor exarado pela Conselheira Ivone de Oliveira Martins e por mim acompanhado), e CS n.<sup>o</sup> 0799/01 e CJF n.<sup>o</sup> 0246-11/03 (votos vencedores da minha lavra), que apreciou outros Autos de Infração sobre o mesmo tema e contra o mesmo contribuinte, para ratificar a autuação, exceto em

relação ao produtos “Telas”, “Discos de Widea” e “Placas e Caixas Refratárias”, cuja legitimidade do crédito fiscal já foi reiterada por esse CONSEF.

Após a leitura do presente relatório, o patrono do recorrente requereu à representante da PGE/PROFIS que esta solicitasse vistas ao processo, porque entendia que o resultado da diligência teria trazido novos esclarecimentos e que o seu pronunciamento seria relevante.

A representante da PGE/PROFIS disse ser desnecessário que lhe fosse concedido vistas as PAF, pois faria a retificação do Parecer oralmente. Opinou, em função do que foi dito pela Autuante, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

Como relator do PAF demonstrei que a diligência realizada pelo preposto da ASTEC em nada inovou, pois se destinou a valorar os itens reclamados pelo recorrente, com o fito de trazer liquidez à condenação, se houver.

## VOTO

O presente Auto de Infração exige ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal relativo aos serviços de comunicação e às aquisições para uso/consumo/ativo fixo do estabelecimento, não consumidos no processo industrial ou não integrados no produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, lançados no item 007 – “Outros Créditos” – do livro Registro de Apuração de ICMS, como “créditos fiscais extemporâneos concernentes a produtos intermediários”, e, ainda sobre este último, a correção monetária aplicada sobre os valores históricos.

O recorrente não se insurge quanto à glosa dos créditos referentes aos serviços de comunicação, estando, portanto, fora da lide, tendo, inclusive, promovido o recolhimento destas parcelas com o benefício da Lei n.º 7.504/99 (fls. 78 e 79).

Quanto à correção monetária aplicada, esta é vedada expressamente pelo § 3º, do art. 94, do RICMS/89, vigente à época dos fatos geradores, que reza que não se considerará como crédito fiscal qualquer valor acrescido ao imposto.

O argumento de que, além de ser admitido os créditos, a sua correção também seria devida, pois apenas projeta a recuperação do “status monetário” dos valores, não prospera, pois, da mesma forma não existe qualquer correção sobre os valores lançados a débito pelas saídas, mas somente acréscimos tributários sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido ou que foi feito a menos.

Igualmente, § 2º, do art. 92, do RPAF/81, previa que o tributo indevidamente recolhido teria o valor a ser restituído atualizado monetariamente, utilizando-se a mesma sistemática de atualização dos débitos vigente à data do recolhimento indevido.

O contribuinte, certamente ciente da impossibilidade do aproveitamento destes créditos fiscais, preferiu trilhar outro caminho, lançando-os, diretamente, no seu livro de Apuração do ICMS, a aguardar o pronunciamento da Administração desta SEFAZ.

Assim, tornou impossível a atualização monetária dos tais créditos fiscais.

Em preliminar, o recorrente ratificou o pedido de nulidade do item específico, relativo às aquisições para uso/consumo/ativo fixo do estabelecimento, e de todo o PAF, pois se encontraria prenhe de vício insanável, a saber, a falta de conhecimento, na integralidade, das mercadorias que foram objeto da glosa do crédito fiscal, que foi objeto de diligência da ASTEC, não suprida.

Tal pleito denota completo achincalhe com os membros deste Colegiado, pois, como se vê nos autos, foi o próprio contribuinte que promoveu o lançamento dos chamados “créditos extemporâneos”, diretamente no seu livro RAICMS, no campo “outros créditos”, conforme cópia deste livro às fls. 12 a 20, sendo que apenas ele detinha a informação sobre a que produtos estes créditos se referiam, e não as apresentou à fiscalização, mas somente anexou os pretenso demonstrativos (fls. 97 a 214) após três pedidos de diligência, mais precisamente em 11-05-2001 (fl. 96), quase 6 (seis) anos após o encerramento da ação fiscal.

Destarte, considerando o teor do § 2º, do art. 18, do RPAF/99, citado pela autuante no seu último pronunciamento, que reza que não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa, deixo de acolher a preliminar suscitada.

Também, indefiro a diligência requerida, porque os elementos contidos nos autos e a farta jurisprudência deste CONSEF são suficientes para a formação da minha convicção, além de ser destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (art. 147, I, do RPAF/99).

Quanto ao mérito, o recorrente limitou-se a questionar o seu direito ao creditamento em relação a 21 (vinte e um) itens, enumerados no relatório deste Acórdão, portanto, quanto aos demais, como por exemplo gaxeta, válvula, anel, rolamento, retentor, entre outros, além de que, definitivamente, os entendo como materiais para uso e consumo, reza o art. 140, do RPAF/99 que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, portanto, considero como acertada a glosa dos créditos fiscais deles decorrentes.

Para que se pudesse dar liquidez à Decisão a ser tomada, esta 1ª CJF, na sessão do dia 19-03-2003, deliberou que os autos fossem encaminhados à ASTEC, para que fiscal estranho ao feito elaborasse demonstrativo indicando, quais os valores mensais, em Real, dos produtos listados, e respectivos serviços de transporte, relacionando-os com os meses em que houve a dedução do imposto a recolher.

Segundo o Parecer ASTEC n.º 0087/2003 (fls. 306 a 317), dos 21 (vinte e um) itens discutidos pelo recorrente, somente 9 (nove) estão elencados nos demonstrativos apensados às fls. 97 a 214. São eles:

1. Telas
2. Brocas, Buchas
3. Correias
4. Disco de Corte
5. Lâminas de Serra
6. Óleos lubrificantes (Lubrax, Marbax, MB 400, GMA 2, etc.)
7. Punções
8. Placas e Caixas refratárias
9. Escovas

Como frisou a autuante, na última manifestação, já tive a oportunidade de apreciar este mesmo tema, relacionado com os mesmos produtos, em outros Autos de Infração.

Como relator do Auto de Infração n.º 01751740/96, ainda na condição de Julgador de 1ª Instância, lavrado contra CÉRAMUS BAHIA S/A PRODUTOS CERÂMICOS, empresa do mesmo ramo de

atividade, proferi o voto no Acórdão JJF n.º 0276/01, cuja Decisão foi confirmada pela 1ª CJF, através do Acórdão CJF n.º 2149-11/01, nos seguintes termos;

5. “Reza o art. 95 do RICMS/89 que consideram-se insumos, para efeito de apropriação do crédito, as mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, sejam neles consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, desde que o produto final ou o serviço estejam sujeitos ao imposto.

6. Dos produtos impugnados pela defesa, à exceção do Cloreto de Amônio, que desde já defino pela sua exclusão dos valores exigidos, não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim, deve-se analisar se os mesmos são consumidos no processo produtivo, como segue:

6.1. As telas, por se tratarem de material serigráfico, de metal, onde é feita uma decoração, por onde passa a tinta para fixar o desenho ou decoração no piso cerâmico, segundo a defesa, seriam consumidos no processo até que não servissem mais para serem utilizadas na decoração de pedras cerâmicas. Já os moldes servem para dar formatação aos produtos. Neste caso, ficou claro se tratarem de ferramentas (ou acessórios delas) que não geram crédito fiscal.

6.2. As correias, que tem a função exclusiva de conduzir mecânica e automaticamente o “biscoito”, são, portanto, componentes de ativo imobilizado. Ressalto que não identifiquei nos autos a mencionada “correia raspadora”.

6.3. [...]

6.4. Os óleos lubrificantes que servem para evitar o atrito entre os componentes de equipamentos não se desgastam no processo produtivo, mas são enquadrados como material para uso ou consumo.

6.5. [...]

6.6. Quanto aos produtos “bandeja refratária”, “rolo refratário” e “placas e caixas refratárias”, que conduzem o “biscoito cru” ao forno desgastando-se devido a sua alta temperatura, e “disco de vídea” e “punção” que se desgastam no atrito com a massa, que é bastante abrasiva, concluo que se tratam de insumos pois são consumidos no processo produtivo, e, portanto, devem ser excluídos da autuação.”

Ainda quanto aos itens Placas e Caixas Refratárias, proferí o voto vencedor no Acórdão CS n.º 0799/01, com o seguinte teor: “discrevo do voto da Relatora somente em relação aos itens placas e caixas refratárias, pois estes produtos, feitos de um material denominado “cordierita”, são utilizados como suporte, prateleira ou mobília, para acomodar e transportar, no caso das placas, o “biscoito cru”, e, no caso das caixas, o “biscoito” já esmaltado e decorado, ao longo dos fornos de cozimento e vidrados, a temperaturas elevadas.

Por este motivo, desgastam-se e são, periodicamente substituídos, dai porque concluo que se tratam de insumos pois são consumidos no processo produtivo, e, portanto, devem ser excluídos da autuação.”

No que concerne aos produtos “Brocas, Buchas”, “Disco de Corte”, “Lâminas de Serra” e “Escovas”, não resta a menor dúvida de que se tratam de ferramentas acopladas a máquinas, e, como tal, não se enquadram na condição de insumo, mas como material destinado ao uso ou consumo do estabelecimento.

Pelo que expus, entendo que devem ser excluídos da autuação os produtos Punções, Placas e Caixa Refratárias do item B, como segue:

DATA DA OCORRÊNCIA	VALORES		
	AUTUADO	EXCLUÍDO	DEVIDO
30/09/1994	23.819,01	0,00	23.819,01
31/10/1994	31.113,92	0,01	31.113,91
31/01/1995	47.746,00	13,89	47.732,11
28/02/1995	49.356,00	0,00	49.356,00
31/03/1995	48.848,08	0,00	48.848,08
30/04/1995	6.328,01	136,00	6.192,01
TOTAIS	207.211,02	149,90	207.061,12

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

Entendo que produto intermediário não é apenas aquele “insumo” que integra fisicamente o produto final, mas também aquele que concorre no processo de industrialização, destruindo-se em razão de sua participação.

Produto intermediário é, pois, também aquele que se desgasta, se consome no processo produtivo, necessitando ser reposto na etapa seguinte, porque se assim não fosse, não poderia ser obtido o produto final.

Diligência, “*in loco*”, efetuada pelo antigo DICO em outro processo contra a mesma empresa, que, a princípio, e até prova em contrário, merece credibilidade, já que seria órgão técnico competente para proceder revisão fiscal, conclui que os materiais têm contato direto e contínuo com o produto final e se desgastam em função deste contato, sendo indispensáveis ao processo produtivo para alcançar o produto final.

Observemos o que diz alguns trechos da citada diligência, efetuada pelo antigo DICO, referente ao Auto de Infração nº 0031952/93:

“2) Os materiais como caixa/suporte, correia, caixa/placa, chapa inox, disco videa, moldes superior e inferior, malha, aço, especial ranhurada, entre outros, embora não componham a peça “azulejo”, estão em contato direto com a sua formação e se desgastam com o uso.

3) Todos têm vida útil curtíssima e segundo informações do responsável pela área de produção da empresa, esse tempo varia de 0 a 20 dias.

4) São peças imprescindíveis para a obtenção do produto final e todos são diluídos ou desgastados pelo uso no processo produtivo.”

Entendo que outros produtos, além dos excluídos no voto do relator, são insumos, indispensáveis ao processo de industrialização, consumindo-se nele, mas não integrando o produto final. E, não sendo materiais de consumo, mas produtos intermediários, o direito ao crédito existe, ao amparo do artigo 94, II, “a”, que trata do direito ao crédito, e do inciso IX do artigo 97 do RICMS/89, que trata da vedação do crédito, e assim determina:

*Art. 94 – Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:*

*II – O valor do imposto cobrado, relativamente às entradas ou aquisições de:*

- a) matérias primas, produtos intermediários e material de mebalagem recebidos para emprego em processo de industrialização.

Art. 97 – É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento, nos seguintes casos:

IX – quando constituírem insumos (mercadorias ou produtos) utilizados no processo industrial, **não sejam nele consumidos** ou não integrem o produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. (grifo nosso)

Observe que, se os produtos são consumidos no processo industrial, sem, entretanto, integrarem-se ao produto final, são alcançados pela exceção expressa no inciso IX do artigo 97 (**não sejam nele consumidos**) acima transcrito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 03062686/95, lavrado contra INDÚSTRIA DE AZULEJOS DA BAHIA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$222.944,20, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios, homologando-se os valores já recolhidos.

VOTO: Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas, Nelson Teixeira Brandão, Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Ivone de Oliveira Martins e Ciro Roberto Seifert.

VOTO (DISCORDANTE): Conselheiro: Carlos Antonio Borges Cohim da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de setembro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM DA SILVA – VOTO DISCORDANTE

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