

A. I. Nº - 2692000002/18-7  
AUTUADO - PIRELLI PNEUS LTDA.  
AUTUANTE - JOÃO FLAVIO MARQUES DE FARIA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15.10.2018

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0158-02/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Mercadorias utilizadas a parte do processo de fabricação, por não concorrerem diretamente no processo fabril, pois não agem diretamente sobre o produto a ser fabricado. Afastada a arguição de nulidade. Vício apontado absolutamente sanado. Elaborada nova planilha reduzindo o débito. Período de janeiro a março de 2013 atingido pela decadência. Infração não resultou em falta de recolhimento do imposto. Aplicação do art. 150, §4º do CTN. Indeferido pedido de perícia. Elementos constantes dos autos suficientes para cognição sobre o tema. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 29/03/2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.491.022,94, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Referente ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 19 a 47, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre o título “*I. FATOS*”, diz que a Impugnante é uma empresa tradicional, presente no Brasil há mais 90 anos, e líder na produção de pneus, com uma ampla gama de produtos para automóveis, SUV e veículos comerciais e industriais. E que adquire uma série de produtos/materiais que são utilizados em seu processo industrial (“produtos intermediários”). Explica que tais produtos, por integrarem diretamente o processo industrial da Impugnante, geram direito a tomada de créditos de ICMS, nos termos da legislação estadual.

Afirma que durante o processo de fiscalização foi solicitado esclarecimentos sobre uma gama de produtos/materiais adquiridos pela Impugnante nos anos de 2013 até 2016, com a finalidade de verificar o correto enquadramento dessas mercadorias como “produtos intermediários”, e que a Impugnante tomou ciência da intimação na mesma data e forneceu diversos documentos, no exíguo prazo de 48 horas estabelecido para cumprimento da intimação.

Pontua que após a intimação inicial nada mais foi requerido pelo Autuante, e que este nem mesmo compareceu *in loco* para verificação do processo industrial realizado pela Contribuinte em seu parque industrial, decorrendo que em ato contínuo foi lavrado o presente Auto de Infração, supostamente por ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Salienta que apesar da autuação imputar à Impugnante uma acusação fiscal extremamente grave (utilização indevida de crédito de ICMS) e de alta complexidade de verificação, pois demanda a análise de inúmeros produtos utilizados no processo industrial com a finalidade de classificá-los como produtos “intermediários” ou de “uso e consumo”, nenhum esclarecimento adicional foi solicitado pelo Auditor Fiscal para fundamentar a cobrança ora combatida.

Conclui que o presente Auto de Infração não merece prevalecer, porque as mercadorias não são materiais para uso e consumo, mas sim bens intermediários, inexistindo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS imputada no lançamento fiscal.

Tratando do título “II - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - EVIDENTES EQUÍVOCOS NA COMPOSIÇÃO DO ICMS SUPOSTAMENTE DEVIDO” Reitera que a Autoridade Fiscal reclassificou os produtos/materiais adquiridos pela Impugnante para “materiais de uso e consumo”, glosando o respectivo crédito de ICMS.

Depreende que o mérito da presente Impugnação consiste em verificar se tais mercadorias adquiridas pela Contribuinte caracterizam-se como “produtos intermediários” (permitindo a tomada de créditos de ICMS nos moldes realizados pela Impugnante) ou devem ser classificados como “materiais de uso e consumo” (não possibilitando a tomada de créditos de ICMS pela empresa). Ressalta que o Auto de Infração combatido também padece de EVIDENTE nulidade com relação aos seus cálculos, razão pela qual deve ser considerado NULO.

Aponta que ao verificar as planilhas de cálculo que consubstanciam a presente cobrança, a Impugnante diz ter verificado que o Autuante procedeu ao estorno de crédito de ICMS com base no valor da mercadoria adquirida pela Contribuinte (e não seu respectivo crédito de ICMS).

*Indica como exemplo que no ano de 2015, a Fiscalização apontou a glosa de créditos de ICMS no valor total de R\$536.110,02. de acordo com o arquivo “Demonstrativo\_de\_débito\_2015\_IabaDemonstr\_débito” contido em mídia CD, entretanto, analisando a aba “Analítico” da planilha “Demonstrativo de Débito 2015” que fundamenta a cobrança combatida, no mês de janeiro/2015 verificou que a Fiscalização imputou à Impugnante um suposto crédito indevido de ICMS no valor total de R\$60.863,78. Tal crédito seria decorrente da aquisição de dezesseis mercadorias (reclassificadas como “material de uso e consumo” pela Fiscalização) durante o mês de janeiro/2015, mas que esse crédito glosado pela Fiscalização (R\$60.863,78) é decorrente do somatório da Coluna “F” (VLR. ICMS) da destacada planilha, porém os valores dessa Coluna “F” na verdade, estão INVERTIDOS com os valores da com a Coluna “E”, que se refere ao VALOR TOTAL DAS MERCADORIAS questionadas como sendo o crédito de ICMS a ser glosado.*

Reitera que são os valores constantes na Coluna “E” do demonstrativo de débito que deveriam ter sido considerados para composição do ICMS a ser glosado (e não os valores da Coluna “F”). Depreende que até mesmo do ponto de vista lógico, é impossível admitir-se que o crédito de ICMS a ser glosado seja maior que o próprio valor total da nota fiscal questionada pela Fiscalização.

Remata que utilizando o valor do ICMS destacado no documento fiscal verifica-se que o valor a ser questionado pela Fiscalização no mês de janeiro/2015 é de R\$ 9.475,49 e não os R\$60.863,78, exigidos no Auto de Infração.

Pede que seja analisada a Nota Fiscal nº 27141, fls. 68 utilizada no cálculo. Diz que nessa Nota Fiscal, é possível verificar que o Óleo Rubilene 700 foi adquirido pela Impugnante pelo valor total de R\$ 35.928,00, com um ICMS destacado de R\$6.107,76, e que portanto, o ICMS máximo que poderia ser glosado pela Fiscalização Estadual deveria ser equivalente a R\$6.107,76. Porém aponta que analisando a planilha da fiscalização, é possível notar que o valor considerado como valor do ICMS (Coluna “F”) foi o montante de R\$ 35.913,92.

Remata não haver dúvida que a Fiscalização inverteu os dados constantes nas Colunas “E” e “F” de seu demonstrativo de débito, resultando em cobrança muito superior ao crédito de ICMS efetivamente tomado pela Impugnante.

Salienta ainda, que apesar de serem semelhantes, os valores considerados pela Fiscalização Estadual (R\$6.105,37 e R\$35.913,92) são diferentes dos constantes na nota fiscal analisada (R\$6.107,76 e R\$35.928,00), colocando em dúvida a própria veracidade das informações contidas nessa planilha. Requer a juntada de notas fiscais que consubstanciaram a glosa de créditos de ICMS no ano de 2015, aponta para o doc. 02 - Notas Fiscais 2015, fls. 68.

Assevera que o mesmo equívoco se repete durante todos os períodos de 2015. E afirma que em sendo corrigido esse equívoco, no ano de 2015, verifica-se que o crédito de ICMS que poderia ser questionado/glosado pela Fiscalização seria equivalente a R\$84.326,19, jamais os R\$536.110,02 exigidos no Auto de Infração combatido. Ressalta que o mesmo erro foi repetido no ano de 2016.

Assevera que no **ano de 2016**, o Autuante imputou uma glosa total de créditos no valor de **R\$738.790,89**, conforme consta na planilha “Demonstrativo de Débito 2016”, aba “Sintética”, utilizada para fundamentar a cobrança combatida. Porém, apurou que novamente os valores das Colunas “F\*” e “E” da aba “Analítico” da referida planilha estão INVERTIDOS.

Citando como exemplo o mês de janeiro/2016, no qual, segundo o Autuante, a Impugnante realizou um total de onze operações que não possibilitavam a tomada de créditos de ICMS por tratar-se de mercadorias de “uso e consumo”, que resultaram em um ICMS a ser glosado no valor total de R\$ 26.749,01 (soma da Coluna “F” da referida planilha), diz verificar-se que, o valor do ICMS questionado pela Fiscalização está na Coluna “E” da referida planilha e que esta soma representa apenas o montante de R\$ 4.348,17, quando apresenta plotagem da planilha.

Pede para que seja analisada a Nota Fiscal nº 143569, utilizada no cálculo da Fiscalização Estadual. Afirma que nessa Nota Fiscal, é possível verificar que o “*OLEO IPITUR AP 220 GRANEL IPIRANGA*” foi adquirido pela Impugnante pelo valor total de R\$ 19.680,00, com um ICMS destacado de R\$3.345,60, da qual apresenta *ploter*.

Diz que o crédito de ICMS máximo que poderia ter sido glosado seria equivalente a R\$3.345,60. Contudo, conta que analisando a planilha de composição de cálculo da fiscalização, é possível notar que foi considerado o valor do ICMS (Coluna “F”) no o montante de R\$19.680,00:

Reitera que para compor a cobrança em questão o Autuante, equivocadamente, considerou o valor total da nota fiscal questionada (e não o valor do ICMS passível de creditamento pela Impugnante). Em outras palavras, a Fiscalização considerou os valores constantes na já destacada “Coluna F” quando, o correto, seriam os valores da “Coluna E”.

Requer também a juntada de notas as notas fiscais que consubstanciaram a glosa de créditos de ICMS no ano de 2016 (doc. 03 - Notas Fiscais 2016), fls. 191 a 437, dizendo que o mesmo equívoco se repete durante todos os períodos de 2016, sendo que corrigido esse equívoco, no ano de 2016, afirma poder-se verificar que o ICMS que poderia ser questionado pela Fiscalização é equivalente a R\$ 127.659,88 (jamais os R\$ 738.790,89 exigidos no Auto de Infração combatido).

Aduz que, apenas com base nos “equívocos” noticiados acima, sem adentrar no efetivo mérito da questão, pode-se concluir pela ilegalidade de aproximadamente 70% do todo o ICMS glosado. Reproduz o art. 39 do RPAF, dizendo entender deverem ser considerados nulos os lançamentos em que não é possível verificar o montante do débito tributário, como conclui ser o presente caso, vez que afirma estarem a base de cálculo e o próprio ICMS glosado incorretos, resultando na impossibilidade de verificar o montante do débito tributário.

Requer a integral nulidade do Auto de Infração e, consequentemente, a necessidade de extinção da cobrança combatida.

Passando a tratar do tópico “*III - DECADÊNCIA - EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (JANEIRO E FEVEREIRO DE 2013) - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150.4º DO CTN*

Defende que nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, como é o caso do ICMS, o prazo para a constituição do crédito tributário extingue-se em 5 anos “a contar da ocorrência do fato gerador” (artigo 150, § 4º do CTN).

Lembra que o Auto de Infração refere-se a lançamento de ofício do suposto débito fiscal, dos períodos de 2013 a 2016. E que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos ao período anterior a 29 de março de 2013 já está decaído, pois o Auto de Infração foi lavrado apenas em 29 de março de 2018.

Diz ser esse é o entendimento pacificado pela Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça no regime dos recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), no qual se entendeu que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN nas hipóteses em que o contribuinte efetua o pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que sequer foi aventado no presente caso.

Assevera que tal entendimento foi acompanhado no julgamento do AERESP nº 201100369851 realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 07.11.2011, de modo que o artigo 173,I, do CTN passou a ser aplicável somente para os casos em que o creditamento tido por indevido “*abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento*”, reproduziu excerto.

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPÓSTO CREDÍTAMENTO INDEVIDO APLICAÇÃO DO ART. 150 §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

(...) 5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração.

**Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, §4º, do CTN.** 6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º do CTN. 7. Agravo regimental não provido (AERESP 201100369851, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO)

Concluiu da jurisprudência indicada que restou comprovado o entendimento de que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN mesmo na hipótese de crédito de ICMS glosado.

Diante disso, entende estar evidente que cabe a aplicação do comando do artigo 150, § 4º do CTN, ao caso em tela, uma vez que o contribuinte efetuou pagamento, ainda que posteriormente este tenha se “revelado” a menor, por meio de glosa de crédito, pois foi demonstrando seu *animus solvendi* quanto à obrigação tributária e sua boa-fé para com a Fazenda Pública.

Lembra que não há qualquer menção no Auto de Infração que indique que tenha ocorrido a ausência total de pagamento do imposto por parte do Impugnante. E que a acusação foi de que houve recolhimento parcial do imposto no período, razão pela qual defende a aplicação do prazo prescricional de cinco anos contados do fato gerador (artigo 150, § 4º, do CTN).

Remata que o direito do Fisco constituir créditos tributários de ICMS relativos ao período anterior a 29 de março de 2013 já se encontrava totalmente esvaziado pela **decadência** quando da lavratura do Auto de Infração, devendo este ser integralmente cancelado.

Ao tratar do título “IV - DIREITO - A PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS E DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA”, destaca que o Direito da Impugnante está amparado precipuamente nos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da isonomia tributária.

Aduz que o princípio da não-cumulatividade é previsto na Constituição Federal no artigo 155, II, § 2º, nos art. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, e reproduzido na legislação da Bahia no artigo 28 da Lei nº 7.014/96. Que reproduz.

Diz que a legislação do ICMS atribui ao produtor ou ao promotor da operação tributada o direito-dever de compensar o crédito gerado pelo imposto incidente na matéria-prima, insumos ou materiais intermediários na operação anterior, recolhendo o contribuinte aos cofres públicos apenas a diferença.

Assevera que o direito da Impugnante também se ampara no princípio da igualdade, ou isonomia, que é particularizado no campo dos tributos pelo artigo 150, II, da Constituição Federal, também reproduzido.

Tratando do título “*IV.B LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PERTINENTE À MATERIA*” diz que o direito da Impugnante de se creditar do ICMS referente à aquisição/entrada de materiais intermediários consumidos no processo de industrialização se encontra disciplinado na Lei Complementar 87/96, reproduzindo o Art. 19 e inciso I do §3º do art. 20.

Entende que a única vedação imposta é a apropriação do crédito quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto (art. 20, §3º, I).

Diz também que a legislação estadual, reproduzindo os arts. 28, 29, §1º, II da Lei 7.014/96 e arts. 309 e 310 do RICMS/2012, está no mesmo sentido.

Assegura que da simples leitura dos dispositivos legais acima citados e que transcreveu, resta clara a não-cumulatividade do ICMS, bem como o direito da Impugnante de creditar-se do valor do imposto cobrado na operação anterior de entrada ou aquisição de mercadoria nos termos dos artigos 28 e 29 da Lei 7.014/96 e do inciso I, do artigo 310 do Regulamento de ICMS.

Discorrendo sobre o título “*IV.C CONCEITO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E INTERMEDIÁRIOS*” pontua que o mérito da presente Impugnação consiste em verificar se tais mercadorias adquiridas pela Impugnante caracterizam-se como “produtos intermediários” (permitindo a tomada de créditos de ICMS nos moldes realizados pela Impugnante) ou devem ser classificados como “materiais de uso e consumo” (não possibilitando a tomada de créditos de ICMS pela empresa).

Ensina que os chamados “materiais de uso e consumo” caracterizam-se por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional.

Deduz que os materiais de uso e consumo são mercadorias que NÃO são destinadas a 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 necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos.

Ressalta que a doutrina e jurisprudência pátria entende que “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos, quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS. E que entende-se por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empresados ou consumidos no processo de produção industrial.

Explicita, dizendo com amparo na consolidada jurisprudência do STJ, que enquanto vigorou o Convênio ICMS nº 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAN), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediata e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto, conforme diz constar do excerto que reproduz da Aglntno REsp 1486991/MT, Rei. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA Julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017.

Afirma que, consoante visto no recente aresto do STJ, ‘A Lei Complementar nº 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial.

Assegura ser este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AREsp 142.263/MG, de relatoria do Ministro Relator Benedito Gonçalves, que reproduziu.

Dizendo no mesmo sentido, afirma que o CONSEF-BA, em diversas oportunidades já reconheceu que materiais intermediários são aqueles “consumidos no processo industrial ou que integrem o

produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, reproduzindo excertos do Acórdão 5<sup>a</sup>JJFnº 0064-05/07, Acórdão 2<sup>a</sup> JJFNº 0287-02/06.

Com base apenas nesses conceitos, diz ser possível concluir que as mercadorias adquiridas pela Impugnante e utilizadas em seu processo industrial (em especial os óleos e graxa utilizados no processo industrial da empresa) jamais poderiam ser classificadas como “materiais de uso e consumo”, conforme pretende a Fiscalização Estadual. Afirma que as mercadorias em questão são verdadeiros “produtos intermediários” que possibilitam a tomada dos créditos de ICMS, nos moldes realizados pela Impugnante.

Assegura que a esmagadora maioria da autuação é decorrente da aquisição de “óleos” utilizados no maquinário da Impugnante, pois tais óleos representam mais de 80% de todo o ICMS glosado pela Fiscalização. Elenca os óleos questionados no Auto de Infração.

Explica que no ano de 2014, do total de R\$91.308,89 em créditos glosados pela Fiscalização Estadual, R\$ 68.925,47, 75% do total, são decorrentes da aquisição desses óleos. E em 2015, do total de R\$ 536.110,02 em créditos glosados pela Fiscalização Estadual, R\$ 449.549,46 são decorrentes da aquisição desses óleos (ou seja, 83% do total). Em 2015, do total de R\$738.790,89 em créditos glosados pela Fiscalização Estadual, R\$ 649.418,67 são decorrentes da aquisição desses óleos (ou seja, 87% do total).

Explica que todo maquinário utilizado pela Impugnante necessita de 100% desses óleos. Isso porque tais óleos são utilizados com o objetivo de lubrificar o rolamento dos motores, anéis das máquinas e movimento dos cilindros. Afirma que sem a aplicação desses materiais, ocorreria a total ineficiência, das máquinas, prejudicando a produção e consequentemente o produto final produzido pela Impugnante.

Diz serem óleos de extrema pressão de alta qualidade, desenvolvidos para aplicação em engrenagens industriais sujeitas a condições severas de operação, sendo certo que sem a utilização desses óleos seria impossível a realização do processo industrial desenvolvido pela Impugnante e, por consequência, a fabricação dos pneus comercializados.

Aponta não haver dúvidas de que os referidos óleos são utilizados DIRETAMENTE no processo industrial desenvolvido pela Impugnante, não podendo ser equiparados a “materiais de uso e consumo”, conforme pretende o Auto de Infração combatido.

Leciona que a graxa utilizada pela Impugnante tem a função de lubrificar e possibilitar o funcionamento do maquinário, de forma parecida com os óleos, no qual é confeccionado o produto final. Para facilitar a visualização, a Impugnante elenca os tipos de graxas questionados no Auto de Infração. E explica que sem a aplicação desse material (graxa), ocorrerá a ineficiência das máquinas, prejudicando a produção e consequentemente o produto final.

Aponta que os esclarecimentos necessários podem também serem verificados por meio da análise das FOTOS e VÍDEOS que a Impugnante realizou de seu processo industrial, demonstrando a utilização dos principais produtos intermediários questionados pela Fiscalização na fabricação de seus pneus (doc. 04 - CD com fotos e vídeos da utilização dos produtos questionados pela Fiscalização no processo industrial da Impugnante) fls. 439.

Reitera não haver dúvidas de que as mercadorias classificadas como de “uso e consumo” pelo Autuante, na verdade, são “materiais intermediários” utilizados diretamente no processo industrial realizado, ensejando a tomada dos créditos de ICMS (indevidamente glosados pela Fiscalização Estadual no Auto de Infração).

Abordando sobre o título “V. POSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA FISCAL”, repete que a Impugnante não cometeu infração fiscal alguma, porque os produtos contestados pela Fiscalização Estadual devem ser considerados “materiais intermediários” no processo industrial realizado pela Impugnante, possibilitando a tomada de créditos de ICMS.

Requer caso essa Junta de Julgamento não se sinta à vontade para cancelar integralmente o Auto de Infração em questão a realização de perícia fiscal com a finalidade de averiguar em respeito

ao princípio da verdade material a natureza dos materiais utilizados pela Impugnante em seu processo industrial.

A fim de viabilizar a realização da pleiteada perícia fiscal, a Impugnante apresenta os seguintes quesitos:

*Quesito 1 - Com base nos documentos e esclarecimentos já apresentados, bem como novos esclarecimentos que sejam requeridos no decorrer do presente processo, queira o Sr. Perito confirmar se os materiais/produtos listados no Auto de Infração são utilizados no processo produtivo da Impugnante.*

*Quesito 2 - Com base nos documentos e esclarecimentos já apresentados, bem como novos esclarecimentos que sejam requeridos no decorrer do presente processo, queira o Sr. Perito informar como ocorre a utilização dos materiais questionados no Auto de Infração no processo industrial realizado pela Impugnante.*

*Quesito 3—Especificamente com relação aos óleos questionados pela Fiscalização, com base nos documentos e esclarecimentos já apresentados, bem como novos esclarecimentos que sejam requeridos no decorrer do presente processo, queira o Sr. Perito informar qual a importância desses óleos para o maquinário utilizado pela Impugnante em seu processo industrial.*

*Quesito 4 - Com base na resposta do Quesito 03, queira o Sr. Perito informar se seria possível a realização do processo industrial realizado pela Impugnante sem a utilização dos óleos questionados pela Fiscalização Estadual.*

*Quesito 5 - Com base nos documentos e esclarecimentos já apresentados, bem como novos esclarecimentos que sejam requeridos no decorrer do presente processo, queira o Sr. Perito confirmar se os materiais/produtos são essenciais ao processo produtivo, isto é, caracterizando-se como “intermediários”.*

Por fim, a Impugnante informa que, uma vez deferida a perícia, nomeará seu assistente pericial.

Quanto ao título final “VI. PEDIDOS”, requer o integral cancelamento do presente Auto de Infração, tendo em vista entender ser nulo de pleno direito por ter evidentes falhas em sua composição, em razão das patentes nulidades incorridas pelo Fisco na realização da composição do ICMS suspostamente devido, não havendo em que se falar em retificação do Auto de Infração.

Subsidiariamente, a Impugnante requer (i) integral cancelamento do Auto de Infração em razão da comprovação de que os materiais questionados pela fiscalização, de fato, são materiais intermediários que permitem a tomada de créditos de ICMS; (ii) retificação do Auto de Infração para corrigir os erros das colunas “E” e “F” dos anos de 2015 e 2016 (vide tópico H); e (iii) cancelamento parcial do Auto de Infração, em razão da decadência nos períodos de janeiro e fevereiro de 2013.

Ainda de forma subsidiária, requer o deferimento de perícia fiscal, nos termos do § 1º do artigo 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia para que sejam comprovados, de forma exaustiva, os argumentos trazidos na presente defesa no sentido dos materiais utilizados pela Impugnante serem “produtos/materiais intermediários”.

A Impugnante requer ainda provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, e pela realização de sustentação oral no julgamento.

Requer, por fim que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Impugnante, Luca Prioli Salvoni, inscrito na OAB/SP sob nº 216.216, com endereço no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 4.440, 14º andar, CEP 04538-132 — Itaim Bibi sob pena de nulidade. O correio eletrônico por meio do qual receberão eventuais intimações é [tributario@cpbs.com.br](mailto:tributario@cpbs.com.br).

A defesa volta a se pronunciar às fls. 441 a 444, refere-se à infração imputada e descreve a impugnação original apresentada, repetindo os argumentos defensivos e juntou o que denominou de “LAUDO Técnico” fls. 445 a 476, sobre o qual diz ter sido elaborado pelo técnico responsável pela fábrica de Feira de Santana, e que explica ter por objetivo informar acerca da importância da

utilização dos óleos nas máquinas o qual tem por finalidade possibilitar o pleno processo produtivo de pneus. Ao final, repete os pedidos constantes da peça vestibular.

O Autuante apresenta sua informação fiscal às fls. 478 a 493, descreve a autuação e os argumentos defensivos e no tópico “3 – DA INFORMAÇÃO FISCAL” inicialmente destaca que a defesa faltou com a verdade quando afirmou que o Autuante não procurou a autuada no decorrer da ação fiscal antes da lavratura do presente Auto de Infração.

Explica que o lançamento teve como pano de fundo o registro extemporâneo de crédito do ICMS referente a diversas entradas de materiais, inicialmente considerados pela Autuada como materiais de uso/consumo do estabelecimento e, posteriormente, reconsiderados por ela como materiais intermediários, com a consequente utilização dos créditos do ICMS respectivos.

Sendo assim, afirmou que requisitou da Impugnante a memória de cálculo em que foram apurados os créditos extemporâneos registrados em sua apuração do imposto nas EFDs (Escrituração Fiscal Digital), e que resultou na apresentação pela Autuada de uma lista de materiais adquiridos em períodos de apuração anteriores e reconsiderados como referido acima. Acrescenta que em seguida, foi solicitado que a Autuada discriminasse pormenorizadamente a utilização dos materiais listados em seu estabelecimento industrial, o que foi atendido por esta.

Afirma que após análise da utilização dos materiais, conforme informado pela Autuada, efetuou nova classificação, item a item, conforme os preceitos legais e o entendimento preponderante no âmbito do Fisco estadual, conforme exposto no arquivo “Relatório\_utilização\_materiais-segundo\_contribuinte”, entregue na mesma mídia CD com os demais demonstrativos de débito que dão suporte ao lançamento (à fl. 13).

Salienta que no citado arquivo encontram-se listados na primeira coluna os materiais que tiveram o crédito do ICMS utilizado extemporaneamente pela Autuada, conforme já referido; na segunda coluna, a utilização dos mesmos no estabelecimento industrial segundo informado pela própria Autuada e; na terceira coluna, a natureza de cada material segundo seu entendimento (se material de uso consumo ou material intermediário).

Pondera que a insinuação de certa desídia por parte do Autuante é descabida, e merece retratação por parte da Autuada.

Com relação a alegação de nulidade do Auto de Infração por suposto erro no lançamento dos valores de débito, diz que mais uma vez equivoca-se a Autuada. Não pela constatação do erro em si, mas nas suas consequências, que não seria causa de nulidade do ato administrativo.

Concorda com a Autuada, de que houve a inversão das colunas “E” e “F” dos demonstrativos de débito referentes aos exercícios de 2015 e 2016, porém afirma que os exercícios de 2013 e 2014 estão corretos.

Assevera que os dispositivos legais e regulamentares citados pela Autuada como suporte ao pedido de nulidade referem-se à falta de requisitos essenciais ao lançamento, tais como os referentes à base de cálculo e a alíquota do imposto, e não ao erro na alocação dos valores, como de fato ocorreu.

Afirma que no tocante à alegação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro de 2013, por aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, apesar de bastante fundamentado pela defesa, é cediço que a Administração tributária do estado da Bahia entende pela aplicação do art. 173, I, do mesmo diploma legal, tendo em vista tratar-se de lançamento de ofício, e não de lançamento por homologação.

Quanto ao mérito, destaca que não há qualquer afronta ao Princípio da Não-Cumulatividade, muito menos ao da Isonomia, uma vez que a própria legislação estabeleceu às regras, e que está apta a criar suas exceções e restrições, como ocorre na hipótese em que a legislação tributária veda a utilização do crédito fiscal nas aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento adquirente.

Concorda com a defesa de que a questão recai na natureza dos materiais objeto da autuação: se

materiais de intermediários, com direito à utilização do crédito do ICMS, ou se destinados ao uso/consumo do estabelecimento, hipótese em que resta vedada a utilização do crédito.

Assevera que a autuação baseia-se no entendimento corrente na Administração tributária estadual, bem como de seus órgãos julgadores, cujos requisitos para se reconhecer o direito de crédito pela aquisição de um determinado material, não sendo este matéria-prima, são:

- a) “que seja essencial ao processo fabril, sem o qual a obtenção do produto final se torna inviável;
- b) que haja o consumo ou desgaste em decorrência do processo produtivo, mantendo com este certa proporcionalidade;
- c) que o consumo ou desgaste esteja relacionado ao contato direto com o produto em processo, que resultará no produto acabado.”

Destaca que todos esses requisitos devem ser considerados em seu conjunto, pois, se consideradas apenas isoladamente, há que ser entendida como condição necessária, mas não suficiente, à caracterização do material como sendo um insumo de produção (com direito ao crédito do ICMS).

Entende que os materiais citados pela Autuada - óleos e graxas -, percebe-se facilmente que se enquadram no item “a” acima e, quando muito, no item “b”, mas não se enquadram no item “c”. Isto porque seu consumo/desgaste ocorre em função do contato direto com o maquinário utilizado no processo fabril, e não com o produto em processo (pneus e câmaras de ar).

Comenta que os óleos e graxas servem para proteger o ativo immobilizado contra corrosões e desgastes prematuros, ou seja, agem diretamente sobre este maquinário, e somente INDIRETAMENTE sobre os produtos em processo.

Salienta ser desnecessária a realização de perícia, pois não há discussão quanto ao emprego dos materiais no processo industrial da mesma. Considera que as explicações sobre a utilização dos materiais objeto da autuação encontram-se bastante satisfatórias, não deixando margem para dúvidas desta natureza.

Reflete que a lide diz respeito ao entendimento de como se dá o enquadramento dos matérias, se como intermediários ou de uso/consumo, entendimento que entende ser de cunho estritamente deontológico, interpretativo, como exposto nesta informação fiscal.

Entende que a autuação merece permanecer hígida, com as eventuais correções dos valores lançados aqui propostos, e reconhecidos de antemão pela Autuada, devendo ser afastadas as demais alegações defensivas.

Entende também pertinentes os pedidos para:

- a) “que seja possibilitado provar o alegado por todos os meios admitido pelo Direito, tais como juntada de novos documento, realização de perícia e sustentação oral por ocasião da sessão de julgamento;
- b) que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Autuada, LUCAS PRIOLLI SALVONI, com endereço na ave. Brigadeiro Faria Lima, 4.440, 14º andar, Itaim Bibi, São Paulo, SP, CEP 04538-132. Entretanto, a comunicação dos atos processuais administrativos deve ser feita na forma especificada no art. 108, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, de maneira que se esta for feita de uma dessa formas, e não na forma requerida pela Autuada, nenhuma consequência negativa poderá ser reconhecida.”

Ressalta que quanto aos documentos adicionados em momento posterior (23/07/2018), não há informação relevante capaz de alterar os termos dispostos nesta Informação Fiscal, uma vez que o “Laudo Técnico” adicionado não inova as informações e teses defensivas já abarcados em sua primeira impugnação, ou seja, tais argumentos e pedidos já foram considerados nesta peça informativa.

Conclui que as considerações prestadas pela Autuada mostram-se incapazes de ilidir por completo a autuação. Requer que se acatem em parte os lançamentos de ofício efetuados, julgando este Auto de Infração parcialmente procedente.

É o relatório.

## VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

A acusação fiscal se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo. Referente ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Preliminarmente se faz *mister* decidir acerca da arguição de decadência, do pedido de perícia técnica e da nulidade em relação ao erro na transposição de valores. Quanto à decadência devo esclarecer que segundo hodierna jurisprudência que foi reverberada pela procuradoria Geral do Estado – PGE, no item 06 do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 e que a partir de então vem fundamentando as decisões deste CONSEF, quanto a questão que envolve a cognição acerca da decadência do direito ao lançamento do crédito tributário, verifico assistir razão à defesa, haja vistas que não consta dos autos que a infração em tela tenha resultado em falta de recolhimento integral do ICMS relativo ao mês de referência, pois da interpretação sugerida pela PGE à aplicação do art. 173, I do CTN só é admitida quando não se verifica qualquer recolhimento relacionado ao valor objeto da homologação, ou em havendo recolhimento, sendo este, porém comprovado que se deu por conta de prática de dolo, fraude ou simulação, elementos que não constam dos autos.

Sendo assim, afastada a aplicação do art. 173, I ao caso posto, torna-se alcançado pela decadência o período de janeiro a março de 2013, visto que o *dies a quo* deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador.

Indefiro, entretanto, o pedido de perícia, pois os elementos constantes dos autos são suficientes para nortearem a cognição sobre a natureza das mercadorias objeto da glosa dos créditos a que se refere a infração demandada.

Analisada a Nota Fiscal nº 27141, fls. 68 utilizada no cálculo, conforme solicitou a Impugnante, inclusive na assentada do julgamento, verifiquei que de fato consta da planilha do Autuante da seguinte forma: o produto Óleo Rubilene 700 foi adquirido pela Impugnante através da referida nota fiscal pelo valor total de R\$ 35.928,00, com um ICMS destacado na nota fiscal no valor de R\$6.107,76, a partir da alíquota de 17%. Verificado a planilha do Autuante verificou-se constar a título de crédito glosado a quantia de R\$6.105,37. Todavia, refeitos os cálculos aplicando na planilha Excel a alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$ 35.928,00, apurou-se como resultado o valor de R\$6.105,37. Concluiram todos (Patrono da Impugnante e Julgadores presentes) que se tratava de mero erro de aproximação que em nada macula o levantamento fiscal. Outrossim, pondero que o valor lançado era de valor inferior ao do documento fiscal, mais um elemento que agrega à decisão pelo afastamento da alegação em tela.

Quanto à arguição de nulidade, fica afastada, pois o erro de transposição de valores por conta do Autuante ter adotado em relação aos exercícios de 2015 e 2016, como valor devido a base de cálculo apurada, quando deveria utilizar a coluna em que se encontrava registrado o valor do ICMS objeto da infração em tela, pois esta alegação não encontra amparo para este desiderato, sobretudo por ser passível de correção e não comprometer princípios constitucionais, maiormente considerando que o Autuante acatou as alegações defensivas e propôs novo demonstrativo de débito atendendo na íntegra o cálculo apontado pela defesa, veja:

EXERCÍCIO DE 2015		
MÊS	Valor ICMS ORIGINAL	Valor ICMS - RETIFICADO
1	60.863,78	9.475,49
2	58.477,24	9.420,28
3	69.200,42	11.399,55
4	44.171,57	7.356,36
5	6.915,28	928,58
6	43.377,61	7.071,36
7	5.478,19	640,4
8	46.992,72	7.665,54
9	45.281,02	7.427,02
10	6.733,99	1.114,78
11	21.930,03	3.238,93
12	126.688,17	18.587,90
<b>TOTAL</b>	<b>536.110,02</b>	<b>84.326,19</b>

EXERCÍCIO DE 2016		
MÊS	Valor ICMS ORIGINAL	Valor ICMS - RETIFICADO
1	26.749,01	4.384,17
2	53.859,08	9.240,15
3	85.669,81	14.103,66
4	84.006,97	14.742,60
5	62.148,92	10.900,24
6	54.675,09	9.393,09
7	22.921,79	4.112,18
8	19.513,92	3.179,94
9	168.558,54	30.096,55
10	64.230,99	11.048,19
11	2.981,25	212,96
12	93.475,52	16.246,15
<b>Total</b>	<b>738.790,89</b>	<b>127.659,88</b>

Adentrando a questão de mérito principal da acusação de haver a Impugnante se creditado do ICMS incidente sobre aquisições de mercadorias, que segundo a autuação teriam por finalidade o uso e consumo do estabelecimento autuado. Deduz-se, por óbvio, que o levantamento fiscal, portanto, resulta da glosa dos referidos créditos do ICMS, pois em se confirmando a premissa de tratar-se de aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não dariam direito ao crédito fiscal apropriado pela Impugnante.

O cerne da questão, portanto, reside na definição quanto a correta classificação contábil tributária em relação às aquisições das mercadorias que o Autuante entendeu destinar-se ao uso e consumo do estabelecimento.

Nessa esteira, verifico que a jurisprudência deste CONSEF é no sentido de considerar material de uso e consumo às aquisições de mercadorias que não tem por objeto a sua integração ou consumo no processo de industrialização, com espeque no inciso II do Art. 21 da Lei Complementar 87/96 e inciso I do §4º do Art. 29 da Lei 7.014/96.

É sabido que o processo industrial consiste em um conjunto sistematizado de procedimentos envolvendo passos químicos, físicos ou mecânicos de produção dentro de instalações da fábrica,

usando máquinas, energia e trabalho humano, objetivando transformar e combinar as matérias-primas para produzir uma mercadoria nova.

Está sedimentado neste CONSEF o entendimento de que só permitiriam o aproveitamento do crédito do ICMS as aquisições de mercadorias que forem utilizadas diretamente no processo produtivo, assim entendidas aquelas mercadorias identificáveis diretamente em cada unidade produzida, por compor o produto final, ou relacionadas a estes, quando ainda que não inidentificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Desta forma, as mercadorias que tiverem sua utilização indireta no processo industrial, como no caso os lubrificantes (óleos e graxas) para as máquinas, a despeito de reconhecidamente serem importantes para a infraestrutura da planta industrial, não podem ser classificados como um produto que tenha por finalidade compor o produto final, ou relacionar-se a estes, quando ainda que não inidentificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Assim mercadorias que não se enquadram nestes parâmetros, são consideradas pelo CONSEF como aquisições destinadas ao uso e consumo do estabelecimento industrial, pois sua utilização é periférica ao processo de industrialização, a despeito de necessária a manutenção da planta industrial e muitas vezes utilizada no entorno do processo fabril.

Depreende-se dos autos que as mercadorias objeto das glosas de crédito do ICMS foram utilizadas para manutenção das máquinas e equipamentos, de modo que verifico terem sido utilizadas a parte do processo de fabricação, por não concorrerem diretamente no processo fabril, pois não agem diretamente sobre o produto a ser fabricado.

Destarte, a toda prova, restou evidenciado que os créditos fiscais glosados pelo Autuante se referem a aquisições de mercadorias não destinadas à utilização cuja finalidade seria compor o produto final, ou relacionar-se a este, ainda que não identificáveis em sua composição final, por concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Voto pela procedência parcial da infração 01, devendo ser acatadas as correções propostas pela defesa e aquiescidas pelo Autuante, e reconhecida a decadência do período de janeiro a março do exercício de 2013, de modo que o débito fica reduzido de R\$1.491.022,94 para R\$394.964,39, conforme demonstrado a seguir:

EXERCÍCIO DE 2013		EXERCÍCIO DE 2014	
Mês	Soma de VLR.ICMS	Mês	Soma de VLR.ICMS
1	-	1	403,28
2	-	2	6.663,98
3	-	3	14.333,76
4	18.785,67	4	1.885,72
5	9.635,45	5	11.295,09
6	10.746,62	6	7.776,41
7	11.636,47	7	12.059,83
8	8.447,81	8	9.407,91
9	6.849,03	9	7.093,05
10	12.906,24	10	411,88
11	3.424,74	11	11.743,97
12	9.237,40	12	8.234,01
Total	91.669,43	Total	<b>91.308,89</b>

EXERCÍCIO DE 2015	
MÊS	Valor ICMS
1	9.475,49
2	9.420,28
3	11.399,55
4	7.356,36
5	928,58
6	7.071,36
7	640,4
8	7.665,54
9	7.427,02
10	1.114,78
11	3.238,93
12	18.587,90
<b>TOTAL</b>	<b>84.326,19</b>

EXERCÍCIO DE 2016	
MÊS	Valor ICMS
1	4.384,17
2	9.240,15
3	14.103,66
4	14.742,60
5	10.900,24
6	9.393,09
7	4.112,18
8	3.179,94
9	30.096,55
10	11.048,19
11	212,96
12	16.246,15
<b>Total</b>	<b>127.659,88</b>

Por fim quanto ao pedido de que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Impugnante, Luca Priolli Salvoni, inscrito na OAB/SP sob nº 216.216, com endereço no Município de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 4.440, 14º andar, CEP 04538-132 — Itaim Bibi, e pelo correio eletrônico [tributario@cpbs.com.br](mailto:tributario@cpbs.com.br), sob pena de nulidade, se faz importante esclarecer que este CONSEF tem por prática e por determinação regulamentar, proceder às intimações e notificações nos termos delineados pelo RPAF/99, todavia, pode atender eventualmente ao requerido, porém entende que em não atendendo não ensejará a nulidade do referido ato administrativo.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2692000002/18-7, lavrado contra a empresa **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$394.964,39**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR