

**PROCESSO** - A. I. Nº 269200.0027/19-8  
**RECORRENTE** - PIRELLI PNEUS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0237-03/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0261-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO COM MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. É indevido o crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Aquisições foram contabilizadas como uso/consumo. Infração não elidida. Rejeitado o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0237-03/20-VD, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 20/12/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$378.367,28, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir:

*Infração 01 - 01.02.30. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, conforme demonstrativo constante da mídia CD acostada à fl. 09.*

*Consta ainda que “contribuinte utilizou crédito fiscal do ICMS relativamente a serviços de transporte tomados em operações não tributadas. Vide ANEXO\_05 a ANEXO 05D”.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/11/2020 (fls. 57 a 65) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Depois de examinar as peças componentes do presente PAF, verifico que mesmo não sendo suscitadas questões específicas de nulidade, o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei 7014/96 e o RICMS-BA/2012. A irregularidade apurada, afigura-se devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, possibilitando defender-se, não havendo, portanto, o que se falar em cerceamento de defesa, bem como a apuração do imposto encontra-se em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.*

*Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, RPAF-BA/99, para se decretar a nulidade da autuação.*

*O Impugnante solicitou que sua defesa fosse julgada de forma conjunta com o Auto de Infração de número 269200.0025/19-5, lavrado contra seu estabelecimento e que se encontra também nesse CONSEF para julgamento, sob o argumento de se tratar de infração de glosa de créditos relativos às mesmas mercadorias, objeto do presente Auto de Infração, e que teria impacto direto naquela autuação.*

*Constato, depois de examinar a acusação fiscal do aludido Auto de Infração, que se trata de glosa de créditos de ICMS referentes a operações de aquisições de mercadorias ocorridas nos exercícios de 2012 e 2013, que foram utilizados extemporaneamente pelo Autuados no exercício de 2018. Assim, ante à inexistência de expressa*

*previsão legal para o julgamento conjunto nesse caso, bem como por não se tratar das mesmas operações de aquisições, eis que o presente Auto de Infração abrange os distintos exercícios de 2015 a 2018, não vislumbro qualquer repercussão ou interferência que motivasse um julgamento conjunto dos dois Autos de Infração. Cabendo, tão-somente, ser observada no julgamento de cada um dos autos, a natureza ou não, de produtos intermediários das mercadorias adquiridas. Por isso, indefiro o pedido da Defesa.*

*O Defendente solicitou realização de perícia, todavia não vislumbro razão para o atendimento desse pleito, pois é desnecessário conhecimento técnico especializado para o deslinde da lide, e por considerar que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Dessa forma com fulcro nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF/99, indefiro a perícia solicitada.*

*No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, conforme demonstrativos constantes da mídia CD acostada à fl. 09.*

*A legislação de regência assim veicula o tratamento da matéria objeto da autuação, o art. 29, § 4º, inciso II da Lei 7.014/96, in verbis:*

*“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.*

*[...]*

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

*[...]*

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

*A legislação regulamentar baiana acompanhou esta regra, conforme se verifica no art. 310 do RICMS/2012, in verbis:*

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

*[...]*

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

*Em sede de defesa, o Impugnante refutou a acusação fiscal, asseverando que as mercadorias adquiridas e utilizadas em seu processo industrial, cujos serviços de transportes foram objeto da autuação, jamais poderiam ser classificadas como “materiais de uso e consumo”, pois se trata de “produtos intermediários”, que possibilitam a tomada dos créditos de ICMS, nos moldes que realizou.*

*Asseverou também, que a esmagadora maioria da autuação é decorrente da aquisição de peças com a específica finalidade de servirem à manutenção/conserto de maquinário e equipamento industrial (Doc. 02 - Notas fiscais, fls. 33 a 43). Apresentou o entendimento de que as peças, destinadas a manutenção de equipamentos e maquinário industrial, deveriam ser tidas, de fato, como imprescindíveis ao processo fabril, o que as caracteriza como bens consumidos de forma qualificada, ou seja, com uma finalidade específica de servirem ao processo produtivo.*

