

PROCESSO	- A. I. N° 269096.0002/24-8
RECORRENTE	- KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0211-03/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19.05.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0092-11/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** IMPORTAÇÕES; **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Considerando a nova orientação do STJ acerca de produtos intermediários (EAREsp n. 1.775.781/SP), cabe reconhecer a insubsistência da autuação lavrada em relação a “*materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa*”, ressalvando-se aquele expressamente reconhecido como material de uso e/ou consumo pelo próprio contribuinte. Preliminares de nulidade prejudicadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0211-03/24-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 23/01/2024 no valor histórico de R\$ 616.795,47, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 001.002.002 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nas importações de lâmina faca, contra faca, eixo, espaçador, lâmina raspadeira, lâmina circular, cabeça de impressão, faca, faca circular, coletor, sensor de temperatura, rolo transportador, rolo de borracha, rolo tração, atomizador, nos meses de julho e dezembro de 2019, janeiro a março e maio a dezembro de 2020, no valor de R\$ 301.840,54, acrescido de multa de 60%;

Infração 02 – 001.002.002 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento: alicate, buchas usinadas, contra faca contra selag, contra faca do surge des, contra faca ear, contra faca helsten, contra faca insert cutoff, contra faca pad cutoff, contra faca reta metal duro, contra faca spice blue, contra faca surge cutoff, contra faca zuiko, contra faca afiadora campinas, contra faca maquina fraldas deskom, faca frontal, faca descroqui, faca ac rp helsten, faca bimetálica helsten, faca circular ac, faca de corte tape, faca do release central, faca embaladora afiadora, faca empacotadeira, faca linear separad painel, faca maquina absorvente, faca selag embalad, faca dent rebobinadeira, lâmina dent rebobinadeira, lâmina faca, lâmina li bi helsten, lâmina rasp aço inox, lâmina reta, lâmina rolo picote, lâmina cort, cuch lâmina corte, nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020, no valor de R\$ 105.075,65, acrescido de 60%;

Infração 03 – 006.002.001 – 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 alicate, buchas usinadas, contra faca contr selag, contra faca do surge des, contra faca ear, contra faca helsten, contra faca insert cutoff, contra faca pad cutoff, contra faca reta metal duro, contra faca spice blue, contra faca surge cutoff, contra faca zuiko, contra faca afiadora campinas, contra faca maquina fraldas deskom, faca frontal, faca descroqui, faca ac rp helsten, faca bimetálica helsten, faca circular ac, faca de corte tape, faca do release central, faca embaladora afiadora, faca empacotadeira, faca linear separad painel, faca maquina absorvente, faca selag embalad, faca dent rebobinadeira, lâmina dent rebobinadeira, lâmina faca, lâmina li bi helsten, lâmina rasp aço inox, lâmina reta,

lâmina rolo picote, lâmina cort, cuch lâmina corte, nos meses de janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020, no valor de R\$ 209.879,28, acrescido de multa de 60%.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

Preliminarmente, o Autuado arguiu nulidade. Disse que, o auto de infração é nulo, tendo em vista que a Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, haja vista que a infração fora formalizada por meio de meras suposições. Afirmou que os Autuante não adotaram o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual tem o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. Assim, deixou de lhe intimar para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, evitando-se, assim, a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção.

Não acolho a pretensão defensiva, afastando a nulidade arguida, por ausência de previsão legal, para que se dê ciência ao contribuinte fiscalizado, de possíveis irregularidades apuradas, antes da efetivação do lançamento fiscal. Observo que durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração. Ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não, em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, conforme estabelece o art. 121, inciso I do RPAF/BA, no processo administrativo fiscal é que se adota o princípio do contraditório para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, inexiste qualquer motivo de nulidade se não foi requerido pelo Autuante algum esclarecimento antes de sua lavratura.

Considerando o lançamento realizado, verifico que a Autuada é estabelecimento industrial, cujos produtos são nacionalmente conhecidos, atuando no setor de higiene: "Atividade Econômica Principal 1742701 - Fabricação de fraldas descartáveis". Portanto, vê-se que se trata de uma indústria cuja atividade principal é a fabricação de fraldas descartáveis.

Assim, é importante registrar, que o lançamento em análise não foi realizado por presunção. Os valores foram extraídos de sua EFD / Escrituração Fiscal Digital e lançados como indevidos para as infrações 01 e 02 com a consequente exigência do ICMS DIFAL – infração 03, em consonância com a legislação de regência e decisões reiteradas deste CONSEF.

Neste cenário, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, demonstrativos fls. 14/22; ciência dos autos e entrega dos anexos dia 12/01/2024 DT-e fls. 11/13, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos 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 artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Indefiro de plano a solicitação de diligência feita pelo Autuado. Cabe lembrar a disposição do RPAF/99, ao abordar a apresentação da peça de impugnação, que assim determina no seu artigo 123:

"Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez;

(...)

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente, trazidos aos autos".

Nenhuma das hipóteses acima, ocorreu no caso concreto. Dessa forma, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram

fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o Auto de Infração trata de: **Infração 01**, utilização indevida crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nas importações; **Infração 02** utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de material para uso e consumo do estabelecimento; **Infração 03** falta de recolhimento de 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.

A infração 01 e 02 tratam da mesma matéria, crédito indevido referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo que a primeira decorre de importações.

A infração 03 resulta diretamente do cometimento da infração 02, portanto tais irregularidades serão apreciadas conjuntamente neste voto.

O defendente rebateu a acusação fiscal afirmando que caso a fiscalização tivesse lhe intimado para prestar esclarecimentos prévio a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, teria evitado a constituição de créditos tributários pautados em mera presunção, visto que teria chegado à conclusão de que os valores lançados se referem a materiais intermediários, portanto, o crédito tomado é legítimo.

Neste caso, o cerne da questão trata de se decidir se as mercadorias arroladas pela fiscalização tratam de materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento ou como quer o Autuado, se referem a materiais secundários utilizados em seu processo produtivo.

Sobre a matéria, assim estabelece os arts. 305 e 309 da RICMS/2012, in verbis:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

(...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo immobilizado do adquirente;

(. . .)

“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; ...”

Examinando todos os elementos que compõem este processo, observo que conforme registrado pelos Autuantes os bens e/ou materiais relacionadas nas infrações 01, 02 e 03 não se enquadram nas prerrogativas do art. 309, I, “b”, do Decreto nº 13.780/12 acima transcrita.

A matéria em discussão neste processo, bastante controvertida e objeto de divergências doutrinárias e jurisprudenciais, envolve o estorno de crédito de ICMS e respectiva exigência de imposto a título de diferença de alíquotas em relação a materiais aplicados no processo de produção da empresa. Entre os materiais cujos créditos foram glosados se incluem: alicate, buchas usinadas, contra faca, faca frontal, faca descroqui, lâmina dentada, eixo espaçador, lâmina raspadeira, lâmina circular, cabeça de impressão, faca circular, coletores, sensor de temperatura, rolo transportador, rolo de borracha, rolo tração.

Cabe registrar, que em apreciação de Auto de infração lavrado contra esta mesma empresa, e com mercadorias constante do presente lançamento fiscal, Acórdão JJF nº 0237-04/20-VD, assim se posicionou o Relator, com acolhida de forma unânime pelo Colegiado: “além de lâminas, facas e correias seladoras, integrantes da rubrica “Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção e Outros Custos” de acordo com os dados

extraídos do próprio Laudo Técnico apresentado pelo Autuado e das informações trazidas pelos Autuantes, se verifica que, de fato, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou materiais secundários, na forma especificada pelo art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual acolho o pronunciamento trazido pelos Autuantes em sede de realização de diligência fiscal.”

Sobre a alegação de que os materiais que adquire integram o processo de industrialização e por isso fazem jus ao creditamento do ICMS, observo que o conjunto de bens adquiridos nada mais é do que bens utilizados durante o processo de industrialização que, na verdade, não se consomem durante este processo, mas apenas se desgastam pelo seu uso constante. Ou seja, referidos materiais não se incorporam aos bens produzidos pela defendant e levados ao consumidor final, de modo que, não há que se falar em cumulatividade do imposto, uma vez que não ocorre a saída dos referidos bens do estabelecimento, na qualidade de componente de produto industrializado e, como tal, a ele incorporado. Portanto, vale dizer que a aquisição de produtos ou mercadorias destinados ao processo de industrialização, mas que nele não são consumidos nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS.

Por fim, ressalto que é possível o crédito referente à aquisição de materiais (produtos intermediários, empregados no processo produtivo, consumidos ou desgastados no processo produtivo, mesmo que gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa — essencialidade em relação à atividade-fim.

No presente caso, não consta deste processo elementos que comprovem de forma inequívoca que os materiais cujos créditos foram glosados pela fiscalização, a exemplo de “lâmina raspadeira”, “faca circular”, “ou “contra-faca”, sejam essenciais a produção de fralda descartável.

Neste cenário, considerando que o defendant não apresentou elementos com o condão de extinguir ou modificar qualquer das irregularidades apuradas em ação fiscal, o presente lançamento fiscal é inteiramente procedente.

O Autuado afirmou ainda, que as multas exponenciadas no presente lançamento de ofício, significam um enriquecimento ilícito do Estado, em ofensiva à igualdade das partes, sendo tal igualdade garantida pela Constituição Federal Brasileira.

Ressalto que a multa aplicada decorrente da autuação, é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII e II, alíneas “a” e “f”, da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

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

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, argui a nulidade do acórdão recorrido por ter deixado de analisar fundamentos relevantes apresentados em sua impugnação, considerando que no acórdão não há menção alguma à planilha ou aos laudos apresentados, demonstrando que não houve juízo de valor sobre estes elementos probatórios.

Relata que a planilha traz demonstração exemplificativa da utilização dos itens autuados, assim como os laudos explicitam a sua atividade e a função de cada um destes itens em seu processo produtivo.

Ainda em sede de preliminar, aponta a nulidade do Auto de Infração por utilização de presunção como meio de prova, destacando que durante a fiscalização não foi solicitado nenhum documento e/ou informação da recorrente, o que também demonstra ter havido violação ao princípio da busca pela verdade material e celeridade processual, pois, caso fosse intimada, a recorrente teria demonstrado facilmente que não cometeu as infrações das quais foi acusada.

No mérito, defende a improcedência da autuação indicando que as infrações 01 e 02 decorre da equivocada consideração dos materiais intermediários adquiridos para desenvolvimento de suas atividades como bens de uso e consumo, pela fiscalização, reiterando que desde a impugnação demonstrou a importância dos materiais em seu processo produtivo sendo essenciais e necessários na produção dos produtos que comercializa.

Destaca ter juntado dois laudos técnicos, sendo que um foi elaborado por peritos imparciais designados pelo magistrado da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Florianópolis, nos autos do Processo nº 0303524-24.2017.8.24.0023 e o outro pelo IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas, em uma visita ao estabelecimento da Recorrente no dia 12/11/2020, que, embora se refira à sua unidade de Santa Catarina, aplica-se integralmente ao processo produtivo de papel tissue, utilizando os mesmos materiais intermediários que a unidade de Camaçari.

Afirma que referidos laudos apontam os detalhes do seu processo produtivo e a utilização essencial e indispensável dos materiais na fabricação de seus produtos, relatando exemplificativamente a função de alguns componentes listados na autuação bem como as consequências da sua subtração para o processo produtivo.

Observa que o engenheiro escolhido pelo Juízo nos autos mencionados, e que é imparcial, concluiu que os produtos se classificam como intermediários no seu processo produtivo, não havendo dúvidas de que os requisitos estabelecidos pelo STJ para reconhecer se uma mercadoria possibilita o crédito de ICMS foram cumpridos neste caso.

Reconhece, em manifesta boa-fé, ter se equivocado ao incluir o item alicate como produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito, entendendo ser o lançamento parcialmente procedente quanto a este item, como apontado desde a impugnação.

Observa, em relação à infração 03, que não há incidência de diferencial de alíquota de ICMS, dada a natureza de produtos intermediários, conforme já mencionado.

Defende a necessidade de realização de diligência para análise dos materiais objeto da autuação, por entender que é fundamental para a correta compreensão da função de cada item.

Aponta a abusividade da multa aplicada, que equivale a mais da metade do próprio imposto exigido, o que violaria o princípio constitucional do não confisco.

Conclui requerendo o provimento do recurso.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 17/04/2025. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dra. Sâmia Ali Salman, OAB/ SP 418.584.

VOTO

A recorrente argui preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do próprio Auto de Infração. Contudo, por vislumbrar a possibilidade de acolher o pedido no mérito, deixo de apreciar tais alegações, conforme autoriza o parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA.

Entendo que o recurso deve ser acolhido.

A controvérsia se limita à discussão sobre a classificação dos produtos autuados como intermediários, enquanto a fiscalização defende que se trata de material de uso e consumo. Com o devido respeito, discordo do autuante, à exceção do item “alicate”, em relação ao qual a própria recorrente aponta em seu recurso concordar que não se trata de insumo.

Seguindo na linha do que venho decidindo em processos sobre a matéria (vide Acórdão CJF nº 0222-11/23-VD, por exemplo), entendo que 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 e regularmente postergado.

É verdade que, até pouco tempo a jurisprudência trazia entendimentos conflitantes, com decisões

contraditórias entre a Primeira e a Segunda Turma da Primeira Seção do STJ. Todavia, finalmente a divergência foi resolvida com o julgamento do EAREsp 1.775.781-SP, no qual a 1ª Seção do STJ reconheceu que os produtos considerados essenciais para realização do objeto social da empresa não são itens de uso e consumo, mas intermediários, admitindo o seu creditamento, sem se aplicar o inciso I do art. 33 da Lei Kandir, conforme ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCEIADS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que “divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia”.

III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.

IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, por quanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

V - Embargos de Divergência providos. (EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.)

Merece especial destaque, neste acórdão, o voto-vista proferido pelo Min. Herman Benjamin, relator das decisões que as Fazendas Públicas mais costumavam brandir em seu favor, ao reconhecer expressamente que os precedentes da 2ª Turma, que restringiam a noção de produtos intermediários, estavam fundamentados no Convênio ICMS 66/1988 e não na Lei Kandir, admitindo agora uma maior amplitude do creditamento:

“(...) Antes da atual Lei Complementar 87/1996, estava em vigor o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de Lei Complementar federal. O inciso III do seu art. 31 previa o creditamento relativo aos insumos, desde que satisfeitas estas condições: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

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

Contudo, a Lei Complementar 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final, conforme o seu art. 20, § 1º, in verbis (grifei):

(...)

Tais razões e precedentes estão em consonância com os fundamentos do Voto trazido pela eminentíssima Relatora, Ministra Regina Helena Costa, para quem “a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.” Igualmente se encontram em conformidade quando a Relatora conclui que “revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa”.

O acórdão embargado – assim como meus precedentes inicialmente citados: REsp 1.816.565/RS e REsp 1.808.979/RS –, portanto, fundamentou-se no Convênio Interestadual ICMS 66/1988, o qual já não está em vigor, de modo que não devem prevalecer suas razões. (...)"

Convém destacar que, embora o acórdão mencione o “emprego no processo produtivo”, como a

vinculação é ao objeto social/atividade-fim da empresa, esta participação pode ser tanto direta ou indireta, bastando apenas ser considerada essencial à execução o que, a meu ver, não exclui os materiais de higienização, montagem e manutenção, por exemplo.

Não ignoro que a discussão ainda não se encerrou perante as Cortes Superiores e que o precedente foi estabelecido em embargos de divergência, não afetados à sistemática dos Recursos Repetitivos.

Mas, considerando que o CPC estabelece que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” e que a finalidade dos embargos de divergência é justamente resolver dissenso interno, insistir no pensamento ultrapassado atrai um risco ainda maior de sucumbência para o Estado, em demandas que já vinha colecionando constantes derrotas, o que não me parece compatível com os princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

E é este o novo entendimento pacífico do STJ, conforme se verifica em decisões mais recentes:

Produtos em discussão	Ementa da decisão do STJ
<ul style="list-style-type: none"> • Peças e acessórios de máquina (molas, correntes de aço, cilindros, chaves, lâminas rodízios, correntes e similares), pallets, produtos utilizados no tratamento da água, óleos e graxas 	<p>TRIBUTÁRIO. ICMS. EMBARGOS A EXECUÇÃO. CREDITAMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE INSUMOS VINCULADOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. POSSIBILIDADE. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.</p> <p>I - O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento consolidado no sentido de que é possível o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.891.332/MG, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 30/11/2022 e REsp n. 1.175.166/MG, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/3/2010, DJe de 26/3/2010.</p> <p>II - O Tribunal a quo bem examinou a controvérsia dos autos, justificando de forma suficiente e adequada o direito ao creditamento do imposto.</p> <p>III - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 2.330.503/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2024, DJe de 21/3/2024.)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Produtos químicos utilizados na fabricação de fluidos de perfuração 	<p>TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.</p> <p>(...)</p> <p>III - A 1ª Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento na linha do acórdão embargado segundo o qual se revela cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.</p> <p>(...)</p> <p>VI - Agravo Interno improvido.</p> <p>(AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.054.083/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 24/4/2024, DJe de 2/5/2024.)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Partes e peças de máquinas; óleos lubrificantes e graxas; produtos para tratamento de água; cintas, catracas p/ amarração de cargas; paletas; gases industriais; e prego 	<p>PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO EXTRA PETITA. ICMS. LEI COMPLEMENTAR 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS À ORIGEM.</p> <p>1. No caso dos autos, inexiste julgamento extra petita. A decisão recorrida apenas aplicou o entendimento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça de que é cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim.</p> <p>2. Por outro lado, conforme já aduzido anteriormente, há a necessidade de devolução dos autos à origem, para que nova decisão seja proferida, respeitadas</p>

	<p>as premissas acima estabelecidas à luz da jurisprudência supra. 3. Agravo Interno não provido. <i>(AgInt no REsp n. 2.136.036/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/8/2024, DJe de 22/8/2024.)</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Insumos destinados a manutenção da frota, como, por exemplo, pneus, óleos e fluidos hidráulicos, graxas, filtros, óleos, fluidos lubrificantes, tambores e lonas de freio, filtros, rolamentos; juntas; sensores; mangueiras; anéis de vedação; e outros 	<p>TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APlicabilidade. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 3º E 170 DO CTN. SÚMULA N. 282/STF. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE. QUESTIONAMENTO ACERCA DA ESSENCIALIDADE DO PRODUTO NO PROCESSO PRODUTIVO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM RECURSO ESPECIAL. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. <i>(...)</i> III – É cabível o creditamento de ICMS referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim. Precedentes. IV – O questionamento acerca da essencialidade do produto, em relação à atividade-fim da empresa, demanda revolvimento de matéria fático-probatória, o que o torna inviável, em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7/STJ. <i>(...)</i> <i>(AgInt no REsp n. 2.136.604/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 2/9/2024, DJe de 5/9/2024.)</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Abraçadeiras, amortecedores, filtros, cal, arruelas, chapas, correias, graxa, juntas, lâmpadas, mangueiras, óleo lubrificante, parafusos, porcas, válvulas, rolo da carga, ponta de tungstênio, bico de corte, bucha, etc. 	<p>DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. DESGASTE GRADATIVO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE DESDE QUE COMPROVADO O EMPREGO NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA. ART. 33, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. INAPLICABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. 1. Conforme entendimento fixado pela Primeira Seção desta Corte, mostra-se cabível o creditamento de ICMS “referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim. [...] Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, inciso I, do apontado diploma normativo, por quanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo” (EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023). 2. Agravo interno desprovido. <i>(AgInt no AREsp n. 2.362.205/SP, relator Ministro Teodoro Silva Santos, Segunda Turma, julgado em 27/11/2024, DJEN de 2/12/2024.)</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Fluido de perfuração 	<p>TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE. I - É legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que haja necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. In casu, produto químico para a fabricação de fluido de perfuração. Precedentes: AgInt no REsp n. 2.136.036/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 22/8/2024; AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.054.083/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 2/5/2024 e EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023. II - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. <i>(AREsp n. 2.621.584/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 3/12/2024, DJEN de 11/12/2024.)</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Rotores, discos para refinadores, telas de bronze fosforoso e fio de cobre, peneira de aço inoxidável, tela sintética, feltros e telas secadoras. 	<p>PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. BENS DE USO E CONSUMO OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NESTA CORTE, DEU-SE PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, ENTENDIMENTO EARESP N. 1.775.781 DA PRIMEIRA SEÇÃO. AGRADO INTERNO. ANÁLISE DAS ALEGAÇÕES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDO PELOS SEUS FUNDAMENTOS. <i>(...)</i> II - O entendimento do ora agravante não merece prevalecer, por quanto como</p>

	<p>dito na decisão agravada, no EAREsp n. 1.775.781, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que é possível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim, conforme ementa do julgado.</p> <p>III - Portanto, a conclusão da decisão agravada merece ser mantida, para a necessidade de devolução dos autos à origem para que nova decisão seja proferida, respeitadas as premissas acima estabelecidas à luz da jurisprudência desta Corte Superior.</p> <p>IV - Agravo interno improvido.</p> <p>(AgInt no AgInt no REsp n. 1.860.994/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 11/12/2024, DJEN de 16/12/2024.)</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Energia elétrica 	<p>TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. PRODUTO INTERMEDIÁRIO. CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO. MERCADORIA PRODUZIDA. DESTINAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. PROVIMENTO NEGADO.</p> <p>1. Execução fiscal em que o Estado de Minas Gerais busca o estorno de créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) referentes à aquisição de energia elétrica utilizada no processo produtivo da empresa recorrida, especificamente quanto à parcela empregada na industrialização dos produtos não comercializados, denominados “gases ventados”.</p> <p>2. A Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), ao implementar a não cumulatividade do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em seu art. 33, II, b, permitiu o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de energia elétrica como produto intermediário, desde que consumida no processo de industrialização.</p> <p>3. O legislador não limitou a fruição dos créditos de ICMS a depender da destinação dada à mercadoria final produzida com o produto intermediário adquirido. Não cabe, portanto, ao Poder Judiciário subverter a competência do legislador e impor tal limitação.</p> <p>4. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou a compreensão de que “revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim” (EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023).</p> <p>5. No caso em exame, conforme informações extraídas do acórdão recorrido, os gases ventados pela empresa constituem perdas - inerentes a qualquer processo produtivo - e, ainda que não comercializados, não afastam o direito ao crédito de ICMS visto que a energia elétrica foi consumida no processo de industrialização, tal como prescreve o art. 33, II, b, da Lei Complementar 87/1996.</p> <p>6. Recurso especial a que se nega provimento.</p> <p>(REsp n. 1.854.143/MG, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 10/12/2024, DJEN de 17/12/2024.)</p>

É importante destacar que, em alguns destes casos, mencionados a título ilustrativo, o STJ tão somente reconheceu que a Decisão recorrida contrariava o entendimento atual da Corte, determinando o retorno à origem para novo julgamento sob o prisma da decisão proferida no EAREsp n. 1.775.781/SP.

Porém, de acordo com a doutrina atualizada, os materiais de uso e consumo são aqueles empregados na atividade-meio do estabelecimento, identificados 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 que não é o caso dos produtos aqui em discussão.

Consequentemente, entendo que os produtos objetos da autuação **não se enquadram na noção de “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 procedência parcial da autuação em relação às infrações.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para julgar Insubsistentes as infrações, exceto em relação ao item “alicate”, persistindo o lançamento relativo à infração 03, no valor de R\$ 68,91.

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	301.840,54	0,00	60%
02	IMPROCEDENTE/PROVIDO	105.075,65	0,00	60%
03	PROC. EM PARTE/PROV.PARCIAL	209.879,28	68,91	60%
	TOTAL	616.795,47	68,91	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269096.0002/24-8, lavrado contra **KIMBERLY – CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 68,91**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS