

**PROCESSO** - A. I. Nº 298943.0099/12-6  
**RECORRENTE** - GERDAU AÇOS LONGOS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0139-01/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 11/06/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0122-11/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Restou comprovado nos autos que os produtos objeto da autuação (graxa e óleo lubrificante), são empregados na lubrificação de máquinas e equipamentos e se caracterizam como materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento, e por conseguinte, não se admite o crédito do imposto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 11/07/12, acusando o cometimento de quatro infrações, sendo que o Recurso reporta-se à infração 4, relativa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 132.947,46, além de multa de 60%.

A 1ª JJF ressaltou que o processo originário foi extraviado, e que foi feita a reconstituição, conforme indicado nas fls. 1-2 e despacho determinando a reconstituição à fl. 44.

Na Decisão proferida (fls. 170/177), inicialmente foi ressaltado que o contribuinte reconheceu o cometimento das infrações 1 e 3.

Em seguida apreciou as razões de mérito relativas à infração 2, acatando a reformulação das planilhas originais apresentadas, no que se refere a lançamento em duplicidade (CFOP 6.552) e erro da contagem do período anual, que resultou na redução do débito de R\$26.398,99 para R\$200,35.

Quanto à infração 4, apreciou que:

(...)

*O item 4º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.*

*Com as explicações vindas na defesa e na informação fiscal, ficou evidente que o motivo da glosa do crédito não foi o fato de as mercadorias terem sido adquiridas com pagamento do imposto por substituição, mas sim porque se trata de materiais de consumo, e não de insumos industriais.*

*Esse equívoco dos autuantes na descrição do fato levou o contribuinte a defender-se discorrendo longamente sobre o que chama de “premissas falsas”, comentando o instituto da substituição tributária.*

*Os créditos glosados se referem a aquisições de graxa e óleo lubrificante. A jurisprudência deste Conselho é de que esses materiais, que são empregados na lubrificação de máquinas e equipamentos, constituem materiais de consumo, e por conseguinte não se admite o crédito do imposto.*

*O contribuinte apelou para a observância da coisa julgada administrativa, alegando que a matéria objeto deste item 4º já teria sido objeto de Decisão em dois Autos de Infração anteriores, o de nº 147323.0032/06-7 (transitado em julgado) e o de nº 269096.0020/05-0 (à época incluído em pauta pela 1ª Câmara). Acontece que*

*as decisões tomadas nos referidos Autos são contrárias à pretensão do autuado no tocante aos lubrificantes (graxa e óleo). É só ler os Acórdãos CJP 0167-12/11 e 0289-11/12.*

*Mantenho o lançamento do item 4º.*

*Quanto aos valores remanescentes deste Auto, noto que os fiscais, na conclusão da informação, à fl. 125, se equivocaram ao opinar pela procedência parcial do Auto de Infração, “no valor histórico de R\$ 133.147,81” [sic], aduzindo que tal valor estaria conforme o demonstrativo de débito à fl. 127.*

*Tal conclusão está equivocada, como equivocado também está o demonstrativo de débito à fl. 127, pois nos cálculos os fiscais “deixaram de fora” os valores dos itens 1º e 3º, que haviam sido reconhecidos pelo contribuinte. Note-se que no demonstrativo à fl. 127 os fiscais chamam de item 1 o que na verdade é item 2, e chamam de item 2 o que na verdade é o item 4. O fato de o contribuinte ter reconhecido e pago os itens 1º e 3º não significa que eles devam ser excluídos do demonstrativo, como se fossem improcedentes. Os valores reconhecidos e pagos somente serão baixados quando a repartição competente proceder à homologação dos pagamentos.*

*Por conseguinte, o imposto remanescente não é de R\$ 133.147,81, como afirmam os fiscais, e sim de R\$ 201.414,82. Os valores remanescentes do Auto de Infração são os seguintes: - item 1º, R\$ 28.907,80; - item 2º, R\$ 200,35; - item 3º, R\$ 39.359,21; - item 4º, R\$ 132.947,46; - total, R\$ 201.414,82.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 191 a 197), o recorrente inicialmente comenta a sua tempestividade e com relação à infração 4, alega que os materiais objeto da autuação são adquiridos para emprego no seu processo de industrialização e com base no princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º da CF 88), o Fisco não pode restringir o direito de utilização do crédito fiscal. No caso específico, de graxas e lubrificantes, que entende caracterizar-se como produtos intermediários, cujo crédito fiscal lhe é assegurado (art. 93, I, “b” e §1º do RICMS/97).

Argumenta que os materiais intermediários são utilizados no processo industrial, consumido no processo produtivo, de maneira que a sua reposição periódica é imperativa, embora não integrem fisicamente ao produto final, são necessários e indispensáveis, sob pena de inviabilizar a fabricação do produto siderúrgico, a exemplo de Decisões do STF (RE 96643/MG e RE 79601/RS).

Transcreve o art. 93 do RICMS/97 (fl. 193) e ressalta que sendo o material intermediário empregado diretamente no processo de industrialização, a Decisão recorrida inova o conceito sedimentado “do que vem a ser material intermediário”. Diz que a autuação e Decisão são equivocadas diante da produção de laudo elaborados por técnicos especializados, indicando de forma pormenorizada a destinação dos produtos objeto da autuação, longe do desprovimento técnico dos agentes fiscais, o que poderia ser suprimido por meio de realização de prova técnica, implicando em cerceamento do direito de defesa.

Aduz que a Decisão equivocada pode ser suplantado com o casamento do lançamento ilegal, pois todos os materiais objeto da autuação são aplicados e consumidos no processo produtivo.

Diante do delineado, afirma ser imprescindível a realização de prova pericial, dado o desconhecimento de causa e técnica do agente fiscal, desconsiderando sua atividade econômica, a exemplo do que foi determinado na Decisão contida no RESp 1175166/MG.

Também que junta laudo pericial técnico elaborado pelo perito do juízo da 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Recife – PE (Processo nº 001.2001.040297-8) que trata de questão análoga de empresa siderúrgica do grupo econômico.

Destaca trechos do laudo acerca da técnica siderúrgica para produzir aços longos a partir de gusa e sucata, participação de produtos intermediários no processo industrial, ressaltando o caráter de abrasividade em razão das altas temperaturas que provocam severos desgastes nas máquinas, provocando redução de vida útil de bens em comparação com a utilização em condições normais, a exemplo de rolamentos, rolos cilíndricos e perda precoce de lubrificantes.

Requer a realização de perícia, e se ultrapassada, que seja reconhecido à classificação dos materiais graxa e óleo lubrificante com a realidade da sua atividade econômica, aplicando o princípio da não cumulatividade (art. 20, §1º, da LC 87/96), dando provimento ao Recurso

interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer às fls. 249/255, comenta as razões de mérito acerca do direito de creditar-se dos produtos objeto do lançamento e solicitação de realização de prova pericial.

Diz que concorda que os produtos são utilizados na cadeia produtiva, mas não assegura direito dos créditos fiscais, visto que o legislador adotou o regime de crédito físico, situação em que os produtos que não são consumidos integralmente no processo produtivo, a exemplo de lubrificantes não são passíveis de gerar direito ao crédito fiscal, por caracterizar-se como bens de consumo.

Discorre sobre o conceito linguístico da palavra “uso” e das restrições de utilização de crédito fiscal previsto no art. 93 do RICMS/97, em especial os materiais que não são consumidos integralmente e não integram o produto final.

Afirma que os materiais objeto da autuação, por serem consumidos de forma gradativa e progressiva, não tem direito a utilização do crédito fiscal. Opina pelo Improvimento do Recurso.

## VOTO

Inicialmente, cabe ressaltar que apesar do Auto de Infração acusar o cometimento de 4 (quatro) infrações, o Recurso Voluntário interposto se refere apenas à infração 4, que acusa utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição.

Conforme demonstrativos juntados pelos autuantes às fls. 27 a 34 trata-se de aquisições de diversos tipos de óleos e graxas, utilizados na lubrificação de máquinas e equipamentos da empresa.

Consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo recorrente para a realização de perícia técnica, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foi juntado ao processo cópias do laudo pericial (fls. 208 a 219), feito pelo Engenheiro Wilson Pires Belfort Junior, relativo a estabelecimento da mesma empresa autuada localizada no Estado de Pernambuco, cujos itens 65 e 68, relativo à utilização de graxas (fl. 226) e óleos (fl. 227) descreve “*Material consumido no processo industrial para lubrificação, sendo de extrema importância para o funcionamento dos equipamentos, tendo consumo elevado devido a alta temperatura*”.

Assim sendo, não há necessidade de requisitar laudo “*por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada*” para fornecer opinião face às questões formuladas, motivo pelo qual fica indeferido o pedido.

No mérito, o recorrente afirma que os materiais objeto da autuação (graxas e óleos) são empregados no processo produtivo, como produtos intermediários e é assegurado o direito de utilização do crédito fiscal com base no princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º da CF 88).

Conforme apreciado na Decisão recorrida, as mercadorias adquiridas (graxa e óleo lubrificante) são empregadas na lubrificação de máquinas e equipamentos, caracterizando-se como materiais de uso/consumo e não de insumos industriais, a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos CJF 0167-12/11 e CJF 0289-11/12 que tratam da mesma matéria e empresa.

De acordo com o disposto no artigo 93, § 1º, do RICMS/97, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações subsequentes às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, condicionado que (i) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; (ii) sejam consumidos nos processos, ou (iii) integrem o produto final na

condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Para que os materiais adquiridos possam usufruir do direito ao crédito, é necessário que preencham as condições previstas no dispositivo legal acima citado, devendo ser levado em conta os conceitos de consumo imediato e consumo integral, ou seja, de imediato de forma individualizada em qualquer das etapas que integram o processo produtivo.

Na situação presente, as graxas e óleos lubrificantes são utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, que possuem vida útil prolongada e os créditos fiscais do ICMS correspondentes (bens de ativo), são apropriados ao longo da sua vida útil (48 parcelas).

Já os produtos objeto da autuação (graxas e lubrificantes), empregados na lubrificação dos equipamentos, não se desgastam em decorrência do contato direto com a matéria-prima ou do produto fabricado, e sim na conservação dos bens do ativo, evitando o seu desgaste.

Logo, são caracterizados como materiais de uso e consumo do estabelecimento e mesmo que necessários e repostos periodicamente na medida em que são consumidos, isso não ocorre a cada etapa produtiva, exaurindo-se de forma gradativa e progressiva no processo de industrialização. não geram direito ao crédito (art. 93, V, “b”), motivo pelo qual não acolho o argumento aduzido pelo recorrente de enquadrar os materiais de uso e consumo, que tiveram seus créditos glosados, como sendo material intermediário, que é caracterizado pelo seu emprego diretamente no processo de industrialização, integra o novo produto ou, embora não integre, é consumido de forma imediata e integralmente no curso da industrialização.

Devo ressaltar que o Laudo Pericial acostado às fls. 208 a 229 dos autos, relaciona 110 produtos empregados no processo produtivo, sendo que os de números 65 e 78 indicam “*consumido no processo industrial para lubrificação*” e não têm o condão de comprovar a pretensão do sujeito passivo de que os produtos em questão se tratam de materiais intermediários, por não apresentarem características passíveis de gerar crédito fiscal, conforme já acima explanado.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologado os valores já pagos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto ao produto: Graxa)**

Em que pese a qualidade e o zelo na elaboração do voto do i. Relator, peço vênia para discordar de sua decisão quanto o enquadramento da graxa e dos óleos lubrificantes que foram considerados materiais de usos e/ou consumo, incidindo sobre elas, as regras do art. 29, §1º, II da Lei nº 7.014/96 c/c art. 33, I da LC 87/96.

Essa não me parece a melhor solução a ser aplicada ao caso, senão vejamos:

O art. 20 da LC 87/96 é claro ao possibilitar o direito à compensação previsto no art. 19 da mesma lei, em respeito a princípio constitucional da não-cumulatividade insculpido no art. 155, §2º, I da Carta Magna.

Nesta esteira, lembro que o RICMS/BA-97, vigente a época dos fatos, em consonância com o ordenamento pátrio, no seu art. 93, regulamenta o mecanismo de compensação. Por força da alínea ‘b’ do inciso I, os produtos ‘intermediários’ pode ser creditados quando forem utilizados ou empregados no processo de industrialização, *in litteris*:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes 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 reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

Mais adiante, o próprio parágrafo §1º, I, do art. 93 do RICMS aponta três hipóteses para que as mercadorias sejam consideradas aptas a utilização do crédito fiscal, nos seguintes termos:

Art. 93

(...)

§ 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; e

Ao meu ver, a graxa e óleos lubrificantes que são utilizados no processo de industrialização (que utilize máquinas e equipamentos mecânicos passíveis de lubrificação constante) devem ser considerados elementos indispensáveis para fabricação do produto final ou da atividade fim da empresa.

Em outras palavras, todas as mercadorias, ou que estejam vinculadas ou que sejam elementos indispensáveis à sua industrialização, dão o direito ao creditamento do ICMS incidente sobre a sua aquisição. Neste sentido, trilha a jurisprudência dos Tribunais Superiores. Cabe trazer a colação a ementa do RE 96643/MG, de relatoria do Ministro Décio Miranda, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. ICM. NÃO-CUMULATIVIDADE, MATERIAIS REFRATARIOS, UTILIZADOS NA INDUSTRIA SIDERURGICA, QUE SE CONSUME NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO, AINDA QUE NÃO SE INTEGRANDO NO PRODUTO FINAL. INTERPRETAÇÃO, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, DA LEI DO ESTADO DE MINAS GERAIS N. 6.763, DE 26.12.75, E DO SEU DECRETO REGULAMENTAR, SEM OFENSA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO-MEMBRO, PREVISTA NO ART. 23, II, DA CONSTITUIÇÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO PELA FORMA EXIGIDA NO ART. 322 DO REGIMENTO INTERNO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

(RE 96643, Relator(a): Min. DÉCIO MIRANDA, Segunda Turma, julgado em 09/08/1983, DJ 02-09-1983 PP-13146 EMENT VOL-01306-01 PP-00161 RTJ VOL-00107-02 PP-00732)

O STJ também já se debruçou sobre a questão, assim decidindo no bojo do RE 1175.166/MG, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, *in litteris*:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo insito ao objeto social da empresa contribuinte". Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

*6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).*

*7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.*

*8. Recurso Especial parcialmente provido.*

No caso em tela, apóio a afirmação de que a graxa e os óleos lubrificantes são produtos de uso necessário para o desenvolvimento do processo de fabrico da Recorrente.

Ademais, não conheço nenhuma máquina industrial que não necessite de lubrificação para se manter operante, por isso, entendo que os lubrificantes utilizados são produtos indispensáveis ao processo de industrialização de qualquer unidade fabril convencional.

Neste mesmo raciocínio, se até mesmo um prego for elemento indispensável para a produção industrial, este elemento deve ser passível de creditamento de ICMS, conforme as regras previstas no art. 93, §1º, inciso I, alíneas ‘a’ e ‘c’ do RICMS/BA e no regulamento pátrio.

Por isso, por entender que sem a graxa não haveria processo de industrialização, em qualquer forma de aplicação desse tipo de mercadoria, este produto merece o tratamento tributário equânime ao de insumo e, por conseguinte, ser passível de creditamento, conforme as regras e requisitos do art. 93 do RICMS e LC 87/96, para os insumos e matérias primas.

Deste modo, julgo a Infração 4 improcedente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso voluntário, para julgar insubsistente a infração 4 no que tange à possibilidade de óleo lubrificantes e graxas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298943.0099/12-6**, lavrado contra **GERDAU AÇOS LONGOS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$201.414,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$162.055,61 e 100% sobre R\$39.359,21, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao produto: Graxa) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao produto: Graxa) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto ao produto: Graxa)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS