

PROCESSO - A. I. N° 269200.0002/18-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PIRELLI PNEUS LTDA.
RECORRIDOS - PIRELLI PNEUS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0158-02/18
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0165-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. O consumo de óleo lubrificante e outros insumos, desgastes naturais de máquinas e ferramentas, com a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial. São evidentemente coadjuvantes do processo, mas não integram nem se consomem no produto final. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou por unanimidade Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2018, o qual exige ICMS no valor histórico 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.

Após a devida instrução processual, a 2ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

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.

Analizada 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 Rubilene700 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 (Patrônio 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 agrupa 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
TOTAL	536.110,02	84.326,19

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
Total	738.790,89	127.659,88

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 identificáveis 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 identificáveis 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	91.308,89

EXERCÍCIO DE 2015		EXERCÍCIO DE 2016	
MÊS	Valor ICMS	MÊS	Valor ICMS
1	9.475,49	1	4.384,17
2	9.420,28	2	9.240,15
3	11.399,55	3	14.103,66
4	7.356,36	4	14.742,60
5	928,58	5	10.900,24
6	7.071,36	6	9.393,09
7	640,4	7	4.112,18
8	7.665,54	8	3.179,94
9	7.427,02	9	30.096,55
10	1.114,78	10	11.048,19
11	3.238,93	11	212,96
12	18.587,90	12	16.246,15
TOTAL	84.326,19	Total	127.659,88

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 PriolliSalvoni, 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, CEP04538-132 — Itaim Bibi, e pelo correio eletrônico 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.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art.169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão 2^a JJF Nº 0158-02/18.

O sujeito passivo ingressa, tempestivamente, com Recurso Voluntário às fls. 520 a 535 onde, após fazer uma síntese do processo apresenta suas razões para a reforma parcial do acórdão, como segue:

Inicialmente, trata do princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal no artigo 155, II, §2º, nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, reproduzidos na legislação da Bahia no artigo 28 da Lei nº 7.014/96 e do princípio da isonomia tributária, que é particularizado no campo dos tributos pelo artigo 150, II da Constituição Federal, que transcreve.

Em seguida discorre sobre a legislação infraconstitucional pertinente à matéria que, no seu entendimento, ampara o seu direito ao crédito.

Assevera que a única vedação imposta à apropriação do crédito é quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, conforme se depreende da leitura dos artigos 19 e 20 (§3º, I) da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve.

Explica que a Lei Complementar nº 87/96, buscou regulamentar o imposto sobre circulação de mercadorias a nível nacional, sem interferir, contudo, na competência dos Estados, os quais sem alterar as premissas basilares impostas constitucionalmente e as diretrizes traçadas pela legislação complementar, criaram seus próprios regulamentos, como a Lei nº 7.014/96 e Decreto nº 13.780/2012 (Regulamento de ICMS - BAHIA), cita e transcreve os artigos 28, 29 (§1º, II), e os artigos 309 (I, “a” e “b”) e 310 (I, “a”, “b” II e IV) do RICMS/12.

Da simples leitura dos dispositivos legais acima transcritos, resta clara a não-cumulatividade do ICMS, bem como o direito da Recorrente 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 nº 7.014/96.

É o que se extrai, também, da interpretação literal do inciso I, do artigo 310 do Regulamento de ICMS, que há vedação ao crédito relativo entrada ou aquisição de mercadorias para uso e consumo do próprio estabelecimento, bem como permissão ao crédito oriundo de produtos intermediários (art. 309, inciso I, alínea b).

Em seguida, discorre sobre o **“CONCEITO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E INTERMEDIÁRIOS”**.

Destaca que, conforme bem ressaltado no acórdão recorrido, o mérito da lide 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 Recorrente) ou devem ser classificados como “materiais de uso e consumo” (não possibilitando a tomada de créditos de ICMS pela empresa).

Entende 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. 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.

Por sua vez, como já assentado pela doutrina e jurisprudência pátria “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos,

quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS. Assim, entende-se por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empregados ou consumidos no processo de produção.

Desse modo, é necessário asseverar, com amparo na consolidada jurisprudência do STJ, que “Enquanto vigorou o Convênio ICMS nº 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final”, REesp nº 1.486.991/MT da relatoria do Ministro Gurgel de Faria, que transcreve.

Ocorre 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**”.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao julgar a REsp nº 142.263/MG, de relatoria do Ministro Relator Benedito Gonçalves que transcreve.

Cita decisões deste CONSEF no A. I. N° 206900.0055/06-7, RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - Acórdão 5^a JJF N° 0064-05/07 e no A. I. N° 279459.0005/05-0, RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - Acórdão 2^a JJF N° 0287-02/06.

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

A esmagadora maioria da autuação é decorrente da aquisição de “óleos” utilizados no maquinário da Recorrente (tais óleos representam mais de 80% de todo o ICMS glosado pela Fiscalização). Para facilitar a visualização a Recorrente elenca em planilha (fl. 532) os óleos questionados no Auto de Infração.

Para ressaltar a importância da análise desses produtos, destaca o percentual dos mesmos nos créditos glosados nos exercícios de 2014, 2015 e 2016 (75%, 83% e 87%).

Discorda do entendimento exposto na Decisão recorrida de “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” e que “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” (fl. 12 do acórdão).

Os créditos glosados referem-se a óleos/graxas 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 Recorrente e, por consequência, a fabricação dos pneus comercializados.

Ou seja, ao contrário do entendimento defendido no acórdão recorrido, não há dúvidas que os referidos óleos são utilizados DIRETAMENTE no processo industrial desenvolvido pela Recorrente, não podendo ser equiparados a “materiais de uso e consumo”, conforme pretende o Auto de Infração combatido.

Inclusive, para afastar qualquer dúvida acerca do tema, a Recorrente juntou aos autos Laudo Técnico, devidamente assinado pelo técnico responsável pela fábrica de Feira de Santana/BA, informando a importância da utilização dos óleos nas máquinas, possibilitando assim o pleno processo produtivo de pneus, atividade principal da Impugnante.

Portanto, feitos os esclarecimentos acima, não há dúvidas que as mercadorias classificadas como de “uso e consumo” pelo acórdão recorrido, na verdade, são “materiais intermediários” utilizados diretamente no processo industrial realizado pela Recorrente, ensejando a tomada dos créditos de ICMS (indevidamente glosados pela Fiscalização Estadual no Auto de Infração combatido).

Diante do exposto, a Recorrente requer o integral provimento do presente Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente a autuação combatida, em razão da comprovação de que os materiais questionados pela fiscalização, de fato, são materiais intermediários que permitem a tomada de créditos de ICMS (e não materiais de “uso e consumo”, conforme equivocadamente considerado pela Fiscalização).

De forma subsidiária, a Recorrente 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 Recorrente serem “produtos/materiais intermediários”, nos termos já solicitados em sua defesa administrativa.

Por fim, caso não haja o provimento do presente Recurso Voluntário (o que se admite somente em hipótese) a Recorrente requer a manutenção da parte do acórdão que reconheceu a decadência dos períodos de janeiro/março de 2013, bem como a redução do suposto crédito relativo aos anos de 2015 e 2016, por seus próprios fundamentos.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes para nortear e determinar a natureza das mercadorias objeto da glosa dos créditos a que se refere a infração demandada.

O motivo da infração é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento.

O julgamento de piso excluiu do lançamento os valores do período de janeiro a março de 2013, alcançados pela decadência, com fundamento na jurisprudência que foi reverberada pela Procuradoria Geral do Estado – PGE, no item 06 do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 e, também, corrigiu 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, considerando que o Autuante acatou as alegações defensivas e propôs novo demonstrativo de débito atendendo na íntegra o cálculo apontado pela defesa.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite preconizado no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Decreto nº 7.629/1999; Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ªJunta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no **Acórdão 2ª JJF Nº 0019-02/19**.

Não há reparos a fazer na decisão de piso, em relação aos valores excluídos.

Efetivamente os valores de janeiro a março de 2013 foram alcançados pela decadência, com fundamento no Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0 e que a partir de então vem fundamentando as decisões deste CONSEF.

O Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2018 e a Recorrente foi cientificada em 11/04/2018.

A redução dos valores referentes aos exercícios de 2015 e 2016 ocorreu em razão de erro na

planilha, reconhecida e corrigida pelo próprio autuante.

Assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a glosa dos créditos, que entende ser legítimos.

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.

A decisão de piso adotou o entendimento 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 nº 87/96 e inciso I do §4º do Art. 29 da Lei nº 7.014/96 (fl. 508).

Vejamos o que dizem estes dispositivos:

Lei Complementar 87/96

Art.21º. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

Observe que este dispositivo trata de estorno de crédito, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, o que não é o caso dos autos, cujo produto resultante do processo de industrialização (pneus) é tributado normalmente.

Vamos ao segundo dispositivo citado na decisão de piso:

Lei 7014/96

Art.29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.(grifo nosso)

§4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I- para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

Este dispositivo, ao contrário do entendimento do julgador de piso, assegura ao contribuinte o direito ao crédito na entrada de mercadoria, inclusive a destinada ao uso ou consumo e §4º trata, objetivamente, da vedação ao crédito e no inciso citado, esta vedação só alcança a saída do produto resultante se não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior, da mesma forma que a LC 87/96.

Outra premissa adotada na Decisão recorrida é 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 identificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química” e “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 à parte do processo de fabricação, por não concorrerem diretamente no processo fabril, pois não agem diretamente sobre o produto a ser fabricado” e que “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”

Data vénia deste entendimento, não podemos corroborar com o mesmo, por ser estranho à legislação da espécie, inclusive a que fundamenta a decisão.

Observe que o caput do artigo 29 da Lei 7014/96 não faz referência de a mercadoria para dar direito ao crédito, tenha ação direta sobre o produto fabricado, faça parte da sua composição ou concorram diretamente para a sua modificação física ou química.

O § 2º do mesmo artigo define que não dão direito ao crédito as mercadorias ou serviços alheios à atividade da empresa e no §3º define, objetivamente, o são os itens alheios à atividade da empresa.

No §4º o legislador também define, objetivamente, as situações de vedação do crédito e, em nenhuma delas contempla a hipótese que fundamentou o Auto de Infração e a decisão de piso, ora recorrida, qual seja, o local e/ou a forma como o produto intermediário é utilizado.

§2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§3º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III - para prestação de serviço, quando a prestação quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

A Lei complementar nº 87/96, nos artigos 19, 20 e 21, que regem esta matéria, também vai neste mesmo sentido:

Art.19º. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art.20º. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.(grifo nosso)

§1º. Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§2º. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§3º. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§4º. Deliberação dos Estados, na forma do art.28º, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§5º. Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de outro lançamento, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto no art.21, §§5º, 6º e 7º.

§6º. Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o §3º, dão ao estabelecimento que as praticar

direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

As regras estabelecidas nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 29 da Lei nº 7.014/96 foram recepcionadas pelo RICMS/2012, nos artigos 309 e 310, a seguir transcritos:

Art.309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I- o valor do imposto 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

Art.310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I- para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante:

a) não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

b) for tributada com redução de base de cálculo, hipótese em que o valor da vedação será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, a vedação será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

II- para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III- para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

IV- na aquisição de materiais, mercadorias, bens ou serviços por empresa com atividade mista, isto é, empresa que efetue venda ou que forneça mercadorias juntamente com a prestação de serviços, assegurando-se, no entanto, a recuperação do crédito quando as saídas ou os fornecimentos forem tributados pelo ICMS, atendida a devida proporcionalidade;

V- quando o contribuinte optar:

a) pela utilização de crédito presumido em substituição ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, sempre que nesse sentido houver disposição expressa;

b) pelo pagamento do imposto devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, através do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional;

VI- quando destinado a produtor rural ou extrator, não constituído como pessoa jurídica;

VII- destinados à construção de imóveis por acesso físico;

VIII- em relação ao serviço de transporte de mercadoria cujo imposto da mercadoria já tenha sido pago por antecipação tributária;

IX- quando a mercadoria ou bem vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I- os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II- os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Qualquer ato que tente estreitar o direito ao crédito estabelecido na legislação retrocitada ou alargar as hipóteses de vedação, trata-se de uma usurpação da competência legislativa, ferindo o princípio da não cumulatividade prevista no artigo 155, II, §2º da Constituição Federal, nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e no artigo 28 da Lei nº 7.014/96, cujos princípios foram

repcionados no RICMS/2012.

De plano, deixo claro o dissenso quanto à necessidade de integração do produto final, requisito elencado em legislação passada, que não mais vige após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e, especialmente, da Lei Complementar nº 87/96.

Também discordo do entendimento do julgador de piso, no que ele classifica como “situações de periferia do processo produtivo”. O processo produtivo é único e todas as etapas são essenciais e imprescindíveis, não cabendo este conceito de “situações de periferia”.

Portanto, a questão posta em discussão neste PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos.

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril (produção de pneus) e, porquanto, preenchem os requisitos legais para o direito ao crédito do ICMS, conforme o artigo 309, inciso I, alínea “b”, do RICMS/BA-12, e abaixo colacionado, *in litteris*:

Considerando que todos os produtos, cujos créditos foram glosados:

- 1- São consumidos no processo de industrialização e que as saídas dos produtos resultantes deste processo (pneus) são tributadas normalmente;
- 2- São utilizados na atividade fim da Recorrente (Produção de Pneus);
- 3- Não se enquadram no conceito de “alheios à atividade do estabelecimento”, conforme estabelece o parágrafo único do artigo 310.

Não há vedação legal para utilização do crédito, devendo prevalecer a regra do direito ao crédito, estabelecida no artigo 309 e o princípio da não cumulatividade previsto na CF, na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7014/96.

Cabe agora demonstrar o não enquadramento das mercadorias como sendo destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas por um estabelecimento se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “b” do artigo 309 do RICMS/12 aplica-se, naturalmente, tanto às matérias primas, como aos produtos intermediários, ao material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos.**

Neste ponto, faz-se cogente apontar o conceito legal das mercadorias alheias, cujo crédito é vedado, conforme norma estabelecida no Parágrafo Único do artigo 310 do RICMS/12:

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento:

I- os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

II- os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte

interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento.

O legislador estabeleceu claramente que mercadoria de uso e consumo, que não dá direito ao crédito, é aquela que não é consumida ou não integra o produto final ou o serviço, como elemento indispensável ou necessário.

Logo, dará direito ao crédito caso a mercadoria seja consumida na produção ou integre o produto final, pois, por lógica, será um produto intermediário ou insumo (ambos elementos indispensáveis ou necessários para a produção).

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que se chegue à adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 309, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no inciso I, “b”, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade de aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no inciso I, “b”, do art. 309 do RICMS/BA-12, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material alheio a atividade da empresa, sendo considerado de uso e consumo traçado pelos incisos I e II do parágrafo único do artigo 310 do RICMS/12.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício.

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada pelos produtos no processo industrial do Recorrente. Realmente, matéria prima não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos ou utilizados ou vinculados na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO.

Portanto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e voto pela improcedência do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário)

Com o máximo respeito ao entendimento do nobre conselheiro Relator, venho expor minha divergência apenas no que diz respeito ao Recurso Voluntário.

Nos termos do Recurso apresentado, “os créditos glosados referem-se a óleos/graxas 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 Recorrente e, por consequência, a fabricação dos pneus comercializados”.

O voto recorrido, ao apreciar tal situação, em resumo, “arrematou 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” e que “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”.

O nobre Relator, aduziu em seu voto que é “notório que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos ou utilizados ou vinculados na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução”

Contudo, a questão que envolve a diferenciação de material de uso e consumo, e a de produtos intermediários, que sim, pode dar direito ao crédito, não se subsumem a uma questão de estar apenas relacionado intrinsecamente à produção e nele são consumidos.

Em síntese, os produtos intermediários necessitam da característica de essencialidade, ou seja, é condição *sine qua non* para a produção industrial, mas não apenas por isso se adequam à definição para aproveitamento do crédito do ICMS.

É preciso se diferenciar do ativo da empresa, não se constituir numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos, nem serem utilizados em processos pós fabricação, pois não há de se falar de “intermediário” em produtos que são substituídos nos desgastes das máquinas, nem tampouco serem itens típicos de manutenção como graxas e lubrificantes.

São itens que não tem correlação com a linha primária de produção de pneus. No caso em apreço, a recorrente, em relação aos produtos óleos e graxas lubrificantes, afirma que tais itens são aplicados em equipamentos atuando na proteção e lubrificação, portanto não é imprescindível à fabricação do produto em si, mas à conservação e durabilidade de itens do ativo, no caso equipamentos industriais.

A função embora importante do ponto de vista patrimonial, não tem vinculação direta com a produção, atuando em linha paralela ou marginal e sequer entra em contato com o produto fabricado.

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 identificáveis no produto final, concorrerem diretamente para sua modificação física ou química.

Assim, o consumo de óleo lubrificante e outros insumos, desgastes naturais de máquinas e ferramentas, com a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial. São evidentemente coadjuvantes do processo, mas não integram nem se consomem no produto final.

Há decisões do Superior Tribunal de Justiça que deixam claro que lubrificantes são inerentes à

atividade industrial, contudo como coadjuvantes no processo:

Dessa forma, a perda de óleo lubrificante e outros insumos, desgastes naturais de máquinas e ferramentas, com a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial. São evidentemente coadjuvantes do processo, mas não integram nem se consomem no produto final. São necessários ao processo de industrialização, mas de modo a compô-lo e transformá-lo, perdendo a identidade ou se dando a extinção da entidade partícipe.” (REsp. 80144/SP, 1^a T., j. 02/05/96, unânime, Rel. Min. José Delgado)

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269200.0002/18-7, lavrado contra a empresa PIRELLI PNEUS LTDA., devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Carlos Antonio Broges Cohim Silva, José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

EVANDRO KAPPES – REP.PGE/PRFIS