

**PROCESSO** - A. I. Nº 108595.0007/01-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CERNE - CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.  
**RECORRIDOS** - CERNE - CERÂMICAS REUNIDAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO– Acórdão 1º JJF nº 0244/01-04  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 26/10/2004

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0344-11/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Excluídos do levantamento fiscal os produtos identificados como insumos e os destinados ao Ativo Imobilizado, bem como os fretes a eles concernentes. Mantida a exigência fiscal em relação aos produtos identificados como material de consumo. Infração parcialmente subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. DIVERGÊNCIA ENTRE A SOMA DOS VALORES DAS NOTAS FISCAIS E OS LANÇADOS NOS LIVROS FISCAIS. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO OU RECOLHIDO A MENOS. **a)** VENDAS SUBSEQUENTES DE MERCADORIAS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (PRODUTOS CERÂMICOS). **b)** TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS E/OU EMPRESAS DE TRANSPORTES NÃO INSCRITAS NO ESTADO. Para estes itens prevalece a Decisão anterior, constante no Acórdão JJF nº 0299/01-03. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e de Recurso de Ofício declarado na própria Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. O levantamento foi efetuado considerando os valores consignados no RAICMS (julho de 1996 a dezembro de 1997);
2. Falta de recolhimento do imposto em função de divergências entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros próprios (exercícios de 1996 e 1997);
3. Deixou de recolher e/ou recolheu a menos o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (exercícios de 1996 e 1997);
4. Deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado (fevereiro de 1996 a dezembro de 1997).

Sustenta a Decisão da 1ª JJF, ora recorrida:

- tratará exclusivamente do mérito da infração do item 1 uma vez que o processo voltou da 1ª

Instância de Julgamento para apreciação do mérito da autuação por Decisão da 2ª Instância do Conselho de Fazenda Estadual no que concerne ao item 1 do Auto de Infração;

- o recorrente, ao tomar conhecimento da diligência realizada, após a anulação da Decisão anterior desta Junta de Julgamento Fiscal, volta com o mesmo argumento de ser sujeito passivo tributário ilegítimo, pois as notas fiscais, base da autuação, como afirmou, foram da Cerâmica Senhor do Bonfim e não da empresa autuada. Baseou-se em trechos dos Pareceres anteriores da ASTEC/CONSEF. Esta arguição de nulidade já foi superada em Decisão anterior e, inclusive, já apreciada pela 2ª Instância do Colegiado. Naquela Decisão, todos os fatos foram minuciosamente narrados, apreciados e rejeitada a preliminar de nulidade argüida.
- a autuante ao final dos trabalhos de fiscalização na empresa e de posse do livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS do contribuinte, cópia anexada aos autos (fls. 17 a 36), glosou todos os créditos naquele livro lançados, tendo em vista as suas classificações fiscais 1.93 e 2.93 cujas naturezas são “compras e/ou transferências de material de consumo”, entradas neste Estado e de outros Estados. Ou seja, o próprio recorrente realizou o lançamento do crédito fiscal nos seus livros fiscais (Registro de Entradas e de Apuração do ICMS) para apuração do imposto devido no mês, referente à aquisição do material de uso e consumo do estabelecimento. Não foi solicitada qualquer nota fiscal, apenas os créditos glosados foram aqueles escriturados no RAICMS da empresa. Esta informação está expressamente dita na descrição da infração no corpo do Auto de Infração.
- no caso em tela, pela necessidade de se cotejar estes créditos lançados no referido livro com as notas fiscais que lhes deram origem, e diante da matéria em foco, baixou os autos em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fiscal estranho ao feito intimasse o contribuinte para apresentar todas as notas fiscais que compuseram os valores consignados nas classificações fiscais 1.93 e 2.93 do seu livro RAICMS do período autuado e elaborasse levantamento, identificando as mercadorias e as suas aplicações no processo produtivo ou consumo do estabelecimento, conforme o caso, o que foi realizado, tendo o preposto fiscal apresentado as seguintes conclusões:
  1. os produtos registrados pela empresa com os códigos 1.93 e 2.93 envolveram diversos produtos, alguns consumidos no processo produtivo (lenha e nitróleo), outros do seu ativo imobilizado (chapas de aço, eletrodos, empregados para reconstituição de vagonetas onde são acondicionados os blocos crus para queima no forno), bem como outros empregados na lubrificação de ativos e reposições de peças desgastadas pelo uso em máquinas e equipamentos (arruelas, parafusos, etc.);
  2. os valores, apurados do CFOP 1.93 e 2.93, na maioria das vezes não coincidiam com os valores exigidos no Auto de Infração.
- em atenção a segunda colocação do fiscal estranho ao feito, observou que os valores por ele apurado e aqueles lançados no Auto de Infração não coincidem, em sua maioria, vez que seu trabalho foi desenvolvido através dos documentos fiscais e do livro Registro de Entradas. A autuação se baseou tão somente nos valores lançados no livro RAICMS da empresa autuada, conforme se verifica através das cópias do mesmo apresentadas pela autuante. Este fato também apóia os seguintes esclarecimentos:
  - a) Se no livro Registro de Entrada foi lançada a Nota Fiscal nº 65057 referente à aquisição de uma máquina, com o código 2.93, totalizando crédito de R\$5.460,00, tal valor não foi lançado com este código no RAICMS, pois este valor em conjunto com os outros documentos fiscais apresentados ficou muito superior aos valores lançados no RAICMS. Portanto, não faz parte da autuação. Depreende-se, portanto, que podem existir divergências entre o que foi lançado nos dois livros fiscais.

- b) O recorrente entendeu que a divergência de valores mensais encontradas pelo diligente provava a ineficácia dos novos demonstrativos, pois não se podia fazer uma correlata identificação entre os valores apurados pelo diligente e os da autuação. Observou que a autuação se baseou no RAICMS e não nas notas fiscais. Se documentos fiscais da Cerâmica Senhor do Bonfim foram anexados ao processo, este fato é de exclusiva responsabilidade do recorrente que, por obrigação, deveria ter apresentado ao Fisco, quando solicitado, as notas fiscais que compuseram os valores lançados nos códigos 1.93 e 2.93 do seu RAICMS e não documentos de outro estabelecimento. Além do mais, se nesta última diligência apresentou notas fiscais a mais do que aquelas lançadas nos códigos 1.93 e 2.93 do RAICMS ou mesmo a menos, é, de igual maneira, sua responsabilidade. O levantamento foi efetuado considerando os valores consignados no RAICMS, já que confrontados com as notas fiscais apresentadas pelo recorrente quando da revisão fiscal. Ou seja, tudo baseado nas peças processuais e no devido processo legal.
- quanto à primeira conclusão feita pelo diligente aduz que, como a empresa é uma indústria (fábrica de cerâmica), era necessário o conhecimento se, dentre aqueles materiais, embora lançados no RAICMS de uso e consumo, poderiam ou não ser de outra natureza, pois, quando de suas primeiras impugnações, a defesa assim se posicionou, em conformidade com a legislação tributária.
  - a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 33, I, estabelece prazo para a vigência ao direito ao uso de crédito sobre material de uso e consumo. Esta determinação foi recepcionada pela Lei nº 7.014/96 (art. 29, § 1º, II), no caso até 31/12/06 e pelo art. 93, V, “b” do RICMS/97, que define o que seja material de uso e consumo.
  - da análise da legislação salienta ser necessário observar a efetiva utilização, na atividade do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título insumos ou produtos intermediários. Entendeu que o legislador, quando assim se posicionou, estava a distinguir “insumo” (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço) de “material de uso e consumo”.
  - com base no levantamento realizado pelo diligente fiscal, devem ser excluídos do levantamento os produtos identificados como insumos e ativo imobilizado, e os fretes a eles concernentes, pois em relação aos primeiros, pelas suas destinações ou estão vinculados diretamente ao processo produtivo do estabelecimento e a sua atividade fim, ou pela sua essencialidade na obtenção da qualidade do produto final, participam indiretamente do processo de industrialização como elemento indispensável e, como tal, gera direito ao crédito fiscal relativo às suas aquisições, não podendo ser considerados como materiais de uso e consumo. Quanto aos segundos (ativo imobilizado) é garantido regularmente ao contribuinte desde 1/1/1996.
  - ressalta que embora o diligente tenha identificado o produto “correias transportadoras” como material de uso e consumo e “hélices” como peças de reposição, as entendeu como ativo imobilizado, pelas suas definições apresentadas.
  - quanto aos óleos e lubrificantes embora enquadrado no regime da substituição tributária, sendo a princípio vedada a utilização dos seus créditos, ao teor do art. 97, III, “b” do RICMS/97, no caso em questão entendeu tratar-se de produto intermediário, pois consumido diretamente pela maquinaria no processo produtivo. Nesta situação e diante das determinações do art. 92, I, “b” combinado com o art. 359, § 1º, I, do RICMS/97, disse ser

legítimo o crédito fiscal.

- os demais produtos, inclusive aqueles apresentados como peças de reposição, diante do conceito da norma tributária estadual do que seja material de uso e consumo, não afeta diretamente o produto acabado, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Mesmo que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo, sendo vedada a utilização dos créditos fiscais até 31/12/06.
- manteve a exigência fiscal em relação àqueles produtos que foram considerados como material de uso e consumo, baseado no levantamento realizado pelo diligente fiscal.

Concluiu pela Procedência em Parte do item 1 do Auto de Infração no valor de R\$32.259,04, sendo que, os valores pertinentes as infrações 2, 3, e 4, por não serem objeto de apreciação no julgamento, permanecem nos termos indicados no Acórdão JF nº 0299/01-03.

Em atendimento ao disposto no art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00 a 1ª JF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

Insatisfeito com a referida Decisão o recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual alega as seguintes razões:

- suscita a nulidade da infração do item 1 com base no art. 18, II e IV “a”, do RPAF/99, tendo em vista a falta de clareza na sua lavratura, o que impossibilitou o exercício do seu direito de defesa.
- observa que, embora fosse acusado da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de material para uso e consumo, em momento algum ficou demonstrado a que tipo de materiais estava à infração a se referir, além de não existir as notas fiscais indicativas de tais créditos.
- foram feridas as regras esculpidas nos arts. 28, §3º, IV, 39, III e 41, II do RPAF/99, pois não constava no Auto de Infração ou mesmo no Termo de Encerramento a reprodução fiel do teor dos fatos considerados infrações de uma obrigação tributária, de forma clara, precisa e sucinta e os demonstrativos e levantamentos indispensáveis à demonstração do fato argüido. Trouxe, ainda, as Resoluções nº 3.492/97, 3.206/96 e 4.558/95 do Colegiado, objetivando corroborar sua argumentação.
- ressalta que, diante dos Pareceres da ASTEC, a autuação foi levada a efeito com base em documentação pertencente a outra empresa. Além disso, alega que não escriturou as tais aquisições no seu LRE e que foram as mesmas escrituradas no LRE da Cerâmica Senhor do Bomfim Ltda., verdadeira adquirente das mercadorias. Por estas razões, sustenta sua ilegitimidade passiva, posto que não adquiriu as mercadorias objeto da autuação e não as escriturou no seu LRE.
- acrescenta que, mesmo que se ultrapasse a declaração de nulidade do Auto de Infração, a condenação referente ao item 1 não poderá nunca extrapolar os limites da autuação, uma vez que a própria autuante, após reconhecer o equívoco quanto ao valor inicial da autuação, fixado em R\$53.103,18 (cinquenta e três mil, cento e três reais e dezoito centavos), reduziu-o para R\$ 12.394,88 (doze mil, trezentos e noventa e quatro reais e oitenta e oito centavos), depois para R\$7.899,80 (sete mil, oitocentos e noventa e nove reais e oitenta centavos).

A representante da PGE/PROFIS, na sua manifestação, alegou nulidade quanto à infração do item 1 considerando que esta padece de vício insanável, só podendo ser sanada através de nova fiscalização mediante adoção de descrição precisa da infração, acompanhada das provas

materiais capazes de comprovar com segurança a prática da infração.

Assim, opinou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício)**

Inicialmente, faz-se mister destacar que a argüição de nulidade suscitada pelo recorrente já foi superada em Decisão anterior e, inclusive, já apreciada por esta Egrégia Câmara.

No mérito, verifico que não procede o argumento levantado pelo recorrente de que não ficou demonstrado a que tipo de materiais estava à infração a se referir. Isto porque, restou demonstrado nos autos, após diversas diligências realizadas pela ASTEC que alguns produtos são consumidos no processo produtivo (lenha e nitróleo), outros integram o seu ativo imobilizado (chapas de aço, eletrodos, empregados para reconstituição de vagonetas onde são acondicionados os blocos crus para queima no forno), bem como alguns empregados na lubrificação de ativos e reposições de peças desgastadas pelo uso em máquinas e equipamentos (arruelas, parafusos, etc.).

Quanto à alegação do recorrente de que inexistem notas fiscais indicativas de tais créditos, cumpre ressaltar que a autuação se baseou no RAICMS e não nas notas fiscais. Portanto, o levantamento foi efetuado considerando os valores consignados no RAICMS, já que confrontados com as notas fiscais apresentadas pelo recorrente quando da revisão fiscal. Ou seja, tudo baseado nas peças processuais e no devido processo legal.

Nesse contexto, peço *venia* a Douta representante da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso de Ofício acolho o entendimento da 1ª JJF e voto pelo NÃO PROVIMENTO.

**VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício)**

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre relator, apenas quanto a sua Decisão de Não Prover o Recurso de Ofício da 1ª JJF, o qual defendo que deve ser provido parcialmente.

Não resta a menor dúvida de que os materiais cujos créditos foram glosados, são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pois se tratam de peças de reposição de máquinas e equipamentos, ferramentas, disjuntores, etc., conforme restou comprovado às fls. 1201 a 1220 dos autos, os quais não afetam diretamente o produto acabado, por não serem consumidos nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção.

Assim, deve-se reformar a Decisão recorrida, no sentido de se manter o valor originalmente exigido na primeira infração, com exceção apenas dos elementos abaixo arrolados, por se constituírem insumos da produção, conforme a seguir:

- Lenha: utilizada como combustível de queima do forno;
- Nitróleo: por se tratar de combustível de queima do forno onde se queima os blocos;
- Óleo Diesel: utilizado na pá carregadeira que faz enchimento dos caixões de barro e
- seus correspondentes fretes.

	JUL-96	AGO-96	SET-96	OUT-96	NOV-96	DEZ-96
Vlr. ICMS apurado A. Inf.	1.481,06	1.665,40	2.026,48	2.303,78	1.647,28	3.079,20
(-) Óleo	-	233,87	-	-	-	-
(-) Nitróleo	371,24	118,16	-	-	62,73	48,34
(-) Lenha	-	-	155,39	-	-	68,00
(-) Frete Insumo	-	132,12	30,05	-	-	50,28
ICMS DEVIDO	1.109,82	1.181,25	1.841,04	2.303,78	1.584,55	2.912,58
	JAN-97	FEV-97	MAR-97	ABR-97	MAI-97	JUN-97

Vlr. ICMS apurado A. Inf.	1.689,86	2.724,45	4.677,33	2.331,96	1.823,37	3.230,91
(-) Óleo	-	-	324,45	-	83,01	113,85
(-) Nitróleo	10,48	-	-	-	-	314,97
(-) Lenha	-	67,84	-	-	627,57	1.118,87
(-) Frete Insumo	-	-	-	-	-	-
ICMS DEVIDO	1.679,38	2.656,61	4.352,88	2.331,96	1.112,79	1.683,22
	JUL-97	AGO-97	SET-97	OUT-97	NOV-97	DEZ-97
Vlr. ICMS apurado A. Inf.	7.810,29	2.208,43	3.183,74	2.303,78	1.657,82	2.810,30
(-) Óleo	218,40	73,30	593,57	400,45	-	57,32
(-) Nitróleo	-	-	-	-	-	46,10
(-) Lenha	2.181,29	867,42	317,94	1.105,20	-	82,61
(-) Frete Insumo	87,45	-	12,92	-	-	-
ICMS DEVIDO	5.323,15	1.267,71	2.259,31	798,13	1.657,82	2.624,27

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para julgar a primeira infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 38.680,25.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto (infração 1) e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108595.0007/01-8**, lavrado contra **CERNE - CERÂMICAS REUNIDAS LTDA**, devendo ser intimado o contribuinte para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$82.380,17**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50% sobre o valor de R\$8.161,18, prevista no art. 61, I, “a”, da Lei nº 4.825/89, alterada pela Lei nº 6.934/96, multa de 60% sobre o valor de R\$45.445,13, prevista no art 42, I, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89, além da multa de 150% sobre o valor de R\$28.773,86, prevista no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício): Conselheiros **Ciro Roberto Seifert**, **Fernando Antônio Brito de Araújo** e **Antônio Ferreira de Freitas**.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício): Conselheiros **Marcos Rogério Lyrio Pimenta** e **Eratóstenes Macedo Silva**.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR/VOTO VENCIDO (RECURSO DE OFÍCIO)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR (RECURSO DE OFÍCIO)

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