*Exemplificou ainda que, os óleos adquiridos que compõem a autuação, assinalando que todo seu maquinário utilizado em seu processo produtivo necessita de 100% desses óleos. Isso porque, são utilizados com o objetivo de lubrificar o rolamento dos motores, anéis das máquinas e movimento dos cilindros e, sem aplicação desses materiais, ocorreria a total ineficiência das máquinas, prejudicando a produção e consequentemente o produto final produzido, ou seja, a fabricação dos pneus comercializados.*

*Ao compulsar os elementos que integram os autos, verifico que ao contrário do entendimento do Autuado de que se trata de produtos intermediários, verifico que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal e exemplificadas pelo Defendente, através das notas fiscais, cujas cópias colaciona às fls. 33 a 43, - refere-se a partes de máquinas, equipamentos, óleos lubrificantes, elementos filtrantes, ferramentas manuais, vestuário, materiais elétricos e hidráulicos e outros, sem que se possa estabelecer relação direta entre a função intrínseca desses materiais com a produção de pneus do Autuado.*

*Resta indubitado, que não são consumidos integralmente no processo produtivo, servindo em várias operações de produção do produto final acabado da empresa, de forma “cotidiana”. Assim, não se caracteriza como*

*produto intermediário passível de gerar crédito fiscal, porquanto não consumido integralmente em um único processo produtivo.*

*Logo, fica claramente evidenciado que se enquadram como bens de uso e consumo – gênero onde se inclui a espécie “materiais de reposição” -, aqueles bens que, não são consumidos integralmente e nem integram o produto final ou o serviço, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*Ressalto que os materiais de uso e consumo se destinam à manutenção da planta industrial, à luz da legislação de regência, não estando tais produtos em contato direto com o bem produzido ou não se desgastando no processo de produção do bem final, tais produtos, não são considerados intermediários e não geram créditos fiscais, aí entendido, que são itens que apesar de importantes, desempenham um papel secundário no processo produtivo, também não se podendo dizer, conseqüentemente, que podem ser classificados como matérias primas, produtos intermediários essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.*

*Em suma, as mercadorias arroladas no levantamento fiscal, se configuram como bens móveis que compõem o acervo patrimonial necessário ao funcionamento da empresa, lembrando que na medida em que servem à manutenção da atividade empresarial, afasta-se a possibilidade de serem mercadorias destinadas à comercialização.*

*Pelo que consta nos autos, foi apurado que os materiais, objeto da exigência fiscal, as prestações de serviços de transporte se referem a bens que embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, com base na informação prestada pelo próprio Contribuinte e levantamento fiscal, não podem ser considerados produtos intermediários, por isso, é correta a glosa dos créditos fiscais e subsistente o imposto lançado no presente Auto de Infração.*

*Ademais, é pacífico o entendimento em reiteradas decisões deste CONSEF, de que é vedada a utilização de crédito de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte, que não estejam vinculadas a operações subsequentes de comercialização tributadas.*

*Nos termos expandido, concluo pelo acerto da autuação. A Infração 01 é subsistente.*

*Consigno que a multa apontada no Auto de Infração, corresponde à sanção expressamente preconizada para a irregularidade cometida, prevista na alínea “a”, do inciso VII da Lei 7.014/96, por isso fica mantida.*

*O Defendente solicitou que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do seu patrono, 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 correio eletrônico por meio do qual receberão eventuais intimações é tributario@cascione.com.br, sob pena de nulidade. Saliento que, nada obsta que o pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, entretanto, o regramento para a realização das intimações afigura-se definido no art. 108 do RPA-BA/99.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 74 a 84, mediante o qual aduz o seguinte.

Informa ser tradicional empresa presente há mais 90 anos no Brasil, sendo líder na produção de pneus, com uma ampla gama de produtos para automóveis, SUV e veículos comerciais e industriais. Diz que no Brasil, possui parques industriais nos Estados do Rio Grande do Sul (Gravataí), São Paulo (Campinas) e Bahia (Feira de Santana). Acrescenta assinalando que como qualquer indústria, adquire uma série de produtos/materiais que são utilizados em seu processo industrial (“produtos intermediários”). Tais produtos, por integrarem diretamente seu processo industrial, geram direito a tomada de créditos de ICMS (inclusive, sobre seu transporte), nos termos da legislação estadual.

Revela que foi submetido a processo fiscalizatório em seu parque industrial localizado no Município de Feira de Santana e que durante esse processo de fiscalização, sem que fossem solicitados maiores esclarecimentos (tampouco a Fiscalização compareceu *in loco* para verificação do processo industrial realizado pela Contribuinte em seu parque industrial).

Relata que, segundo a Fiscalização, teria adotado um “equivocado” entendimento de tomar créditos de ICMS sobre o transporte interestadual e intermunicipal não vinculados a uma operação com mercadorias com saída subsequente tributadas.

Observa que no entender da Fiscalização, as mercadorias descritas nos Anexos 05-A a 05-D (que consubstanciam a presente cobrança) seriam destinadas ao “uso e consumo” do estabelecimento autuado, razão pela qual seria vedada a apropriação dos créditos de ICMS, destacados em CT-e.

Destaca que o tema ora debatido também é objeto do processo administrativo relativo ao Auto de Infração nº 2692000025/19-5, no qual a Fiscalização lavrou cobrança para glosar créditos de ICMS dos produtos intermediários ora objeto da presente autuação. Diz que naquela oportunidade, a Fiscalização glosou os créditos de ICMS decorrentes da aquisição desses materiais, por entender que tais produtos seriam destinados ao “uso e consumo” da empresa.

Assinala que, no presente Auto de Infração, as mesmas espécies de materiais são questionadas, sendo certo que, dessa vez, o crédito glosado é relativo à aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Sustenta haver clara prejudicialidade entre as matérias, uma vez que, caso reste comprovado no processo administrativo relativo ao Auto de Infração nº 2692000025/19-5 que as mercadorias em questão, de fato, devem ser classificadas como “produtos intermediários” de seu processo produtivo, permitindo a tomada de créditos de ICMS sobre as notas fiscais de aquisição desses produtos, o mesmo racional deve ser utilizado no presente caso, permitindo-se a tomada de créditos de ICMS sobre a aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Frisa que, em uma das autuações discute-se a glosa dos créditos decorrentes da aquisição desses materiais intermediários. Por sua vez, no outro caso, discute-se a glosa de créditos decorrentes da aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal desses materiais intermediários. Arremata mencionando que, com base nesse entendimento, a Fiscalização procedeu a glosa dos referidos créditos de ICMS, lavrando o presente Auto de Infração.

Sustenta que o presente Auto de Infração não merece prevalecer, à medida que é fruto de claros equívocos realizados pelo Autuante no momento de analisar as mercadorias e documentos fiscais, uma vez que as mercadorias adquiridas não eram destinadas ao “uso e consumo”, sendo, na realidade, verdadeiros “materiais intermediários”, inexistindo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS imputada no lançamento fiscal combatido.

Afirma que, com relação ao efetivo mérito da cobrança (glosa de créditos de ICMS), a Fiscalização Estadual imputa que *“trata-se de 4.278 itens diferentes, em que se percebe que a ampla maioria refere-se apenas a partes de máquinas, equipamentos e veículos, óleos lubrificantes, elementos filtrantes, ferramentas manuais, vestuário, materiais elétricos e hidráulicos e outros, sem que se possa estabelecer relação direta entre a função intrínseca desses materiais com a produção”*.

Assinala que, segundo a Fiscalização, tais materiais seriam de “uso e consumo” da empresa (e não materiais intermediários), razão pela qual estaria vedada a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS.

Destaca que o seu direito está amparado precipuamente nos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da isonomia tributária. Continua aduzindo que o princípio da não-cumulatividade é previsto na Constituição Federal no artigo 155, II, §2º, nos art. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, e reproduzido na legislação da Bahia no art. 28 da Lei nº 7.014/96.

Afirma que a legislação de regência atribui, assim, 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. Diz ser o que se depreende nitidamente do dito constitucional. Arremata assinalando que seu direito se ampara também no princípio da igualdade, ou isonomia, que é particularizado no campo dos tributos pelo art. 150, inciso II da CF/88.

Revela que a igualdade tutelada no princípio em comento, é garantia que assiste ao contribuinte em relação ao poder do Estado, assim, se, diante de duas situações que merecem igual tratamento, o ente tributante exigir tributo somente na primeira situação, compete ao contribuinte

lesado contestar a exação que lhe esteja sendo cobrada com desrespeito ao princípio constitucional.

Observa que em consequência dos princípios constitucionais mencionados, o seu direito de se creditar do ICMS referente à aquisição/entrada de materiais intermediários consumidos no processo de industrialização se encontra disciplinado nos art. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz. Afirma que de sua leitura se depreende que a única vedação imposta é a apropriação do crédito quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto.

Assinala 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.

Observa que da simples leitura da legislação de regência, resta clara a não-cumulatividade do ICMS, bem como o seu direito de se creditar 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.

Diz extrair também da interpretação literal do inciso I, do art. 310 do RICMS-BA/12, 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”).

Ao cuidar do mérito da cobrança combatida, conforme já mencionado, em síntese, reafirma que o Autuante realizou a glosa de créditos de ICMS lançados nos anos de 2015 até 2018, decorrentes da aquisição de transporte interestadual e intermunicipal (CT-e).

Prossegue destacando que, em outras palavras, o Autuante classificou os produtos/materiais adquiridos como “materiais de uso e consumo”, glosando o respectivo crédito de ICMS decorrente da aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Sintetiza destacando que o cerce da presente lide consiste em verificar se tais mercadorias adquiridas caracterizam-se como “produtos intermediários” (permitindo a tomada de créditos de ICMS de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, nos moldes que realizou) ou devem ser classificados como “materiais de uso e consumo” (não possibilitando a tomada de créditos de ICMS pela empresa, nos moldes pretendidos pela Fiscalização).

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

Esclarece 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.

Menciona que, 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. Por isso, 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 industrial.

Assevera, com amparo na consolidada jurisprudência do STJ, que *“enquanto vigorou o Convênio ICMS 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), 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 final”*.

Frisa que nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AREsp nº 142.263/MG, de relatoria do Ministro Relator Benedito Gonçalves. Acrescenta que do mesmo ponto de vista tem compartilhado, reiteradamente, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0518608-83.2014.8.05.0001, Relator (a): Emílio Salomão Pinto Resedá, Quarta Câmara Cível, Publicado em: 07/10/2016 ).

Afirma que por meio desses julgados é possível verificar que o Tribunal nitidamente diferenciou o que é um bem adquirido para fins de mero consumo daquele que é adquirido e consumido no processo produtivo, usando como elemento jurídico determinante de diferenciação o fato de ser o produto imprescindível ao processo de fabricação (= processo produtivo).

Declara que isso faz com que devam ser juridicamente classificadas tais peças como produtos intermediários / secundários (= insumos), sujeitos ao creditamento do ICMS, por serem imprescindíveis ao processo industrial, independentemente de integrarem fisicamente o produto final.

Revela que nesse mesmo sentido, este Tribunal Administrativo, em diversas oportunidades já reconheceu que materiais intermediários são aqueles “consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”. Reproduz as ementas dos julgados: A. I. Nº 206900.0055/06-7, RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0064-05/07 e AI. Nº 279459.0005/05-0, RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF Nº 0287-02/06.

Menciona que pertencem ao gênero insumos, na subespécie produtos intermediários/secundários, quaisquer bens consumidos no processo fabril e em decorrência dele, mesmo que não venham a integrar a estrutura físico-química do produto final. Para isso, a expressão insumo pode ser juridicamente definida da seguinte forma:

São coisas utilizadas na fabricação de um produto industrializado. A palavra tem um sentido genérico, abrangendo as matérias-primas, os materiais secundários, materiais de embalagem e tudo o mais que seja utilizado para a obtenção de um produto industrializado.

Assinala que, com base apenas nesses conceitos, é possível concluir que as mercadorias adquiridas e utilizadas em seu processo industrial jamais poderiam ser classificadas como “materiais de uso e consumo”, conforme pretende a Fiscalização Estadual. Assevera que, de fato, as mercadorias em questão são verdadeiros “produtos intermediários” que possibilitam a tomada dos créditos de ICMS, nos moldes realizados pelo estabelecimento autuado.

Esclarece que a esmagadora maioria da autuação é decorrente da aquisição de peças com a específica finalidade de servirem à manutenção/ conserto de maquinário e equipamento industrial (Doc. 02 – Notas fiscais, fls. 33 a 43).

Afirma que, com base nos conceitos analisados acima, pode-se inferir que peças destinadas a manutenção de equipamentos e maquinário industrial deveriam ser tidas, de fato, como imprescindíveis ao processo fabril, o que as caracteriza como bens consumidos de forma qualificada, ou seja, com uma finalidade específica de servirem ao processo produtivo.

Sustenta que sem a aquisição desses produtos que serão consumidos/ utilizados na manutenção de maquinário e equipamentos industriais integrados ao seu acervo patrimonial, ocorrerá a ineficiência das máquinas, prejudicando a produção e, conseqüentemente, o produto final.

Explica que sem a utilização desses materiais seria impossível a realização de seu processo industrial desenvolvido e, por consequência, a fabricação dos pneus comercializados.

Em complemento, especificamente com relação aos óleos que compõem a autuação, assinala que todo seu maquinário utilizado 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 aplicação desses materiais, ocorreria a total ineficiência das máquinas, prejudicando a produção e conseqüentemente o produto final

produzido.

Assevera que os referidos materiais são utilizados diretamente em seu processo industrial desenvolvido, não podendo ser equiparados a “materiais de uso e consumo”, conforme pretende o Auto de Infração.

Diz não haver dúvidas que as mercadorias classificadas como de “uso e consumo” pelo Autuante, na verdade, são “materiais intermediários” utilizados diretamente em seu processo industrial realizado, ensejando a tomada dos créditos de ICMS (indevidamente glosados pela Fiscalização Estadual).

Destaca novamente que o tema ora debatido também é objeto do processo administrativo relativo ao Auto de Infração nº 2692000025/19-5, no qual a Fiscalização lavrou cobrança para glosar créditos de ICMS dos mesmos produtos intermediários, ora objeto da presente autuação.

Requer o deferimento de perícia, nos termos do § 1º, do art. 145 do RPAF/99.

Requer também que o presente recurso seja julgada de forma conjunta com o Auto de Infração nº 2692000025/19-5, tendo em vista que o entendimento adotado no presente julgamento (o que são materiais intermediários) terá impacto direto naquela autuação.

Explica que naquela oportunidade, a Fiscalização glosou os créditos de ICMS decorrentes da aquisição desses mesmos materiais, por entender que tais produtos seriam destinados ao “uso e consumo” da empresa.

Destaca que no presente Auto de Infração, as mesmas espécies de materiais são questionadas, sendo certo que, dessa vez, o crédito glosado é relativo à aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Assim, afirma haver clara prejudicialidade entre as matérias, uma vez que, caso reste comprovado no processo relativo ao Auto de Infração nº 2692000025/19-5 que as mercadorias em questão, de fato, devem ser classificadas como “produtos intermediários” de seu processo produtivo, permitindo a tomada de créditos de ICMS sobre as notas fiscais de aquisição desses produtos, o mesmo racional deve ser utilizado no presente caso, permitindo-se a tomada de créditos de ICMS sobre a aquisição de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Termos em que pede deferimento.

## VOTO

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

Quanto ao pedido de reunião dos processos, denego, pois como bem destacou a decisão de piso, o outro Auto de Infração se refere a operações de aquisições de mercadorias ocorridas nos exercícios de 2012 e 2013, que foram utilizados extemporaneamente pelo Autuado no exercício de 2018, não guardando relação com os presentes fatos, que dizem respeito a ocorrências verificadas no período de 2015/18.

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da peça recursal, conforme adiante.

Trata-se de conduta única, descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, ...*”. Trata-se da contratação de serviços de transportes vinculados a aquisições de materiais de uso/consumo, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo opõe-se à presente exigência fiscal, alegando que as mercadorias adquiridas não se classificam como materiais de uso/consumo, mas como produtos interemediários. Explica que a esmagadora maioria dos itens são peças com a específica finalidade de servirem à

manutenção/ conserto de maquinário e equipamento industrial, conforme notas fiscais, cujas cópias acosta às fls. 33 a 43. Alega que peças destinadas à manutenção de equipamentos e maquinário industrial deveriam ser tidas como imprescindíveis ao processo fabril, o que as caracteriza como bens consumidos de forma qualificada, ou seja, com uma finalidade específica de servirem ao processo produtivo.

Com relação aos óleos que compõem a autuação, afirma que todo o seu maquinário utilizado necessita de 100% desses óleos, pois são utilizados com o objetivo de lubrificar o rolamento dos motores, anéis das máquinas e movimento dos cilindros. Alega que sem aplicação desses materiais, ocorreria a total ineficiência das máquinas, prejudicando a produção e consequentemente o produto final produzido. Por isso, entende que os referidos materiais são utilizados diretamente em seu processo industrial desenvolvido, não podendo ser equiparados a “materiais de uso e consumo”, conforme pretende o Auto de Infração

Quanto às peças de reposição, é importante destacar, que os gastos com manutenção, envolvem *“revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo imobilizado”* (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil&noticia=32626>).

Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade, não podem ser tratados como produtos intermediários, salvo prova robusta e inequívoca em sentido contrário.

O mesmo com os óleos lubrificantes, os quais não têm afetação direta ao processo, mas destinam-se à conservação do maquinário.

Como se vê, as mercadorias autuadas não se enquadram, indubitavelmente, como produto intermediário, pois os gastos a elas vinculados representam itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, não sendo consumido em face do contato direto com o processo produtivo.

Ademais, o exame da EFD da empresa revela que todas essas aquisições foram contabilizadas no CFOP 2.556, ou seja, *“Compra de material para uso ou consumo”*. Segundo a legislação do ICMS, *classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento como aquisições de materiais de uso/consumo*.

Por conseguinte, entendo que assiste razão à fiscalização, pois o tratamento fiscal dado a essas aquisições, deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito a elas correspondentes. Assim, não vejo como acolher as alegações recursais.

Essa é a jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdão CJF nº 0323-11/13, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, com decisão não unânime (5x1), relativamente à Infração 03, relacionada com esse tema, cuja relatoria coube ao Conselheiro Paulo Danilo. Já a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal tem decisão nesse mesmo sentido, conforme Acórdão nº 0301-12/18, aprovado também por decisão não unânime (4x2).

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator.

Mantendo a coerência com posicionamentos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois o Convênio ICMS 66/88, que tratava



provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido, no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

No entanto, a LC nº 87/96, ao revogar essa norma, tratou do assunto de forma mais aberta, considerando o crédito na modalidade financeira, e trazendo como restrição apenas a condição de estranha (alheia), ao objeto social do estabelecimento, além das vedações decorrentes da quebra do ciclo de tributação. Assim, o crédito seria devido em todas as operações de aquisição de produtos com vínculo direto ou indireto com o setor produtivo, independente se consumidos integral ou imediatamente ou se integrados ao produto final.

Em outras palavras, é preciso evoluir na interpretação do que se entende como “produtos intermediários”, a fim de se adequar ao modelo normativo estabelecido pela Lei Kandir, que não mais contempla a restrição ao crédito derivado destes materiais, que vigorava antes da sua vigência. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito do de “material de uso e consumo” para invocar o questionável marco temporal para aproveitamento de crédito estabelecido pelo art. 33 da LC nº 87/96.

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, conforme arestos a seguir destacados, alguns inclusive mencionados pela recorrente no recurso voluntário:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. UTILIZAÇÃO DE MATERIAL NO PROCESSO PRODUTIVO (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). LC 87/1996. AÇÕES QUE VISEM AO CREDITAMENTO DE ICMS. APLICABILIDADE DO PRAZO PRESCRICIONAL PREVISTO NO ART. 1º. DO DECRETO-LEI 20.910/1932. INAPLICABILIDADE, NA HIPÓTESE, DO PRAZO DECENAL - TESE DOS CINCO MAIS CINCO, QUE É EXCLUSIVA PARA AS AÇÕES VISANDO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO INDEVIDAMENTE RECOLHIDO, CONSOANTE PRECONIZA OS ARTS. 165 E 168, I DO CTN. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

[...]

2. A Lei Complementar 87/1996 autoriza o creditamento do ICMS pago referente aos produtos acima referidos, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: AgInt no REsp. 1.486.991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 21.6.2017; AgRg no AREsp. 142.263/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.2.2013; REsp. 1.090.156/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 20.8.2010.

[...]

(AgInt nos EDcl no AREsp 471.109/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2020, DJe 15/12/2020)

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PEDIDO DE NATUREZA DECLARATÓRIA. VIABILIDADE. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS PARA AS OPERAÇÕES REALIZADAS NA VIGÊNCIA DA LC 87/96. ACÓRDÃO RECORRIDO CASSADO.*

[...]

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), 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 final.

4. A Lei Complementar n. 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. Precedentes.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido decidiu que os produtos intermediários que sofrem desgaste gradual ao longo do processo produtivo não dão direito a crédito de ICMS, mesmo em relação a operações já realizadas sob a égide da Lei Kandir, o que justifica a cassação do julgado, para que a apelação seja reapreciada, agora em conformidade com a orientação desta Corte Superior.

[...]

(AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017,

DJe 21/06/2017)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

[...]

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

[...]

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

Cabe pontuar, pela sua força persuasiva, a decisão monocrática proferida pelo Ministro Sérgio Kukina, do Superior Tribunal de Justiça, em 03/08/2020, nos autos dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 991.299/SP, por meio da qual, com base em acórdãos anteriores da Corte, reconheceu o **direito ao creditamento do ICMS relativo a bens intermediários adquiridos a partir da LC nº 87/1996, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente.**

Outrossim, destaco que o mesmo raciocínio também pode ser verificado em recentíssimo acórdão da Terceira Câmara Cível do TJ/BA, publicado em 02/06/2021, conforme ementa abaixo transcrita:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CABÍVEL CREDITAÇÃO. PERÍCIA QUÍMICA REALIZADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 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”.

2. Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.

3. Recurso conhecido e não provido.

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator(a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)

O voto condutor do acórdão, aliás, destacou expressamente:

“A legislação baiana não traz, de modo expresse, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto

*intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal.”* (negrito do original)

Ademais, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento, os quais identifica como materiais de apoio administrativo, citando como exemplo os de expediente, limpeza, segurança, entre outros que não se relacionam diretamente com o setor produtivo, servindo apenas como facilitador do funcionamento desta atividade (KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS: teoria e prática*. 6ª ed. Curitiba: Juruá, 2020. Pp. 347-349).

O fato de a recorrente ter registrado em sua contabilidade os itens como material de uso e consumo equivocadamente, por si só, não altera a sua natureza, notadamente em atenção ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário, na forma do art. 2º do RPAF/BA.

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação não são alheios à atividade do estabelecimento, e nem restou demonstrado que se relacionam exclusivamente com sua atividade-meio, para que possam ser classificados como material de uso e consumo. Logo, devem ser reconhecidos como produtos intermediários, o que impõe a improcedência da autuação.

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0027/19-8**, lavrado contra **PIRELLI PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$378.367,28**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Evalda de Brito Gonçalves, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS