

PROCESSO	- A. I. N° 278996.0006/18-1
RECORRENTE	- FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0073-05/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 04/01/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0352-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado nos autos que a maior parte dos produtos objeto da glosa dos créditos fiscais, são ferramentais, peças de reposição e sobressalentes, itens típicos de consumo final do estabelecimento. Os referidos itens são em regra incorporados aos equipamentos e maquinários do estabelecimento fabril (os grandes ativos), mas não interagem diretamente com as matérias-primas, e sequer compõem os produtos finais gerados nas etapas de industrialização. Decisão amparada em revisão da ASTEC e em diversos precedentes deste CONSEF. Excluídas da cobrança embalagens utilizadas pela empresa para o acondicionamento dos produtos fabricados e posteriormente vendidos. Redução dos valores autuados. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração 02 decorrente da Infração 01. Cobrança do ICMS, por diferença de alíquotas, dos materiais adquiridos em outras Unidades da Federação para uso de consumo do estabelecimento. Não comprovado o excesso de cobrança reclamada pelo contribuinte na composição da base de cálculo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração lavrado em 28/06/2018, para exigir ICMS no valor principal de R\$326.271,64, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Referente às peças de reposição e/ou material de consumo, conforme Anexo 1-A, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte. ICMS no valor de R\$ 95.911,19, acrescido da multa de 60%. Ocorrência verificada nos meses janeiro a dezembro dos exercícios de 2014 e 2015.

Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Referente às aquisições de peças de reposição e/ou material de consumo, conforme Anexo A, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte. ICMS no valor de R\$ 230.360,45, acrescido da multa de 60%. Ocorrência verificada nos meses janeiro a dezembro dos exercícios de 2014 e 2015.

Após as intervenções deliberadas pelas partes, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de 02 imputações fiscais, relacionadas respectivamente à cobrança do

*ICMS a título de crédito indevido, pela aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo (**Infração 01**), e a decorrente exigência do imposto por diferença de alíquotas (ICMS DIFAL), sobre as mercadorias adquiridas junto a fornecedores localizados em outras Unidades da Federação (**Infração 02**).*

Estas infrações estão intrinsecamente vinculadas, e foram descritas de forma detalhada no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Feitas essas observações iniciais, cabe destacar que na peça defensiva não foram suscitados vícios formais do procedimento fiscal.

Porém, antes de ingressar nas questões de mérito, cabe consignar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas no RPAF – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (DECRETO nº 7.629/99). Base imponível e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelo autuante na peça acusatória, em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. As peças processuais foram entregues ao contribuinte quando da notificação do lançamento, ocasião em que foi exercido na plenitude o direito de defesa com a apresentação dos argumentos e provas que serviram de lastro para a contestação das cobranças.

Durante o “iter” processual houve a realização de diligência fiscal visando a devida elucidação da matéria fática contestada pelo contribuinte. O sujeito passivo foi devidamente notificado acerca do resultado da revisão fiscal, momento em que foi assegurado o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da menção dos dispositivos da legislação que foram considerados infringidos.

Inexiste para esta Relatoria vícios formais que impeçam este colegiado de julgamento de proferir decisão de mérito, no tocante às exigências fiscais objeto da presente lide administrativa.

Portanto, considerando o atual estágio do presente feito, iniciado em junho de 2018, com a lavratura do Auto de Infração, submetido na fase de instrução à revisão fiscal pela Assessoria Técnica (ASTEC) do CONSEF, conjugado com o princípio da razoável duração do processo, vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca das exigências fiscais, conforme será melhor detalhado no exame dos pedidos formulados na peça defesa.

É o que passaremos a fazer na sequência.

*Na **Infração 01**, conforme já exposto linhas acima, a exigência fiscal tem por fundamento a utilização indevida de créditos fiscais, pela aquisição de materiais não vinculados diretamente ao processo de produção industrial desenvolvido pelo contribuinte.*

Na fase de defesa, o contribuinte traz luzes sobre a matéria controvertida, ao discorrer que o estabelecimento empresarial atua na fabricação de peças automotivas fornecidas à FORD, envolvendo a produção de peças plásticas por injeção de matérias-primas, que serão incorporadas aos veículos automotores pela montadora destinatária das mercadorias. O ciclo produtivo é constituído de diversas etapas, com o uso de maquinários e até robôs, equipamentos nos quais são aplicados os materiais de reposição, objeto da glosa dos créditos fiscais. Explicou a defendente que durante as fases de produção os maquinários e equipamentos sofrem desgastes, exigindo a contínua reposição de diversos componentes.

*Visando melhor aclarar a questão, o PAF foi convertido em diligência para a ASTEC, sendo produzido Parecer Técnico nº 14/2021 (doc. fls. 145/150), no qual restou evidenciado, após visita ao estabelecimento fabril, que os materiais objeto da autuação são efetivamente aplicados na reposição dos componentes dos equipamentos da fábrica, que sofreram desgastes no decorrer das etapas de produção, à exceção do item “**Embalagem de Papelão Alternativa**”, utilizado na armazenagem e transporte dos produtos vendidos pela empresa.*

No regime de compensação do imposto vigente na legislação de regência do ICMS, não é a essencialidade da mercadoria o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação dos materiais ou bens na produção, ingressando nas etapas de extração/industrialização/produção, ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ou parcial ao longo de todas as etapas do ciclo produtivo.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, no que se refere ao creditamento do ICMS, conforme trecho abaixo transcreto:

“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.

Nessa linha de entendimento, materiais ou bens utilizados em momentos anteriores ou fora das etapas relacionadas à produção industrial, não ensejam direito ao crédito fiscal. Apenas na etapa de Produção, ou seja, quando as matérias-primas são processadas para geração dos produtos finais, é que se apresenta a possibilidade de ocorrência de operação subsequente a ensejar a compensação do imposto, circunscrita às

operações de entradas das mercadorias efetiva e diretamente aplicadas naqueles processos de transformação.

Vejamos então, a título exemplificativo, o elenco de bens que compõem a autuação, considerando o próprio descritivo apresentado pelo contribuinte na fase de defesa (Anexos 04 e 05 da peça impugnatória): **cabos, bicos de injecção, válvulas, conectores, plugs, tomadas, alicates, chaves, fontes, pinças, suportes, abraçadeiras, filtros, adaptadores, nipes, mangueiras, porcas, cavaletes, correias, cilindros, manoplas, molas, ponteiras, tubos, varetas, baterias, sondas, circuitos elétricos, controles remotos, placas eletrônicas, sensores, engates, luvas, anéis, arruelas, kits de reparo, eixos, entre outros.**

Não temos dúvida de que os itens acima descritos, são ferramentais, peças de reposição, sobressalentes, itens típicos de consumo final do estabelecimento, até porque, segundo afirmado pelo próprio contribuinte, o desgaste desses componentes é sempre inferior a um ano de uso. Ademais, os referidos itens são, em regra, adicionados aos equipamentos e maquinários do estabelecimento fabril (os grandes ativos), mas não interagem diretamente com as matérias-primas, e sequer são incorporados aos produtos finais gerados nas etapas de industrialização.

Assim, não restou evidenciado o direito sustentado pela defesa de apropriação dos créditos fiscais com respaldo nas disposições do art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS-Ba (Decreto nº 13.780/2012), norma que foi transcrita pelo contribuinte na peça impugnatória.

Nessa linha de entendimento está a jurisprudência deste CONSEF, consolidada em diversos precedentes, dentre os quais podemos citar alguns Acórdãos originários das Câmaras de Julgamento Fiscal, órgãos que integram a instância recursal do contencioso administrativo da Bahia: Acórdãos nº 0370-11/20; 0335-11/20; 0301-12/20; 0299-12/20; 0287-11/20; 0272-11/20 e 0241-12/20.

Comprovado, portanto, ao nosso ver, que os itens objeto do lançamento fiscal eram aplicados pelo autuado em **atividades de manutenção dos equipamentos e maquinários da unidade fabril**, e não na própria atividade principal a que se dedica a empresa. Mesmo considerando que as atividades de manutenção sejam imprescindíveis para o desenvolvimento das finalidades da empresa, os materiais aplicados nessas atividades devem ser classificados na categoria dos bens de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito de ICMS, pelo menos até 01/01/2033, nos termos da Lei Complementar nº 171/2019, que alterou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).

Face ao acima exposto, a Infração 01 deve ser mantida em parte, com a exclusão tão somente da mercadoria “**Embalagem de Papelão Alternativa**”, considerando que este item é utilizado pela empresa para o acondicionamento dos produtos fabricados e posteriormente vendidos.

Exclui-se da cobrança que integra a Infração 01, o valor quantificado na revisão da ASTEC, no importe principal de R\$ 1.215,61, de forma que a ocorrência é reduzida de R\$ 95.911,19, para o montante de R\$ 94.723,21.

Na peça defensiva, em razões subsidiárias, relativamente à Infração 02, o contribuinte argumentou que na quantificação do imposto apurado na ação fiscal, foi aplicada a sistemática prevista na legislação atual, quando deveria ter sido aplicada a normativa vigente à época dos registros, uma vez que houve mudança na redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/1996, pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, prevendo a retirada da carga tributária interestadual e a posterior inclusão da carga tributária interna sobre a base imponível da DIFAL. Sustenta que houve um excesso de cobrança da ordem de R\$ 30.453,38, conforme cálculos apresentados no Anexo 06 da peça defensiva.

Porém, em contrariedade ao afirmado pelo impugnante, esta Relatoria, ao compulsar os autos verificou, sem qualquer margem de dúvidas, que no cálculo do ICMS DIFAL não houve a exclusão do ICMS que incidiu na operação de origem, relacionado à alíquota interestadual, com a posterior inclusão do ICMS devido na operação de destino, correspondente à alíquota interna, aplicando-se o disposto na norma da lei do ICMS, na redação vigente a partir de 2018, com a adoção do “gross up” (cálculo “por dentro”, em que o imposto incide sobre o seu próprio valor).

Na quantificação do ICMS DIFAL, a Auditoria procedeu o cálculo diretamente sobre a base de imponível da operação de origem, deduzindo, a título de crédito, o ICMS destacado no documento fiscal emitido pelo fornecedor da mercadoria.

A título de exemplo, cito a NF 14.409, de 25/01/2014, originária de fornecedor localizado no Estado do Paraná, cujo cálculo do ICMS DIFAL se encontra detalhado no Demonstrativo inserido à pág. 13 dos autos.

- Base de cálculo do ICMS da origem: R\$ 18.500,94;
- ICMS destacado pela alíquota de 4%: R\$ 740,04;
- ICMS calculado pela alíquota interna (17%): R\$ 3.145,16;
- ICMS DIFAL (R\$ 3.145,16 – R\$ 740,04): R\$ 2.405,12.

Razões defensivas quanto ao excesso de cobrança na Infração 02 não acolhidas.

Por fim, considerando que a Infração 01 tem relação direta com a Infração 02, pois nesta última ocorrência

cobra-se o ICMS-DIFAL dos materiais adquiridos em outras Unidades da Federação para uso de consumo do estabelecimento, e considerando que na composição dessa ocorrência não está inserido o item “**Embalagem de Papelão Alternativa**”, julga-se procedente essa imputação fiscal, pelos mesmos fundamentos aplicados à Infração 01, devendo o contribuinte recolher o imposto no importe principal de R\$ 230.360,45, conforme Demonstrativo de Débito que integra a peça de lançamento (fls. 2 e 3).

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição:

Infração 01 - PROCEDENTE EM PARTE – RS 94.723,21;

Infração 02 – PROCEDENTE – R\$ 230.360,45.

Inconformado com a Decisão recorrida, o advogado da recorrente, Dr. Magno da Silva Santos – OAB/BA nº 39.258, apresenta razões recursais:

Relata quanto à tempestividade da peça recursal, sintetiza os fatos do Auto de Infração (reproduz as imputações) e relembra o julgamento da 5ª JJF, no qual verifica-se redução do valor em relação à infração 1, sendo mantida a imputação 2.

Diz que as duas infrações versam que o contribuinte fez crédito de material de consumo e que não pagou o DIFAL nas aquisições fora do estado destes materiais e, que, o direito ao crédito consiste que uma indústria é um centro de processamento de materiais, normalmente utilizando de equipamentos onde existem 4 espécies de materiais com as suas finalidades:

- **Matéria Prima:** Tem a finalidade para fazer o produto, é parte do produto
- **O material usado no equipamento, mas que não é parte do mesmo.** Tem a finalidade de ser usado no equipamento para produzir e obter o produto, sendo desgastado no processo de trabalho do equipamento sem compor o produto fabricado, exemplo combustível, graxas, materiais para resfriamento do equipamento, etc.
- **A peça do equipamento:** Tem a finalidade de fazer o equipamento funcionar.
- **Os materiais diversos.** Não tem vínculo com o produto ou equipamento produtivo, exemplo o material de limpeza, de segurança, fardamento, etc.

Afirma que apresentou, na impugnação, uma seletiva dos materiais demonstrando a sua aplicação como material secundário utilizado no processo de produção, sendo estes separados como no auto pelo CFOP, da seguinte forma:

- Materiais intermediários adquiridos dentro do estado (ANEXO 04)
- Materiais intermediários adquiridos fora do estado (ANEXO 05)

Sustenta que os materiais adquiridos dentro e fora do estado, são Matérias Intermediárias para uso no processo de produção e são consumidos nas fases de elaboração do produto vendido. A sua aplicação e consequente essencialidade para os produtos fabricados pela empresa estão demonstrados nos ANEXOS 04 E 05.

Reafirma ser beneficiaria do PROAUTO e fabricante de autopeças automotivas que vende para FORD. Sendo seu processo de produção constituído de montagem e transformação, utilizando de equipamentos para os quais existe a utilização de materiais que são desgastadas continuamente exigindo a sua constante substituição devido à produção com estes equipamentos em contato com o produto fabricado e que são vendidos, materiais estes que tem vida útil inferior a um ano e são compradas com impostos. Volta a juntar ilustração para demonstrar a fabricação de peças executada pela empresa conforme fl. 196 (impugnação fls. 65/67).

Sustenta que o Estado da Bahia através do RICMS, Decreto nº 13.780, assegura o crédito de ICMS sobre o material Intermediário no artigo 309, I, “b” e, que apesar de permitir o crédito o referido diploma legal não esclarece o que entende por produtos intermediários, no entanto ao tratar sobre o direito ao crédito no PARECER Nº 18216/2013 DATA: 19/07/2013, assim orientou.

PARECER Nº 18216/2013

(...)

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:

- a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*
- 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;*
- c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte.*

Para um produto ser considerado como matéria-prima e contabilizado como custo de mercadoria, é preciso que o mesmo esteja diretamente vinculado à produção, na condição de elemento necessário.

*Já é pacífico o entendimento desta Administração Tributária que somente gera direito ao crédito de ICMS a entrada de mercadorias utilizadas **no processo de fabricação ou que integrem o produto industrializado e não os materiais de uso ou consumo, mesmo que se desgastem nesse processo**.*

Deste modo, os materiais de uso e consumo, ainda que venham a se desgastar a cada aplicação, serão assim classificados se não tiverem função intrínseca ao processo de industrialização e, por conseguinte, não dão direito ao crédito do imposto.

Relatou: **a)** que no parecer não existe uma definição sobre material Intermediário, fazendo foco para o material de uso e consumo que não tem direito ao crédito, mesmo que se desgastem nesse processo de fabricação, isto já está claro na legislação que só permitirá o crédito em 2033; **b)** que reportando ao material de uso e consumo admite o credito nas situações que esses materiais tiverem função intrínseca ao processo de industrialização e aqui está o ponto, pois neste caso não são materiais de uso e consumo são sim os materiais intermediários, pois devem ser desgastado na aplicação do produto desde que tenha função intrínseca ao processo de industrialização.

Pontuou que tal fato sedimenta o direito ao crédito o material que esteja diretamente vinculado à produção, na condição de elemento necessário, que for desgastado na aplicação do produto desde que tenha função intrínseca ao processo de industrialização, como também o material intermediário, recorre a outras legislações pátrias, que também estão obrigadas a cumprir o princípio constitucional da não-cumulatividade, como IPI.

Frisa que a extensão do conceito de “**produto intermediário**” figurou expressamente no Regulamento do IPI de 1972, o qual permitia a apropriação de crédito apenas para os itens intermediários que, não incorporados ao produto final, fossem consumidos “imediata e integralmente” no processo de industrialização.

Discorre que a partir do RIPI/1979, houve a supressão do termo “imediata e integralmente”. Todavia, verifica-se que o conceito restritivo dado pelo RIPI/72 influenciou o entendimento jurisprudencial e administrativo para fins de crédito de IPI e ICMS.

Acrescenta que tanto sejam tolhidos direitos dos contribuintes, a Receita Federal, no âmbito do IPI, tem se posicionado favoravelmente à tese do “contato direto” com o produto final como critério para a apropriação de crédito.

Percebe-se que a aplicação deste parâmetro em recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como no Acórdão nº 3302-002.643 de 22/07/2014. Partindo de uma interpretação sistemática da legislação e, em especial, do Recurso Especial nº 1.075.508/SC do Superior Tribunal de Justiça, que exigia para o creditamento a necessidade de consumo “imediato e integral”, o CARF manifestou entendimento quanto à possibilidade do crédito pautar-se na premissa do “contato direto” do item com o produto fabricado, em detrimento da exigência do consumo “imediato e integral”.

Salienta que a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 24/2014, ampliou o conceito dos produtos intermediários, de modo a não mais exigir o consumo “integral e imediato” do produto num único processo de fabricação, permitindo que o desgaste se estenda por mais de um processo. Isso garantiu ao contribuinte o creditamento de IPI sobre aquisições de “marchões”,

“roletes” e “viajantes”.

Já para o ICMS, pondera que a confusão interpretativa e insegurança jurídica são maiores, pois, o contribuinte tem que analisar o entendimento de 27 unidades federativas. O Estado de São Paulo, por exemplo, através da Decisão Normativa CAT 01/2001, considerou como materiais intermediários itens que sejam utilizados no processo produtivo para limpeza, desbaste e solda que não se consomem imediata e integralmente na produção. Isso permite ao contribuinte paulista o crédito de ICMS sobre a aquisição de lixas, discos de cortes, discos de lixa, eletrodos, escovas de aço, estopa, óleos de corte, rebolos, produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no controle de qualidade e de teste de insumos e de produtos.

Para Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 24/2014, o item 7.1.ao referir-se ao artigo 226 dos Decretos nºs 7212 e 2012 do RIPI define que materiais consumidos no processo de industrialização são insumos, sendo que insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Destaca que o crédito do IPI está assegurado no Decreto nºs 7212 de 2012, no artigo 226, o qual, entende que matéria prima também são os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização.

Ainda referenciando a Solução de Consulta COSIT nº 24/2014, item 11, que trata o sobre as partes e peças de equipamentos produtivos são exigidos cinco requisitos cumulativos:

- a) *que as partes ou peças tenham contato físico direto com o produto industrializado;*
- b) *que o produto industrializado seja tributado pelo imposto;*
- c) *que desse contato físico resulte desgaste, consumo ou alteração de propriedades físicas ou químicas dessas partes e peças, exigindo sua constante substituição;*
- d) *que a troca das partes e peças não aumente a vida útil do bem em mais de 1 (um) ano;*
- e) *que haja incidência do IPI na aquisição desses insumos, devidamente destacado nas Notas Fiscais de Entrada.*

Elucida claridade que o Produto Intermediário também pode ser peças aplicadas nos equipamentos, desde que estas peças tenham contato direto com o produto, tenha vida útil inferior a um ano, tenha desgaste, consumo ou alteração da propriedade física ou química exigindo substituição constante além da incidência tributária, neste caso o IPI, tributo com a mesma similaridade constitucional.

Explica sobre o contato direto com o produto é necessária uma visão do tipo de indústria, pois em uma indústria de transformação o produto pode transitar entre a peça que se desgasta e assim há o contato direto, mas numa indústria de montagem este desgaste ocorreria devido ao trabalho do equipamento que tem contato com o produto e assim há o contato indireto, assim nas duas modalidades de industrialização teremos as peças sendo desgastadas pela fabricação do produto.

Salienta que Material Intermediário não é material de Consumo, pois os materiais de consumo somente terão direito aos créditos do ICMS a partir de 1º/01/2020, nos termos da Lei Complementar nº 87/1966 com alteração pela Lei Complementar nº 138/2010. Entretanto, por equívoco de interpretação, muitos materiais são classificados como de “uso e consumo”, quando, na verdade, representam materiais de utilização direta na produção, ou material intermediário.

Assinala que os materiais de uso e consumo se caracterizam por não se agregarem, fisicamente ao produto final, ou não ter contato como o produto, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial, como exemplo: papéis para escritório, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos, etc.

Já os materiais de utilização direta na produção, apontou que são caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto, como acima explicitado, seja como componentes dos produtos ou como materiais utilizados nos equipamentos, pois sem a existência

dele não seria possível obter o produto ou mesmo o volume da produção desejada e quanto maior o volume alcançando maior será o valor do imposto a ser pago.

Reafirma que o material intermédio tem seu crédito de ICMS assegurado no RICMS da Bahia, sendo que material intermediário também pode ser peça utilizada no equipamento de produção, desde que estas peças tenham contado com o produto de forma direta ou indireta, tenha vida útil inferior a um ano, tenha desgaste, consumo ou alteração da propriedade física ou química exigindo substituição constante além da incidência tributária na compra e venda.

Esclarece **sobre o cálculo do DIFAL ser divergente à Lei**. Explica que foi aplicado à sistemática da legislação atual que tem efeitos a partir de 21/12/17, quando deveria aplicar a legislação vigente na época dos registros, uma vez que houve mudança na redação atual do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7014/96, dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17.

Assim foi calculado o DIFAL com a seguinte sistemática (ANEXO_06.01)

Lei 7014/96 Artigo 17º.

“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.”

Porém o correto seria o calculou o DIFAL com sistemática antiga da lei (ANEXO 06)

Lei 7014/96 Artigo 17º.

“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

Consigna que nos erros para apuração do DIFAL, o Auditor Fiscal não considerou a diferença entre a alíquota interna e a interestadual para apurar o valor do DIFAL, como determina a lei, e aplicou regras não previstas como:

- Considerou no cálculo alíquota zero quando deveria considerar a alíquota interestadual.
- Considerou a alíquota do super simples, nas aquisições das beneficiárias deste sistema, quando deveria considerar a alíquota interestadual.

Discorre que a Junta apreciou este ponto, porém usou como exemplo a Nota Fiscal nº 14.409, uma nota que não apontamos como errada, concluído assim está o auto correto.

Reitera que o cálculo do DIFAL para algumas notas não foi considerado a alíquota interestadual, além de no caso do fornecedor optante pelo super simples ter sido considerada, em alguns casos, a alíquota do ICMS do benefício fiscal, no entanto a legislação da época exigia a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, desta forma reparamos a lista apresentada pelo Auditor Fiscal anexa ao auto, com todas as notas, as com o valor do DIFAL correto e as notas com diferenças de cálculo, considerado a alíquota interestadual da região do fornecedor ou a alíquota interestadual da mercadoria no caso de material importado.

Apresenta exemplo extraído do ANEXO 06.

DIFAL AUTO DE INFRAÇÃO			
Data da Entrada	02/01/14	02/01/14	16/01/14
Nº NF	196	197	255
UF	PR	PR	SP
Valor da Operação	6.220,50	3.910,40	48.112,00
ICMS Destacado	0	0	0
ICMS %	17	17	17
DIFAL COBRADO	1.057,49	664,77	8.179,04

DIFAL RECALCULADO			
ALÍQUOTA INTERESTADUAL	7	7	7
ALÍQUOTA DIFAL %	10	10	10
VALOR RECALCULADO	622,05	391,04	4.811,20
DIFAL COBRADO	1.057,49	664,77	8.179,04
DIFERENÇA A MAIOR	435,44	273,73	3.367,84

Explica que, diante deste engano foi apurado em valor de R\$230.360,45, sendo apurado a maior o

valor de R\$30.983,57 (ANEXO 6), no entanto referido valor inexiste, pois, os materiais são para uso no processo produtivo como material secundário, acima demonstrado.

Por todos os pontos elencados, requer a improcedência das infrações.

Finaliza pedindo acolhimento do presente Recurso e reconhecimento a absoluta Improcedência do Auto de Infração, inclusive a revisão do DIFAL na forma apresentada.

VOTO

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

Trata-se de duas infrações distintas, decorrentes, todavia, de uma única conduta, qual seja, aquisições de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento. O lançamento fiscal lista as mercadorias adquiridas, como sendo: *cabos, bicos de injecção, válvulas, conectores, plugs, tomadas, alicates, chaves, fontes, pinças, suportes, abraçadeiras, filtros, adaptadores, nipes, mangueiras, porcas, cavaletes, correias, cilindros, manoplas, molas, ponteiras, tubos, varetas, baterias, sondas, circuitos elétricos, controles remotos, placas eletrônicas, sensores, engates, luvas, anéis, arruelas, kits de reparo, eixos, entre outros. (Anexos 04 e 05 da peça impugnatória).*

A Infração 01 consiste na glosa dos créditos utilizados pelo Contribuinte, enquanto que a Infração 02 contém a exigência do diferencial de alíquotas relacionado a essas aquisições, quando feitas fora do Estado da Bahia.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando tratar-se de insumos do seu processo produtivo, devendo, em consequência, serem enquadrados como produtos intermediários, o mesmo fez um detalhamento acerca do uso e função de cada um dos itens autuados. Ainda no sentido de comprovar os fatos, foi solicitada diligência junto a ASTEC, que após visita “*in loco*”, emitiu Parecer Técnico acostado as fls. 145 a 150, onde restou caracterizado tratar-se de itens destinados a manutenção dos equipamentos e maquinários da unidade fabril, ou seja bens de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito de ICMS, posto isto me alinho totalmente ao julgador de piso quando afirmou que:

“Não temos dúvida de que os itens acima descritos, são ferramentais, peças de reposição, sobressalentes, itens típicos de consumo final do estabelecimento, até porque, segundo afirmado pelo próprio contribuinte, o desgaste desses componentes é sempre inferior a um ano de uso. Ademais, os referidos itens são, em regra, adicionados aos equipamentos e maquinários do estabelecimento fabril (os grandes ativos), mas não interagem diretamente com as matérias-primas, e sequer são incorporados aos produtos finais gerados nas etapas de industrialização.”

Assim, não resta dúvida de que, tais itens, não são materiais intermediários e que por isso não geram, direito ao crédito de ICMS, como vem entendendo a jurisprudência deste CONSEF a este respeito, conforme citado no voto da 5ª JJF Acórdãos nºs 0370-11/20; 0335-11/20; 0301-12/20; 0299-12/20; 0287-11/20; 0272-11/20 e 0241-12/20.

Dessa forma, mantendo a decisão da 5ª JJF que julgou pela Procedência Parcial da infração 01, no valor de R\$94.723,21.

Quanto a infração 02, referente a cobrança do Diferencial de Alíquotas, a recorrente alega o excesso na cobrança, tendo em vista que o autuante utilizou legislação equivocada, pois os fatos geradores da autuação foram as competências de 01/2014 a 12/2015, e a sistemática do cálculo do DIFAL – Diferencial de Alíquotas, seria embasada no parágrafo 6º, do artigo 17º da Lei nº 7014/96, cuja redação originária teve seus efeitos até 21/12/17, que reproduzo:

“Lei 7014/96 Artigo 17º.

“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

Analizando o Anexo A, acostados aos autos pelo autuante, fls. 13 a 29, podemos observar a aplicação da seguinte metodologia:

- a) Apurou o valor do ICMS aplicando a alíquota interna de 17% sobre o valor total da nota;
- b) Apontou o ICMS destacado na nota fiscal;
- c) Calculou o DIFAL pela diferença entre “a” e “b”.

Amostra do Anexo A:

ANEXO A - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO CREDITO FISCAL INDEVIDO E DIFAL CFOP 2101															
Data Entrada	N.Fiscal Nº	Emitente UF	Item Nº	Código	S	U	Q	Valor Operação	Base Calculo	Valor IPI	Valor Produto	Aliq. %	ICMS Destacado	Aliq. %	ICMS DIFAL
				CFOP	T	M	T								
02/01/14	196	PR	1	2101 '090'	UN	0,114	6.220,50	0,00	0,00	6.220,50	0	0,00	17	1.057,49	
02/01/14	197	PR	1	2101 '090'	UN	64.000	3.910,40	0,00	0,00	3.910,40	0	0,00	17	664,77	
02/01/14	197	PR	2	2101 '090'	UN	64.000	3.910,40	0,00	0,00	3.910,40	0	0,00	17	664,77	
08/01/14	17140	SP	1	2101 '100'	UN	0,061	2.444,61	2.444,61	0,00	2.444,61	4	97,78	17	317,80	
16/01/14	255	SP	1	2102 '090'	UN	1.000	48.112,00	0,00	0,00	48.112,00	0	0,00	17	8.179,04	
24/01/14	123966	SP	1	2101 '000'	UN	0,200	470,45	470,45	0,00	470,45	7	32,93	17	47,05	
25/01/14	4647	PR	1	2101 '000'	UN	1.000	2.001,73	2.001,73	0,00	2.001,73	7	140,12	17	200,17	
25/01/14	14409	PR	1	2101 '000'	UN	0,696	18.500,94	18.500,94	2.413,17	16.087,77	4	740,04	17	2.405,12	
29/01/14	1123	SP	1	2101 '000'	PC	1.000	10.424,40	0,00	496,40	9.928,00	0	0,00	17	1.772,15	

Observe que, para os meses, cujos ICMS foram destacados, não há diferença, conforme bem informou o julgador de piso, quando analisou a Nota Fiscal nº 14.409 de 25/01/14, abaixo:

NF 14.409, de 25/01/2014, originária de fornecedor localizado no Estado do Paraná, cujo cálculo do ICMS DIFAL se encontra detalhado no Demonstrativo inserido à pág. 13 dos autos.

- Base de cálculo do ICMS da origem: R\$ 18.500,94;
- ICMS destacado pela alíquota de 4%: R\$ 740,04;
- ICMS calculado pela alíquota interna (17%): R\$ 3.145,16;
- **ICMS DIFAL (R\$ 3.145,16 – R\$ 740,04): R\$ 2.405,12.**

No entanto, ao analisarmos a Nota Fiscal nº 196, de 02/01/14, contatamos que foi cobrada uma diferença no valor de R\$1.057,47(linha nº 1 da planilha acima), no entanto temos o valor de R\$435,44 cobrado a maior, tendo em vista que o autuante cobrou 17% de ICMS, sem considerar qualquer alíquota interestadual, ou seja, sem qualquer crédito, eis o cálculo correto:

- Base de cálculo do ICMS da origem: R\$ 6.220,60;
- ICMS destacado pela alíquota de 7%: R\$ 435,44;
- ICMS calculado pela alíquota interna (17%): R\$ 1.057,50;
- **ICMS DIFAL (R\$ 1.057,50 – R\$ 435,44): R\$ 622,06.**

Assim, cotejando todo o Anexo, percebo que assiste razão a recorrente, pois a legislação, disposta no Art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, é clara e cristalina ao afirmar que o cálculo do Diferencial de Alíquotas, vigente no período fiscalizado (01/2014 a 12/2015) seria o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

Desta forma, reformato a Infração 02, remanescendo o valor de R\$199.913,11 conforme abaixo:

Comp.	Julgado	Acatado	Reformado
jan/14	16.008,87	5.080,44	10.928,43
fev/14	6.575,01	1.248,10	5.326,91
mar/14	3.776,55	14,93	3.761,61
abr/14	7.479,05	2.329,24	5.149,81
mai/14	4.757,49	1.048,25	3.709,24
jun/14	7.337,79	2.096,99	5.240,80
jul/14	2.884,32	-	2.884,32
ago/14	7.246,17	1.516,47	5.729,70
set/14	1.270,50	65,36	1.205,14
out/14	1.179,61	4,60	1.175,00
nov/14	7.162,60	105,00	7.057,60
dez/14	7.024,59	52,90	6.971,69
jan/15	5.456,03	684,93	4.771,10
fev/15	14.513,22	339,10	14.174,12
mar/15	5.620,47	569,27	5.051,19

abr/15	12.351,80	2.195,09	10.156,72
mai/15	15.527,75	3.445,80	12.081,95
jun/15	13.574,07	1.699,11	11.874,96
jul/15	34.642,27	4.931,79	29.710,48
ago/15	12.401,23	972,73	11.428,50
set/15	12.229,31	626,22	11.603,09
out/15	17.135,20	189,32	16.945,87
nov/15	5.632,39	119,32	5.513,06
dez/15	8.574,16	1.112,33	7.461,82
Total	230.360,42	30.447,30	199.913,11

Diante de todo exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, divirjo do entendimento do nobre relator em relação às infrações que dizem respeito à aquisição de produtos intermediários (diferencial de alíquotas e utilização indevida de créditos de ICMS).

A meu ver, dependendo da concepção que se adote acerca do que importa para fins de classificação como *produtos intermediários* ou *material de uso e consumo*, a perícia não se revela necessária ou mesmo coerente, já que a investigação acerca do percentual de consumo ou indispensabilidade da participação no processo produtivo são hipóteses que somente se compatibilizam com uma específica compreensão sobre o tema em detrimento de outras, pois, caso adotada noção em que a indispensabilidade ou o consumo não possuem relevância, não há razão para prova técnica.

Seguindo a linha de votos que tenho proferido, 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 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.

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa apresentada pelo Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996, que culminou na LC nº 87/96:

“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”

Convém registrar em reforço à noção de *crédito financeiro* que, posteriormente, o mesmo autor, Antônio Kandir, agora na chefia do Ministério do Planejamento e Orçamento, apresentou substitutivo apoiado por todas as Fazendas dos Estados e do Distrito Federal, que teve parecer do Deputado Luiz Carlos Hauly aprovado na sessão de 20 de agosto de 1996 da Câmara dos Deputados (disponível no Diário da Câmara dos Deputados de 28/08/1996), do qual se extrai:

“[...] Em segundo lugar, com o intuito de incrementar as exportações e incentivar o investimento interno, a

minuta apresenta duas significativas inovações: isenta do ICMS as exportações de serviços e de produtos primários (estes não beneficiados pelo PLC nº 95/96) e industrializados semi-elaborados, e permite o creditamento das mercadorias destinadas a uso ou consumo (não constantes do PLC nº 95/96) e ao ativo permanente do adquirente; também permite o creditamento do imposto incidente sobre os serviços de transporte e comunicação recebidos. Deixa de fora, por sua evidente inconstitucionalidade, o crédito presumido concedido aos produtos agropecuários, previstos no Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996.

A adoção do crédito financeiro (isto é, o aproveitamento do montante do ICMS incidente sobre qualquer mercadoria adquirida por contribuinte para o exercício de suas atividades) será gradual. Em 1997 será concedido o crédito da energia elétrica (hoje, esse aproveitamento não é uniforme, havendo Estados mais liberais que outros; em 1998, dos demais produtos de uso e consumo. [...]"

Por esta perspectiva, ouso discordar das opiniões que consideram o consumo imediato e/ou integral do produto, no processo de industrialização, para admitir o seu creditamento. Trata-se de característica que só se aplicava ao IPI, enquanto vigente o regulamento estabelecido pelo Decreto nº 70.162/72, haja vista que o Decreto nº 83.263/79, que lhe sucedeu, não mencionava mais essa condição, como restou reconhecido pelo Parecer Normativo da Coordenadoria do Sistema de Tributação – CST nº 65/1979, que orientou a discussão no âmbito federal.

Convém lembrar que, embora possuam muitas semelhanças, o IPI sucedeu o Imposto sobre o Consumo, que era o objeto da mesma Lei nº 4.502/1964, até o advento do Decreto-lei nº 34/1966. O ICMS, por sua vez, sucedeu o antigo Imposto de Vendas e Consignações, tratado por último na Lei nº 4.784/1965, até a redefinição do sistema tributário nacional, iniciada pela Emenda Constitucional nº 18/1965.

Assim, nem tudo que é adequado para um também o é para o outro.

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 que vigorava em momento anterior. Também não soa razoável se aproveitar da linha tênue que separa este conceito para o 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, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

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.

1. *O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2).*

2. *É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.*

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 imediatamente 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.*

6. A questão referente à aplicabilidade da limitação temporal prevista no art. 33, I, da LC n. 87/1996, que é outra causa autônoma de objeção invocada pela Fazenda Pública perante as instâncias ordinárias, por não ter sido objeto de análise pelo acórdão recorrido, também deve ser apreciada, vez primeira, pelo Tribunal de origem, por ocasião do rejulgamento da apelação, sob pena de indevida supressão de instância.

7. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1486991/MT, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/04/2017, DJe 21/06/2017)

O mesmo entendimento vem sendo ratificado em decisões ainda mais recentes da PRIMEIRA TURMA, com o destaque por reconhecer o direito ao crédito do ICMS relativo a bens intermediários, que tenham relação com o objeto social do contribuinte, **ainda que consumidos ou desgastados gradativamente:**

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. *A revisão da interpretação dada pelo Tribunal a quo sobre o conceito jurídico de bens intermediários para fins de creditamento de ICMS dispensa reexame de prova, o que afasta a aplicação do óbice de conhecimento estampado na Súmula 7 do STJ.*

2. *A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS 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 (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1800817/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/08/2021, DJe 20/08/2021)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS ADQUIRIDOS INDISPENSÁVEIS À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. REVISÃO FÁTICO-PROBATÓRIA. DESNECESSIDADE.

1. *A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS 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 (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.*

2. *Hipótese em que a Corte local decidiu que o combustível adquirido para utilização na frota de veículos destinados à manutenção da rede de transmissão de energia elétrica não geraria crédito de ICMS à prestadora de serviço de transmissão de energia, conclusão em desalinho com o entendimento deste Tribunal Superior, uma vez que a manutenção das torres de transmissão constitui condição indispensável à atividade-fim da contribuinte.*

3. *Releva-se desnecessário o reexame dos fatos e das provas dos autos para se analisar a questão posta no recurso especial, em razão da matéria ser eminentemente de direito, além das premissas fáticas necessárias ao enfrentamento da temática serem incontrovertidas, o que afasta o óbice da Súmula 7 do STJ.*

4. Agravo interno não provido. (AgInt nos EDcl no AREsp 1394400/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/10/2021, DJe 08/11/2021)

Reconheço, entretanto, que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, não detém competência para apreciar a matéria, pois, como já apontou repetidas vezes, a discussão é infraconstitucional e ainda demandaria reexame de fatos e provas contidas no processo, o que seria inviável já que se houvesse ofensa à Constituição nestes casos, seria indireta, reflexa. Neste sentido, por exemplo, confira-se o AI 460139 AgR, Rel. CARLOS VELLOSO, DJ 01/04/2005; AI 487301 AgR, Rel. GILMAR MENDES, DJ 03/02/2006; ARE 745785 ED, Rel. TEORI ZAVASCKI, DJe 24/02/2014; ARE 1121232 AgR, Rel. ROBERTO BARROSO, DJe 24/10/2018; ARE 1140831 AgR, Rel. EDSON FACHIN, DJe 08/10/2019; ARE 1279402 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/10/2020 e RE 1325829 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 06/12/2021.

Porém, a leitura apressada de alguns dos seus julgados pode conduzir à equivocada compreensão de que o Excelso Pretório pacificou a tese da necessidade de integração física ao produto final ou, ainda, refutou completamente a hipótese de crédito financeiro, se considerarmos a redação final das ementas do RE 503877 AgR, Rel. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 05/08/2010; do AI 493183 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do AI 685740 AgR-ED, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 14/10/2010; do RE 447470 AgR, Rel. JOAQUIM BARBOSA, DJe 07/10/2010; do RE 540588 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 20/03/2013; do RE 604736 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 25/04/2013; do AI 617913 AgR-Agr, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 26/09/2013 e do RE 689001 AgR, Rel. DIAS TOFFOLI, DJe 23/02/2018.

Trata-se, porém, de um reflexo do uso sem critério de ementas para fundamentar decisões, sem atentar para o inteiro teor da decisão que se propuseram a exprimir de forma sintética. A análise do texto integral dos acórdãos acima citados revela que, em muitos deles, a referência à discussão sobre produtos intermediários constitui uma mera reprodução do que foi decidido na instância anterior, para depois negar prosseguimento ao exame do mérito por se tratar de matéria infraconstitucional ou ainda para afirmar que a sistemática de creditamento não decorre expressamente do princípio constitucional da não-cumulatividade, dependendo de legislação infraconstitucional.

Por outro lado, aqueles que aparecam até mesmo adentrar ao mérito da questão não fazem mais do que reproduzir as ementas de outros acórdãos que, por sua vez, também não apreciam a matéria, seja porque decididos antes da entrada em vigor da LC 87/96, seja porque também cometem o equívoco de citar outras ementas aparentemente mal redigidas.

Observe-se, por exemplo, que o Min. Joaquim Barbosa profere voto com mesmo conteúdo no AI 493183 AgR, no AI 685740 AgR-ED e no RE 447470 AgR. Em todos eles, discorre sobre a sistemática do Convênio ICM-66/88, mencionando que o contribuinte não tinha direito de se creditar do imposto referente às aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo e à integração do ativo fixo, no período anterior à LC 87/96, que adotou novas hipóteses, porém, conclui que “*a aplicação de sistema que use conceito próximo ao de crédito financeiro depende de previsão Constitucional ou legal expressa e, portanto, não pode ser inferido diretamente do texto constitucional para toda e qualquer hipótese de creditamento calcado na não-cumulatividade*” para negar provimento ao agravo regimental.

O Min. Dias Toffoli, por sua vez, assenta a afirmação categórica de que “*a aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS*” no RE 540588 AgR e no RE 689001 AgR. No seu inteiro teor, entretanto, o fundamento desta afirmação é **apenas** a remissão ao AI 418729 AgR, Rel. Carlos Velloso e AI 494188 AgR, no primeiro caso e ao RE 541166 AgR-segundo, Rel. Ricardo Lewandowski e ao RE 604736 AgR, cuja relatoria foi do próprio Min. Dias Toffoli, no segundo.

Contudo, no AI 418729 AgR, o acórdão se limita a rejeitar o agravo por entender que o acórdão recorrido estaria de acordo com o entendimento da Casa, remetendo a outros julgados do STF anteriores ao advento da Lei Kandir, ou seja, na vigência do Convênio ICMS 66/88 e, no AI 494188 AgR, negou-se provimento ao recurso porque a análise da matéria demandaria apreciação do contexto fático e de legislação infraconstitucional.

Por sua vez, no RE 541166 AgR-segundo, o voto do Min. Ricardo Lewandowski não aborda o crédito do imposto em relação a produtos intermediários, mas sim o entendimento de que o direito ao creditamento não decorre diretamente do texto constitucional, não sendo vedado à legislação infraconstitucional a sua implementação, o que teria ocorrido com a Lei Kandir cuja constitucionalidade neste aspecto foi reconhecida pelo STF na ADI 2.325-MC/DF. E, para completar, no RE 604736 AgR, o voto do Min. Dias Toffoli também trata do surgimento do direito ao crédito em operações de ativo fixo e bens de consumo com a LC 87/96, sugerindo tratamento diferente aos produtos intermediários, sem fundamentar o entendimento mais uma vez, apenas repetindo a citação ao acima mencionado RE 541166 AgR-segundo, ou seja, **nenhum dos precedentes citados aborda a matéria para a qual são utilizados como fundamento**.

E não se trata de uma situação isolada, infelizmente.

Os professores da FGV Direito Rio, Diego Werneck Arguelhes e Leandro Molhano Ribeiro, no artigo intitulado “O Supremo Individual: mecanismos de atuação direta dos Ministros sobre o processo político”, (*Revista Direito Estado e Sociedade*, n. 46, p. 121-155, jan/jun 2015. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/781>) demonstram como a “jurisprudência do Supremo” pode ser enviesada, existindo casos em que uma *decisão monocrática*, ou seja, uma *posição individual*, sustenta toda uma cadeia de decisões posteriores das Turmas e do Plenário, em alguns casos, sem a necessária análise pelo colegiado do tema, apenas porque o Ministro relator se referiu a uma anterior decisão de sua própria autoria como “jurisprudência” ou “precedente”, em seu voto, e não houve o cuidado de seus pares em verificar a sua origem.

É ainda mais curioso que, na ADI 2.325-MC/DF (Rel. Min Marco Aurélio, DJ 06/10/2006), citada em muitos dos acórdãos acima mencionados, prevaleceu a divergência apresentada pelo Min. Ilmar Galvão e que foi acompanhada pelo Min. Carlos Velloso, em voto vista do qual se pode extrair a seguinte conclusão *in verbis*:

“Na forma do estabelecido no art. 155, § 2º, XII, c, da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. A Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), estatuiu que o crédito do ICMS referente à aquisição do ativo permanente poderia ser aproveitado, e aproveitado de uma só vez, integralmente; estatuiu, também, que o crédito do ICMS referente à energia elétrica poderia ser aproveitado sem restrições; e estatuiu, mais, que o crédito do ICMS referente a telecomunicações poderia ser utilizado sem restrições.”

A lei complementar assim dispôs, porque a norma constitucional, art. 155, § 2º, I, não impede que o legislador ordinário conceda mais. O que não pode fazer é conceder menos, na interpretação do texto constitucional. Noutras palavras, competindo ao legislador ordinário, mediante lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto – C.F., art. 155, § 2º, XII, c – pode ela adotar interpretação mais benéfica ao contribuinte.

E foi o que aconteceu com a Lei Complementar 87/96.

Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000, que alterou dispositivos da Lei Complementar 87/96, estabelecendo: a) o crédito de ICMS referente a aquisição de ativo permanente, deverá ser aproveitado em 48 parcelas; b) o crédito de ICMS referente à energia elétrica passível de aproveitamento é somente aquele decorrente do consumo no processo de industrialização ou em operações que resultarem em exportação, na proporção do volume exportado; c) o crédito de ICMS referente a telecomunicações poderá ser aproveitado somente naquelas empresas que prestarem serviços da mesma natureza ou quando o consumo resultar em exportação, na proporção do volume exportado.

Assim posta a questão, força é convir que foi a Lei Complementar nº 87/96 que permitiu o crédito relativo à entrada de bens destinados ao consumo ou ativo permanente, permitindo a adoção do crédito financeiro. Em suma: à lei complementar cumpre disciplinar o regime de compensação do imposto (C.F., art. 155, § 2º, XII, c). Fê-lo, então, a Lei Complementar 87/96, permitindo o crédito financeiro. Ora, se é na lei complementar que estava a possibilidade do crédito financeiro e não na Constituição, lei complementar subsequente poderia alterar a antecedente. E foi o que aconteceu: a Lei Complementar 87/96 simplesmente foi alterada pela Lei Complementar 102/2000.”

A ação, como fica claro, não se relacionava diretamente aos *produtos intermediários*. Mas, a fundamentação da divergência vencedora muito mais reforça o entendimento aqui delineado, no sentido de que a Lei Kandir adotou a sistemática de crédito financeiro também para essas mercadorias, do que a rechaça, de forma que as decisões posteriores daquela Corte não são capazes de afastar esta percepção, sobretudo porque sequer possuem fundamentação adequada, uma vez que, segundo o art. 489, § 1º, inciso V do CPC, “*não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocatória, sentença ou acórdão, que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*”.

E mais, ao reconhecer a validade das modificações introduzidas no art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, o STF deixou claro que, se esta norma permitiu o *crédito financeiro*, somente outra norma do mesmo *status* poderia modificar esta realidade, o que foi o caso da Lei Complementar nº 102/2000 em discussão, quanto à energia elétrica e serviços de comunicação, já que compete à

lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, em razão do perfil nacional do tributo.

Por uma noção lógica extraída deste raciocínio, portanto, não há como considerar a validade de restrições à sistemática de compensação, além daquelas pontualmente previstas na Lei Complementar nº 87/96, como as do art. 33, que possuem caráter meramente transitório, conforme já mencionado no parecer aprovado do substitutivo ao projeto de lei que culminou na Lei Kandir, sobretudo porque qualquer modificação das suas disposições deve ocorrer por meio de *lei complementar*.

Assim, a adoção do crédito financeiro não se trata de uma interpretação equivocada ou *contra legem*, como se extrai do próprio processo legislativo da LC 87/96 e dos julgados que chegaram a abordar efetivamente a matéria, ainda que de forma insatisfatória, ao contrário das decisões que só reproduzem ementas de outras, proferidas sob a moldura de um microssistema jurídico que não se encontra mais em vigor.

Outrossim, destaco que o raciocínio também pode ser verificado em recente 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, aliás, destacou expressamente:

"A legislação baiana não traz, de modo expresso, 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)

Mas, assim como neste caso, a pesquisa da jurisprudência revela que o Poder Judiciário tem abordado a matéria de maneira possivelmente equivocada, pelo menos, já que o mais comum é encontrar decisões que reconhecem como produtos intermediários aqueles que são assim identificados por perito judicial, sendo que, a meu ver, não há necessidade de perícia técnica se adotado o entendimento de que o regime jurídico do ICMS sobre a matéria foi alterado pela Lei Kandir, ou seja, a realização de perícia em ações judiciais sobre a questão, por si só, já contém implícita uma pré-concepção de produtos intermediários que mais se adequa ao regramento anterior.

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*. 6^a ed. Curitiba: Juruá, 2020. pp. 347-349).

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

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do recurso ordinário para julgar INSUBSTENTES as infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0006/18-1**, lavrado contra **FAURECIA AUTOMOTIVE DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$294.636,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Valdirene Pinto Lima, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2022.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE
(Infração 2)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS