

**PROCESSO** - A. I. Nº 108595.0003/05-5  
**RECORRENTE** - CERNE - CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JF nº 0030-05/05  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 21/12/2005

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0437-11/05

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Vedada pela legislação estadual a utilização de crédito fiscal relativo a material destinado ao uso e consumo. Mantida a exigência fiscal. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. CANCELAMENTO IRREGULAR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Confirmada a autuação. Os argumentos apresentados pelo autuado são insuficientes para elidir a acusação fiscal. Indeferido pedido de diligência fiscal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado por advogado preposto do recorrente, enfrentando o Auto de Infração, lavrado em 29/3/2005, o qual exige o ICMS no valor de R\$64.666,80, acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência das seguintes irregularidades tributárias:

1. Utilização indevida de crédito fiscal, pela aquisição de materiais de uso e/ou consumo do estabelecimento (2000 e 2001) - R\$7.704,80;
2. Recolhimento a menos do imposto por erro na determinação de sua base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte procedeu ao cancelamento indevido de documentos fiscais (2000 e 2001) - R\$11.474,08;
3. Falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária e relativa às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas aos contribuintes localizados neste Estado (2000 e 2001) – R\$593,61;
4. Falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuados por autônomos ou empresas transportadoras não inscritas neste Estado (2000 e 2001) - R\$44.894,31.

A ilustre 5ª JF vem aos autos, inicialmente trazendo a informação que o sujeito passivo reconheceu como devidas as infrações apontadas como 3 e 4, e que já havia solicitado parcelamento dos seus débitos, apresentando em sequência impugnação aos itens 1 e 2 da autuação.

Indeferiram o pedido de diligência fiscal requerido pelo defendente, tendo em vista o convencimento a respeito do desfecho da lide quanto ao item 1 da autuação, bem como em relação ao item 2 do PAF.

Abordam a infração 1 deste Auto de Infração, a qual diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em aquisições de materiais para uso e consumo do estabelecimento, indicando que a defesa suscitou a improcedência da autuação por entender, a partir da função dos produtos

inclusos no levantamento fiscal e da legislação pertinente, que os produtos se constituíam em insumos, indispensáveis ao seu processo produtivo. E mesmo aqueles que não se integrassem ao produto final eram no processo consumidos, portanto elementos indispensáveis à produção dos blocos cerâmicos. E que trouxeram aos autos, para embasar seus argumentos, o Parecer Normativo PROFI nº 01/81 e o Acórdão CS nº 0015-12/02 deste CONSEF.

Comentam acerca da Lei Complementar nº 87/96, que 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, também, define o que seja material de uso e consumo, qual seja: material “*ao uso e consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não foram destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, 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* (§ 11) (Lei Complementar nº 99/99)”.

Adicionam que os dispêndios realizados, ainda que façam parte do custo do produto acabado, para a norma tributária nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos (tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou a prestação do serviço) ou de produtos intermediários.

E são de Parecer que, consoante as próprias descrições feitas pelo autuado, e diante da legislação em vigor, elas não podem ser consideradas como produtos intermediários. São materiais para manutenção de máquinas e ferramentas, não são considerados bens intermediários e sim de uso e consumo, que para a legislação tributária vigente somente darão o direito à utilização dos créditos fiscais a partir de 1/1/2007.

Aduzem que o recorrente alegou seu entendimento, com base no Parecer Normativo nº 01/81 da antiga PROFI, transcreveu a Ementa do referido Parecer e apresentou considerações sobre o mesmo de forma a dar a entender que os produtos, objeto da autuação, caracterizam-se como insumos ou intermediários. Julgam os nobres julgadores, da leitura integral do citado Parecer, verificarem que, para uma mercadoria ser definida como produto intermediário, gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo. Dizem o não cabimento como argumento para desconstituição dos créditos glosados, nem, tampouco, as determinações do § 1º do art. 93, do RICMS/97, dado o Parecer da Procuradoria da Fazenda corroborar o entendimento contrário ao que pretende o impugnante.

Complementam ao julgamento desta infração 1, dizendo quanto ao Acórdão nº CS nº 0015-21/02 trazido como paradigma, verificar-se na leitura do voto vencedor, já que não unânime, os produtos serem outros. E que inúmeras são as decisões firmadas por este Colegiado a respeito do assunto, a exemplos dos Acórdãos CS Nº 0479/00, CS nº 1731/00, CJF Nº 2810/00, CS Nº 0315/01, CJF Nº 0279-11/04, CJF Nº 0344-11/04, inclusive este último contra o próprio autuado, o que o suplanta em termos de Decisão.

E julgam pela manutenção da autuação relativa a este item, no valor de R\$7.704,80.

Passam à análise da infração 2, que diz respeito ao recolhimento a menos do ICMS tendo em vista erro na determinação de sua base de cálculo nas vendas efetuadas pelo impugnante, à vista de cancelamentos irregulares de notas fiscais de saídas.

O recorrente trouxe aos autos, cópias, como exemplos, de primeiras vias dos documentos fiscais, alegando que houve desfazimento das operações comerciais realizadas e que somente havia descumprido uma obrigação acessória, por não ter consignado em todas as suas vias que o documento havia sido cancelado.

Relatam que as determinações regulamentares expressas nos artigos 210 a 212, do RICMS/97, ou seja, existindo cancelamento de um documento fiscal, é necessário que todas as suas vias estejam no talonário, ser anotado no corpo da nota fiscal o motivo do cancelamento, com indicação, se for o caso, do novo documento emitido, bem como esta anotação deve constar no livro fiscal próprio. Ao cancelamento da nota fiscal escriturada ou que tenha dado trânsito à mercadoria, é obrigatória a emissão de nota fiscal de entrada para reposição da mercadoria no estoque e utilização do crédito fiscal, se for o caso.

E passam a análise dos documentos fiscais trazidos ao processo pelo recorrente (fls. 473/509):

1. somente foram apensadas aos autos cópias reprográficas das primeiras vias de notas fiscais, as demais vias não foram apresentadas;
2. todos, com exceção daqueles de nº 010626 (fl. 473), 012261 (fl. 499) e 012307 (f. 501), possuem data de saída das mercadorias;
3. os documentos de nº 010924 (fl. 480), 011325 (fl. 491), 011950 (fl. 494) e 014164 (508) são duplicatas de venda mercantil;
4. todas as notas fiscais estão com a identificação do transportador
5. as Notas Fiscais de nº 010934 (fl. 477), 011994 (fl. 488), 011814 (fl. 492), 012109 (fl. 496) e 012141 (fl. 497) foram recebidas pelo comprador, conforme assinatura aposta nas mesmas
6. nas de nº 012192 (fl. 498), 012261 (fl. 500), 012339 (fl. 502) e 012354 (fl. 505) existem carimbos de recebimento dos adquirentes das mercadorias .

Concluem os i. julgadores que embora sejam cópias de primeiras vias de documentos fiscais, elas, por si só e diante das determinações da norma tributária, não fazem prova da alegação de defesa. Na hipótese do desfazimento do negócio, caberia ao autuado provar, pois na sua posse deveriam estar os documentos da não realização do negócio, como afirmado. Por conta deste fato, é que foi indeferido o pedido de diligência fiscal.

Resulta que não é caso de simples aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e mantém a autuação no valor de R\$11.474,08.

Passando ao julgamento das infrações 3 e 4 relativas à falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária e relativa às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, bem como, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuados por autônomos ou empresas transportadoras não inscritas neste Estado, aclaram o autuado ter confessado as irregularidades cometidas e afirmou terem sido elas objeto de parcelamento. Destacam que de resto, nos autos somente consta o recolhimento do tributo referente à infração 3 (fls. 515 e 516).

E que não havendo lide a ser decidida, a ilustre JJF mantém os valores de R\$593,61 e R\$44.894,31, respectivamente, para as infrações 3 e 4 do Auto de Infração em comento.

Votam ao final, pela procedência da autuação no valor total de R\$64.666,80, com homologação dos valores efetivamente recolhidos.

Em seu Recurso Voluntário, os advogados do recorrente atestam que a defesa se reportou apenas quanto às infrações denominadas de ocorrências A e B (infrações lançadas sob números 1 e 2 do Auto de Infração), porque as demais ocorrências C e D (infrações lançadas sob números 3 e 4 do Auto de Infração foram objetos de parcelamento.

Reprisaram fundamentalmente os mesmos argumentos, citações e discorreram detalhadamente, trazendo à luz as operações técnicas que compreendem as atividades de uma indústria cerâmica, notadamente a do recorrente.

Expõem que todos elementos são enquadráveis como insumos, pois que diretamente vinculados à extração, transporte e produção industrial de bens comercializados pela empresa, conforme § 1º art. 93 inciso I alínea a do RICMS/97, todos estes insumos integram o processo produtivo, sendo consumidos na atividade, como preceituado no art. 93, I, b.

Dizem serem elementos diretamente vinculados, necessários e indispensáveis à atividade da empresa e consumidos durante o processo, sem os quais não poderia ser realizado o produto final, e que desta forma estão atendidos aos requisitos elencados no citado art. 93, § 1º, e transcrevem a citação.

Alegam prejuízo à defesa, por abandono sem o necessário conhecimento técnico, de todas as explicações dadas e não consideradas na Decisão recorrida, e solicitam a este CONSEF o reconhecimento desses créditos glosados na infração 1, constituindo o valor do ICMS anteriormente pago, em crédito fiscal para compensação com o tributo devido nas operações subsequentes.

Reconduzem a afirmação de que no conceito formado pelo Parecer Normativo nº 01/81, se enquadram ou ajustam todos os produtos utilizados pelo recorrente, citando serem os mesmos bens materiais indispensáveis, inutilizados no processo produtivo, cuja participação exige constante renovação, e que não integram o produto final. Coloca toda documentação à disposição da fiscalização, requerendo por uma vez mais seja determinada diligência “*in-loco*” objetivando esclarecer a participação de cada insumo na sua atividade.

Citam que no Acórdão CS Nº 0015-21/02, em situação análoga a Câmara Superior de forma ampla e irrestrita passou a admitir a utilização de créditos fiscais destacados em notas fiscais de produtos entendidos como de uso e consumo, englobando dentre tantos, “peças mecânicas”, conforme folhas 5 e 6 do referido Acórdão. E que assim, o CONSEF reconheceu o crédito, ainda que sobre “peças de reposição”, sendo absolutamente claro o Acórdão em mostrar que: “*..todos os produtos são consumidos integralmente no processo industrial, não importando se totalmente ou apenas em parte. O fato é que todos eles são essenciais ao Processo e suas Retiradas Alteraria o Produto ou a Qualidade Destes*”.

Não vêem sentido na justificativa da Decisão recorrida, para não aplicar a norma isonômica de que “os produtos não são os mesmos”, pois é notório serem da mesma natureza mas diferentes, em razão das diferentes atividades dos contribuintes.

Aludem quanto à Improcedência do lançamento da ocorrência A, porquanto o impugnam.

Com relação à ocorrência B (infração 2), dizem da regularidade com que praticaram os cancelamentos das notas fiscais, de acordo com cópias juntadas ao PAF, e que a fundamentação indicada pelos ilustres julgadores, destacando as disposições dos arts. 210 a 212 do RICMS/97 somente servem para configurar tratar-se de falhas no campo das obrigações acessórias.

Pedem ao final a realização das diligências e revisões acima abordadas e justificadas, e a posterior juntada de novos documentos, e que o presente Recurso Voluntário seja Provido e que o Auto de Infração seja julgado Procedente em Parte, ficando a condenação limitada ao montante relativo aos itens C e D (infrações nºs 3 e 4).

A PGE/PROFIS vem aos autos, trazer Parecer fundamentado em:

O item 1 e por demais conhecido do CONSEF, e resulta que o elenco de produtos como insumos e produtos intermediários, feito pela Decisão recorrida (fl. 521) revela na verdade tratar-se de ferramentas e peças de reposição, em sua grande maioria, pois se tratam de peças para maquinário e reposição. E que sendo enquadradas como de uso e consumo, está vedado o crédito fiscal correspondente, nos termos do art. 93, V, b, do RICMS/97, e LC Nº 87/96, art. 33, I.

O item 2, decorrente de alteração indevida da base de cálculo oferecida à tributação, através cancelamento irregular de algumas notas fiscais de vendas. O recorrente alega ter no Máximo,

descumprido obrigação acessória e que diligência pode verificar o desfazimento dos negócios jurídicos correspondentes a essas notas fiscais.

Observa a Douta procuradora, que o recorrente não trouxe indícios das alegações para justificar o pedido de diligência, e que essa prova compete ao contribuinte.

O cancelamento irregular dessas notas fiscais é incontroverso. Restava a empresa comprovar de forma inequívoca o não prejuízo ao Erário, que de fato essas saídas não ocorreram, o que não aconteceu no presente caso.

Opinam pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

Na verificação procedida no presente Auto de Infração, composto por 4 diferentes infrações lançadas, emito os seguintes entendimentos:

Concordo com os ilustres julgadores e procuradora, quanto a indeferir o requerido pedido de diligência fiscal, tendo em vista que provas contrárias ou que confirmem a defesa, caso existam estão em posse do recorrente e não foram apensadas aos autos.

O mesmo, entretanto, não se dá com relação a crédito fiscal do ICMS contido nas notas fiscais de aquisições de insumos, diretos ou indiretamente componentes do processo industrial do recorrente, os quais irão concorrer na produção para obter produto final tributável.

Consoante afirmam os ilustres julgadores, é necessário observar a efetiva utilização dos produtos cujos créditos foram glosados, é que todos os dispêndios realizados fizeram parte do custo do produto acabado. Concluem essa análise dizendo que de acordo com a norma tributária, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos (tudo quanto e gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado, produto final ou prestação do serviço), ou de produtos intermediários. Classificam os mesmos, após nominá-los, como de uso e consumo e que para a legislação vigente somente darão direito a crédito fiscal a partir de 01/01/2007.

Nesta gama variada de materiais, temos desde rolamentos, gaxetas, combustíveis, lubrificantes e afins, aplicados em equipamentos industriais diversos, e também nas retro-escavadeiras propiciando suas ações nos barreiros, colhendo a matéria-prima das indústrias cerâmicas, a argila, nos sítios próximos as indústrias, ou em áreas distantes, quando então são transportadas por caminhões ou tratores, para dar início ao processo de transformação industrial.

O processo de produção na indústria cerâmica é extremamente pesado e rude, redundando em desgaste precoce dos equipamentos e maquinário, com conseqüente perda de qualidade e quantitativo de produção quando não convenientemente mantido o maquinário. O ciclo de produção é contínuo, e o final do processo se dá após a queima dos elementos cerâmicos no forno, com temperaturas elevadíssimas, e o posterior empilhamento nos caminhões de entregas.

O critério da “seletividade por essencialidade” utilizado na classificação de produtos, originalmente para o IPI, no âmbito federal, parece-me adequado e vem ao socorro em situações diversas, nas quais prepondera saber a importância ou a prioridade de determinado componente na obtenção de produto final. A expressão “uso e consumo”, de tão genérica, literalmente enfeixa a classificação de todo e qualquer produto, do qual “a priori” não seja suficientemente conhecida sua indispensabilidade no processo produtivo, inclusive os produtos intermediários.

O liame de prestação da utilidade e da necessidade destes materiais recusados pelo agente autuador, na interação ao processo industrial, na espécie em exame, indústria cerâmica, revela-se essencial e não aquela fulcrada no art. 93, V, b do RICMS/97, que trata de simples e genéricos artigos de uso e consumo os quais no futuro, (01/01/2007) também estes terão guarida no Regulamento quanto à apropriação dos créditos fiscais relativos as suas aquisições.

Finalizo meu entendimento transcrevendo parte do Parecer Normativo nº 01/81, “*Não é a identidade física do bem ou do produto que deve ser levada em conta, mas a sua afetação no estabelecimento, e sua correta contabilização. Assim são produtos intermediários os bens materiais que se inutilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo, embora não se integrem ao produto acabado, exceto seus resíduos, de modo indesejado*”.

O meu voto é pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado quanto a infração 1.

A infração nº 2 (ocorrência B consoante o recorrente) refere-se a cancelamentos de notas fiscais, reduzindo conseqüentemente a base de tributação do autuado.

Restaram provadas as irregularidades no procedimento, dado que:

- 1) apensos aos autos apenas cópias das 1<sup>as</sup> vias das notas fiscais:
- 2) todas, com exceção das Notas Fiscais nºs 010626,012261 e 012307, possuem datas de saídas das mercadorias:
- 3) as Notas Fiscais nºs de 010924, 011325, 011950, e 014164 são duplicatas de vendas mercantis:
- 4) todas as Notas Fiscais nºs estão com a identificação do transportador:
- 5) nas Notas Fiscais nºs de 010934, 011994, 011814, 012109 e 012141 houve a recepção das mercadorias pelo comprador conforme assinaturas apostas nas mesmas
- 6) nas Notas Fiscais nºs 012192, 012261, 012339, 012354 existem carimbos dos adquirentes das mercadorias.

Vê-se não se tratar de descumprimento de obrigação acessória, portanto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a infração 2 procedente, no valor de R\$ 11.474,08.

As infrações 3 e 4 (ocorrências C e D consoante recorrente) são relativas a falta de recolhimento do ICMS retido, na condição de sujeito passivo por substituição tributária nas operações internas subseqüentes em vendas realizadas por contribuintes neste Estado, assim como na condição de sujeito passivo por substituição, nas prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, prestados por autônomos ou empresas transportadoras não inscritas neste Estado.

O recorrente confessou as irregularidades e afirmou terem sido objeto de parcelamento, entretanto, consta dos autos o recolhimento do tributo referente somente à infração 3, fls. 515 e 516.

Na ausência de lide a ser decidida, mantenho os valores de R\$593,61 e de R\$44.894,31 para, respectivamente, estas infrações 3 e 4 (ocorrências C e D do recorrente)

O meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, e PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$56.962,00 com homologação dos valores efetivamente recolhidos.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)**

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do Ilustre Relator, apenas quanto a sua Decisão de Prover o Recurso Voluntário, no que diz respeito à primeira infração, a qual exige o ICMS no montante de R\$7.704,80, em razão da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

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 ou ferramentas, a exemplo de: mangueiras, eletrodo, tarugo, engrenagens,

parafusos, correia/bucha, colar, aço, rolamentos, hélices, juntas, anel, retentor, disco corte, flanges, pinhão, roda motriz, bomba, etc., conforme restou comprovado às fls. às fls. 11 a 170 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.

Apesar de achar brilhante a tese adotada pelo Relator do PAF, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2007. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29, § 1º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Voto, então, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para homologar a Decisão recorrida, no sentido de se manter o valor originalmente exigido na primeira infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime em relação à infração 1 e, por unanimidade, quanto à infração 2, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108595.0003/05-3**, lavrado contra **CERNE - CERÂMICAS REUNIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$64.666,80**, sendo R\$29.387,70 atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$5.373,79 e 150% sobre o valor de R\$24.013,91, previstas no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais R\$35.279,10, acrescido das multas de 60% sobre R\$13.805,09 e 150% sobre R\$21.474,01, previstas no art. 42, V, “a”, do mesmo Diploma Legal, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Vencido quanto à infração 1): Conselheiros (as) Fernando Antônio Brito de Araújo, Eduardo Nelson de Almeida Santos, Denise Mara Andrade Barbosa, Marcos Rogério Lyrio Pimenta e Antônio Ferreira de Freitas.

VOTO (Vencido quanto à infração 1): Conselheiro Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à infração 1)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO –VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS