

PROCESSO - A. I. Nº 298943.0001/19-3
RECORRENTE - BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0069-05/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/06/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0185-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO. Com apoio da ASTEC, a apreciação instrutória faz concluir que os produtos objeto da glosa não são produtos intermediários. Revisado o demonstrativo em sede recursal, adequando ao novel entendimento do STJ, foram excluídas as mercadorias consumidas ou desgastadas no processo produtivo. Irregularidade parcialmente subsistente. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OPERAÇÕES REGULARMENTE ESCRITURADAS.** Não houve contestação empresarial no particular. Ao contrário, percebe-se assinalação de pagamento. Irregularidade procedente; **b) DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO.** A divergência nasceu da metodologia a ser adotada para cálculo do diferencial. Deve-se retirar do valor constante da nota fiscal a carga tributária da operação interestadual, inserir a carga tributária da operação interna e deduzir o crédito fiscal correspondente. Irregularidade procedente; **c) VENDAS INTERESTADUAIS PARA NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. PNEUS.** Verificou-se durante a instrução que parte das operações alcançadas na autuação tiveram como destinatários contribuintes do ICMS. Acatadas as razões defensivas. Irregularidade procedente em parte; **d) SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO NÃO RETIDO.** Não houve contestação empresarial no particular. Ao contrário, percebe-se assinalação de pagamento. Irregularidade procedente. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DE MVA A MENOR.** Durante a apreciação instrutória, verificou-se que os produtos afetados pela autuação correspondem a pneus usados em automóveis menores, sujeitos ao percentual de margem de 42%, não utilizáveis em ônibus e caminhões. Irregularidade procedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2019, no valor de R\$ 1.434.777,56, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.02: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a materiais adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2016 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 187.646,60, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.*

Infração 02 – 02.01.02: Deixou de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de março e maio a novembro de 2017 e janeiro a março de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 26.078,38, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida.

Infração 03 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a abril e junho a dezembro de 2016, janeiro a novembro de 2017 e fevereiro a abril e agosto a novembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.116.688,87, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Consta em complemento que as operações foram devidamente declaradas como aquisições CFOPs 2.556 e 2.557.

Infração 04 – 06.02.05: Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, nos meses de janeiro, março, maio, junho, outubro e novembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 9.066,28, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte e é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 05 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a agosto de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 27.300,89, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente e é objeto do Recurso Voluntário.

Infração 06 – 07.02.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado, no mês de abril de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 67.996,54, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida.

A 5ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0069-05/24-VD (fls. 371 a 382), com base no voto a seguir transcrito:

“O auto de infração atende aos requisitos formais.

Obedecidos os princípios processuais administrativos tributários.

Há nos autos reconhecimento e assinalação de pagamento das infrações 02 e 06, cuja homologação dependerá de ato da autoridade fazendária competente.

Indefiro os pedidos de diligência e perícia adicionais porque já presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

Vale consignar que a empresa foi intimada para em dez dias manifestar-se acerca do parecer da ASTEC e desta missão ela se desincumbiu satisfatoriamente, apresentando o arrazoado de fls. 327 a 349. Portanto, não há que se falar em cerceio da defesa porque o seu exercício foi efetivado pelo contribuinte, enfrentando ponto a ponto os aspectos abordados no parecer técnico estatal. Ainda assim, a 5ª JJF, apenas para dar atendimento pleno ao despacho diligenciador de fls. 311 a 313, resolveu determinar a reintimação empresarial via DTe que, mesmo sem novo arrazoado, não causou prejuízos para a impugnante.

Neste tema, cumpre acrescentar que o domicílio tributário eletrônico é o meio de comunicação entre a Fazenda Pública da Bahia e os sujeitos passivos, opor opção destes últimos, segundo os arts. 108 e 109 do RPAF-BA. Assim, não pode prosperar – ao argumento de nulidade – o pedido de envio das intimações processuais para o endereço do patrono da atuada.

Vamos à apreciação de cada irregularidade contestada.

Infração 01.

A cobrança recai no uso indevido de créditos fiscais.

Assim, a discussão gira em torno de saber se as mercadorias cujos créditos sofreram glosa são produtos intermediários ou não. São eles, dentre outros: óleos hidráulicos e de lubrificação, Blend Liner, Cabeçote de impressão, Kit de Reparo, Máquina e Aparelho Mecânico e Elétrico, Unidade de Controle REA-JET, Correia Transportadora, Booster pneumático, Faca, Fotocélula e Isolante Térmico Acústico. Induvidosamente, tais itens são materiais de uso e consumo ou equipamentos, de modo que sua aplicação na indústria de pneus não as qualifica como insumos, seja como matérias-primas, seja como embalagens, seja como produtos intermediários. Traduzem máquinas, equipamentos e materiais de uso nos próprios equipamentos.

Vale a pena reprimir as verificações efetuadas pela ASTEC:

- a) Óleo Hidráulico e de Lubrificação - Material consumido no funcionamento de equipamento...
- b) Blend Liner - Equipamento utilizado para conduzir a formação de pneus; uma espécie de esteira...
- c) Cabeçote de impressão - Equipamento que pode ser considerado como um "sofisticado carimbo".
- d) Kit de Reparo (kit) - material utilizado para repor peças internas do cilindro que se desgastam...
- e) Máquina e Aparelho Mecânico e Elétrico - Equipamento, espécie de "Chave Magnética"...
- f) Unidade de Controle REA-JET - Equipamento utilizado na "codificação de materiais"...
- g) Correia Transportadora Equipamento usado no "transporte" de material...
- h) Booster pneumático - Equipamento, "revelador de pressão"...
- i) Faca - Equipamento, usado em diversas atividades na produção...
- j) Fotocélula - Equipamento cuja funcionalidade decorre de incidência de luz sobre o mesmo...
- k) Isolante Térmico Acústico - Equipamento usado para controlar o som...

Ademais, pela própria descrição laudatória empresarial, conforme se verifica às fls. 333 a 337, tais itens exercem a função confirmada no parecer estatal e estão longe de serem caracterizados como produtos intermediários. Não se nega a indispensabilidade dos itens cujos créditos foram glosados pelo Estado. Mas este critério não é definidor para autorizar o uso dos créditos fiscais respectivos, pois se assim o fosse os materiais de uso e consumo na produção também o seriam.

Irregularidade procedente.

Infração 03.

A cobrança recai no pagamento a menor da DIFAL.

A adoção pela própria empresa das CFOPs 2556 e 2557 já classificam as mercadorias como de uso e consumo, salvo contundente prova em contrário, inexistente nos autos, de sorte que, havendo aquisições interestaduais, necessariamente surge a obrigação de pagar o diferencial de alíquota.

Também faz parte desta infração a metodologia correta para encontrar a base de cálculo sobre a qual deva incidir a DIFAL e o imposto correspondente.

Cumprir dizer que os fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício ocorreram de fevereiro de 2016 a novembro de 2018.

À época dos fatos geradores afetados pelo auto de infração, vigorava a redação estabelecida na Lei 13.373/2015, efeitos a começarem em 01.01.2016, alterando o art. 17, XI, da Lei 7.014/96, passando a ter a seguinte dicção:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea "b" do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: "§ 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."

Redação originária, efeitos até 21/12/17: "§ 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."

Pois bem.

Independente do período afetado pela autuação, o raciocínio a ser seguido parte de uma construção bem delimitada.

*Não se pode esquecer que o instituto da diferença de alíquota surgiu em 1988 com o propósito de repartir receita entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais com mercadorias destinados a uso, consumo ou ativo fixo. **Como se fosse uma operação interna, quer dizer, com mesma carga tributária total.***

Apesar da competência de se fixar a base de cálculo do ICMS ser da lei complementar, o constituinte abriu uma

exceção – dada a sua importância – e determinou logo que o ICMS integra a sua própria base imponible, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, § 2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

*i) **fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço**” (negritos da transcrição).*

Note-se que o legislador constitucional foi claro ao admitir que o imposto estadual integre a sua base de cálculo, importações também incluídas. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Neste diapasão, adveio a chamada “Lei Kandir”, na qual se encontra a disciplina geral acerca do ICMS, inclusive no tocante às bases imponíveis. Como não poderia deixar de ser, sob pena de afrontar regramento constitucional, está dito designadamente no art. 13, § 1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpora a sua própria base imponible.

*Já pela técnica redacional da LC 87/96, **todos** os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de inserção está disposta num **parágrafo**, relacionada com **todos os incisos** apresentados para as bases de cálculo em **cada tipo de incidência**, o que significa dizer que para todas elas – **definitivamente todas** – o montante do imposto deve integrar a sua base. Veja-se a dicção legal:*

*“Art. 13. **A base de cálculo do imposto é:***

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

*§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:***

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

- a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;***
- b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (negritos da transcrição).***

Oportuno neste instante reverberar as lições de Célio Lopes Kalume (In ICMS Didático, 3ª ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo atrás transcrito – o que manda incluir o montante do próprio imposto na sua própria base de cálculo, se aplica ou não a todas as hipóteses elencadas nos incisos I a IX, também retro transcritos:

“Restaria, de forma residual, o questionamento pertinente à aplicação da determinação de tal inclusão a todas as hipóteses elencadas no primitivo texto do art. 13 da Lei Complementar 87/1996. Sob o ponto de vista da técnica legislativa, a resposta deve ser necessariamente que sim. É que o parágrafo que introduz o mandamento segue-se aos incisos que tratam exatamente das diversas bases de cálculo do ICMS. Não há qualquer fundamento, quanto a esse aspecto, que justifique a aplicação do dispositivo a apenas um ou outro inciso, com exclusão dos demais, pois nenhuma ressalva é feita no texto, o que redundaria na consequência de sua aplicação a todas as hipóteses do artigo...” (negritos da transcrição).

Não bastasse a disposição constitucional e de lei complementar não deixarem dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes minudenciado, o inciso XI do art. 17 atrás reproduzido é cristalino ao referenciar esta circunstância, na parte destacada em negrito.

Evidentemente, para se chegar ao valor devido da DIFAL, seria necessário que se inserisse a alíquota interna na base imponible, para somente a partir daí se chegar ao cálculo da diferença entre a alíquota interna (agora embutida na sua base) e a alíquota interestadual (retirada da base para não haver excesso de tributação).

Este movimento aritmético já existia desde a Constituição Federal, passando pelas diretrizes espelhadas na LC 87/96.

A redação do inciso XI atrás reproduzido foi apenas aperfeiçoada. Era desnecessário até se fazer a alteração. Ademais, o aperfeiçoamento não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde o seu nascedouro, de sorte que, desde aquela era, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Assim, correto foi o procedimento da auditoria em retirar da base de cálculo a carga equivalente à alíquota interestadual e inserir nela a carga equivalente à alíquota interna para, com esta nova base, fazer incidir a DIFAL, isto é, calculando a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual.

Traga-se apenas um exemplo numérico para ilustrar o que se disse num esforço textual:

- 1. Operação interestadual com alíquota de 12%. Valor total da Nota Fiscal de R\$ 1.000,00. Logo, ICMS destacado de R\$ 120,00.***
- 2. Retirada da base de cálculo da carga equivalente à alíquota interestadual de 12%: Logo, R\$ 1.000,00 menos R\$ 120,00 é igual a R\$ 880,00; daí no mesmo multiplicar R\$ 1000,00 por 0,88.***
- 3. Assim, a base de cálculo sem qualquer tributação de ICMS é R\$ 880,00.***
- 4. Para se inserir a carga da alíquota interna (18%) na base imponible, basta dividir R\$ 880,00 por 0,82, cujo resultado dá R\$ 1073,17. Esta é a base de cálculo que deve servir de referência para calcular a DIFAL, pois ela corresponde à diferença de imposto entre a alíquota interna (18%, valor agora já embutido na base) e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).***
- 5. Nestes moldes, R\$ 1073,17 multiplicado por 18% é igual a R\$ 193,17 (imposto pela alíquota de 18%) que, subtraídos de R\$ 120,00 (imposto pela alíquota de 12%), expressa o valor do ICMS correspondente entre a diferença da alíquota interna e a interestadual, ou seja, R\$ 73,13, exatamente o valor encontrado pelo autuado no 2º cálculo mostrado à fl. 33, que não revela nada de absurdo.***

Tal metodologia, a nosso ver, reflete a lógica da diferença de alíquota criada pelo constituinte de 1988, posto competir ao Estado de destino receber valores iguais à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ao contrário de existir “gross up” (sobrecálculo, em tradução livre), como afirmam alguns contribuintes, o cálculo da DIFAL não pode ser visto apartadamente da regra geral de inclusão do montante do ICMS em sua própria base de cálculo, ***na expressão completa da sua carga total interna.***

Por isso que o dispositivo da Lei 13.373/2015 em comento, bem entendido à luz de uma interpretação sistemática, só deve ser considerado tendo como metodologia as etapas de cálculo atrás traçadas, aplicando-o conjunta e contextualizadamente com a regra geral de embutimento do ICMS na sua própria base imponível.

Distanciar-se disto é que equivale a praticar o subcálculo, pois adotar-se metodologia diferente faria o Estado de destino experimentar uma carga tributária menor, se comparada àquela em que esta mesma mercadoria fosse adquirida para revenda. E não foi este o intento do constituinte de 1988 em repartir receita entre Estados em certas operações interestaduais.

Por conseguinte, agiram com acerto os autuantes, ao adotarem a metodologia atrás explicada. E, via de consequência, incabível prosperar a tese empresarial da “base dupla”.

Irregularidade procedente.

Infração 04.

A cobrança recai sobre falta de pagamento da DIFAL em face de vendas de pneus para não contribuintes do ICMS.

A defesa vai na linha de que parte das operações seria destinada para contribuintes do ICMS, de modo que descaberia a exigência do diferencial de alíquota.

Já no informativo fiscal, os autuantes trataram de retirar do lançamento as saídas para as empresas Manoel Barbosa Lima Ltda. e Empresa Pedrosa Ltda. Neste prumo, diminuíram a exigência para R\$ 5.735,94.

O contribuinte insistiu em seus argumentos quanto às empresas Viação Atalaia e Gemalog. De fato, as fichas cadastrais encartadas às fls. 342 e 343 demonstram que tais empresas possuem atividades secundárias de contribuintes do imposto estadual, de sorte que devem ser retiradas do lançamento.

Compulsando-se o levantamento fiscal de fls. 56 e 57, verifica-se que ainda remanesçam algumas empresas não contribuintes do ICMS, de acordo com consulta do CNPJ feita no sítio eletrônico oficial do governo federal. São elas: Emtracol, São Francisco e Auto Viação Veleiro, cujas operações colacionadas foram as seguintes:

<i>Empresa</i>	<i>Doc. Fiscal</i>	<i>Data</i>	<i>ICMS devido</i>
<i>Veleiro</i>	<i>4185</i>	<i>06.01.2016</i>	<i>72,27</i>
<i>São Francisco</i>	<i>5195</i>	<i>04.05.2016</i>	<i>946,53</i>
<i>Emtracol</i>	<i>6273</i>	<i>10.10.2016</i>	<i>973,59</i>
<i>São Francisco</i>	<i>6507</i>	<i>29.11.2016</i>	<i>473,27</i>
		<i>Total</i>	<i>2.465,66</i>

Irregularidade procedente em parte.

Infração 05.

A cobrança recai sobre retenção a menor do ICMS-ST, em face da MVA correta a ser considerada.

O debate vai na linha de saber se os pneus afetados na autuação são usados em ônibus e caminhões ou em outros tipos de veículos.

Os próprios elementos probatórios trazidos pela defendente demonstram que os pneumáticos são utilizados em caminhonetes, à vista do laudo juntado nos autos, e como tal se sujeitam à MVA de 42%, a exemplo dos classificados como LT 245/70R16 e LT 225/75R16, equipáveis respectivamente numa Ford Ranger e numa Chevrolet Blazer.

Verificando-se o levantamento fiscal de fls. 60 a 70 para a infração em comento, as descrições das mercadorias acusam raios medindo polegadas compatíveis com veículos sujeitos à MVA de 42%.

Irregularidade procedente.

Isto posto, o auto de infração é julgado PROCEDENTE EM PARTE, no total histórico de R\$ 1.428.176,94, mais consectários, conforme resumo abaixo. Para a infração 04, deve-se usar para fins de liquidação o demonstrativo de débito mensal elaborado por esta relatoria e aprovado pelo Colegiado:

	<i>Lançado</i>	<i>Procedente</i>	<i>Obs.</i>
<i>Infração 01</i>	<i>187.646,60</i>	<i>187.646,60</i>	
<i>Infração 02</i>	<i>26.078,38</i>	<i>26.078,38</i>	<i>(valor pago a ser homologado pelo fisco)</i>
<i>Infração 03</i>	<i>1.116.688,87</i>	<i>1.116.688,87</i>	
<i>Infração 04</i>	<i>9.066,28</i>	<i>2.465,66</i>	
<i>Infração 05</i>	<i>27.300,89</i>	<i>27.300,89</i>	<i>(valor pago a ser homologado pelo fisco)</i>
<i>Infração 06</i>	<i>67.996,54</i>	<i>67.996,54</i>	
<i>Totais</i>	<i>1.434.777,56</i>	<i>1.428.176,94”</i>	

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 393 a 429), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual efetuou um breve resumo dos fatos, reiterando o recolhimento relativo às Infrações 02 e

06 e a sua impugnação em relação às demais Infrações 01, 03, 04 e 05, bem como protestou pela produção de sustentação oral quando julgamento do PAF, com a intimação da inclusão em pauta ser efetuada exclusivamente em nome do seu patrono, que indicou.

Em relação à Infração 01, o Autuado afirmou que a Decisão recorrida desconsiderou certos itens como produtos intermediários, o que resultou na glosa de créditos de ICMS, baseado em interpretação restritiva do Convênio ICMS 66/88, desatualizada diante da Lei Complementar nº 87/96 e do entendimento recente do STJ (Embargos de Divergência nº 1.775.781/SP), no sentido de que é possível o creditamento de materiais consumidos ou desgastados gradualmente no processo produtivo, desde que essenciais à sua atividade-fim.

Disse que os produtos abaixo relacionados são indispensáveis à produção e se enquadram nesse conceito ampliado de produto intermediário, conforme suas descrições:

- **Blend Liner:** Utilizado para guiar o material fabricado na extrusão, especificamente as rodagens, garantindo o isolamento das partes.
- **Óleo Hidráulico e de Lubrificação:** É o meio de transmissão de energia em maquinário hidráulico e lubrificação.
- **Cabeçote de Impressão REA JET SKP:** Utilizado para codificação dos produtos, possibilitando a identificação e rastreabilidade dos produtos.
- **Kit de Reparo:** Aplicado a cilindros e componentes hidráulicos e pneumáticos para substituir peças com problemas de funcionamento.
- **Inversor de Frequência:** Regula a variação da rotação de um motor trifásico através da mudança de frequência.
- **Unidade de Controle REA-JET:** Utilizada no controle de sistemas de codificação dos produtos fabricados.
- **Correia Transportadora:** Utilizada para transporte em obra de inertes e betão.
- **Booster Pneumático:** É um componente do sistema de controle de pressão em máquinas de vulcanização.
- **Faca Industrial:** Utilizada para dobrar, cortar, picotar e vincar compostos borrachosos de diferentes gramaturas.
- **Fotocélula (Marca Allen Bradley):** É um relé fotoelétrico, sensor utilizado no controle de automação industrial.
- **Isolante Termoacústico:** Faz a proteção térmica e acústica em tubulações, máquinas e estruturas.

No tocante às Infrações 03 e 04, alegou a inconstitucionalidade da cobrança da diferença de alíquota do ICMS, reconhecida pelo STF no Tema 1.093, cuja decisão teve efeitos modulados a partir de 2022, mas preservou os processos judiciais em curso, como o Mandado de Segurança nº 8116652-48.2020.8.05.0001, que havia ajuizado, no qual o Tribunal de Justiça reconheceu o seu direito de não recolher o DIFAL, tornando a cobrança inexigível para o período de 15/10/2015 a 15/10/2020, momento anterior ao ajuizamento da referida ação judicial, bem como até a edição e validade da Lei Complementar nº 190/22.

Defendeu que, apesar da exigência relativa à Infração 03 ter se baseado na classificação CFOP 2.556 e 2.557 (uso e consumo), muitos itens estavam vinculados à atividade produtiva, como etiquetas utilizadas nos pneumáticos para informação do código de barras e etiquetas de exportação.

Acrescentou que a metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização incluiu o próprio imposto na base de cálculo, criando uma “base dupla”, o que contraria os princípios constitucionais e a Lei Complementar nº 87/96, tendo o Estado da Bahia adotou interpretação extensiva e ilegal ao incluir

o valor do próprio DIFAL na sua base de cálculo.

No que se refere à Infração 04, sustentou que agiu de boa-fé ao confiar nas informações oficiais da Secretaria da Fazenda e da Receita Federal, não podendo ser penalizada por isso, já que todas as empresas destinatárias possuíam inscrição estadual ativa, o que comprova sua condição de contribuintes do ICMS (Emtracol, São Francisco e Auto Viação Veleiro).

Para reforçar sua posição, citou precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo os quais a existência de inscrição estadual ativa é suficiente para presumir a boa-fé do vendedor e para legitimar a aplicação da alíquota interestadual, não sendo exigível do contribuinte a fiscalização da situação jurídico-fiscal do comprador.

Aduziu que os pneus objeto da Infração 05 são destinados a veículos de carga, como ônibus, micro-ônibus e caminhões leves, e não a veículos de passeio ou caminhonetes, devendo ser aplicada a Margem de Valor Agregado (MVA) de 32%, e não a de 42%, conforme dispõe o Convênio ICMS 85/93.

Para embasar sua alegação, o Autuado:

- Apresentou descrições técnicas dos produtos (como os das linhas Bridgestone M814, Duravis, Firestone CV5000, entre outros), demonstrando seu uso comercial.
- Citou códigos técnicos como “C” e “LT” (Cargo e Light Truck), que segundo o Manual da Associação Latino Americana de Pneus e Aros (ALAPA) e laudo do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT), são específicos para pneus de carga.
- Reforçou que tais pneus estão enquadrados no NCM 4011.20.90, aplicável a veículos comerciais e reconhecido pela Receita Federal do Brasil.
- Anexou decisão judicial do TRF da 4ª Região confirmando a aplicação desses pneus em veículos comerciais, e não de passeio.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão recorrida e reconhecida a insubsistência total do Auto de Infração.

Registro a presença do advogado do Autuado, que exerceu o seu direito regimental à sustentação oral, Sr. Thiago Ceravolo Laguna, inscrito na OAB/SP sob o nº 182.696.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa, em razão de 6 (seis) infrações, sendo objeto do Recurso as Infrações 01, 03, 04 e 05, relativas à utilização indevida de crédito fiscal referente a material de uso e consumo e à falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, e nas remessas de mercadoria, bem ou serviço, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, bem como pela retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes localizados neste Estado.

Não foram incluídas no Recurso Voluntário as Infrações 02 e 06, reconhecidas e pagas pelo Autuado, cujos recolhimentos devem ser homologados pelo setor competente.

No que concerne à solicitação do Autuado para a produção de sustentação oral, sendo tal intimação enviada ao seu advogado, inexistiu óbice ao seu atendimento, devendo, entretanto, o Autuado requerer a sua habilitação junto ao Secretário desta 2ª CJF no dia anterior ao marcado para o julgamento, mas ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

O Autuado defende que, na Infração 01, em que é acusado de utilização indevida de crédito fiscal

referente a material de uso e consumo, a Decisão recorrida não se pautou pela novel interpretação dada pelo STJ (Embargos de Divergência nº 1.775.781/SP), no sentido de que é possível o creditamento de materiais consumidos ou desgastados gradualmente no processo produtivo, desde que essenciais à sua atividade-fim.

Ressalto que a análise da essencialidade tratada pelo STJ está vinculada à atividade produtiva, não se incluindo produtos utilizados em atividades marginais à produção, tais como tratamento de efluentes e análises laboratoriais de verificação da qualidade ou na manutenção dos equipamentos.

Neste sentido, entendo que a maioria dos produtos relacionados na autuação se enquadram na condição de material de uso e consumo, por serem utilizados para manutenção de equipamentos, sendo o caso entre os materiais destacados pelo Autuado em seu Recurso Voluntário do *ÓLEO HIDRÁULICO* e *DE LUBRIFICAÇÃO*, do *KIT DE REPARO*, da *FOTOCÉLULA* e do *ISOLANTE TERMOACÚSTICO*, assim como os demais materiais não relacionados no Recurso Voluntário, tais como *PARAFUSOS*, *ARRUELAS* e *VARETAS DE SOLDA*.

Outros produtos relacionados poderiam ser enquadrados como ativo permanente, quando a utilização de crédito fiscal deveria ser efetuada em 48 (quarenta e oito) parcelas, caso tivessem valores relevantes, mas nunca como produtos intermediários, tendo em vista que não há consumo ou desgaste devido ao processo, sendo o caso entre os materiais destacados pelo Autuado em seu Recurso Voluntário do *INVERSOR DE FREQUÊNCIA*, da *UNIDADE DE CONTROLE REA-JET*, da *CORREIA TRANSPORTADORA* e do *BOOSTER PNEUMÁTICO*.

Entendo, outrossim, que os demais materiais relacionados pelo Autuado são consumidos ou desgastados no processo produtivo, devendo ser enquadrados como produtos intermediários consoante o novel entendimento do STJ, devendo serem excluídos da Infração 01: *BLEND LINER*, *CABEÇOTE DE IMPRESSÃO REA JET SKP* e *FACAS INDUSTRIAIS*.

Ante ao exposto, entendo parcialmente caracterizada a Infração 01, no valor de R\$ 119.125,57, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Blend Liner	Cabeçote	Facas	Valor 2ª CJF
31/01/2016	422,03				422,03
29/02/2016	3.051,24				3.051,24
31/03/2016	2.669,37			336,84	2.332,53
30/04/2016	3.362,81				3.362,81
31/05/2016	4.955,28			160,07	4.795,21
30/06/2016	6.623,45				6.623,45
31/07/2016	10.629,16	6.991,53		144,99	3.492,64
31/08/2016	10.110,69	6.991,53			3.119,16
30/09/2016	871,50				871,50
31/10/2016	790,62			173,77	616,85
30/11/2016	12.657,62				12.657,62
31/12/2016	2.972,26			217,01	2.755,25
31/01/2017	6.846,00			34,58	6.811,42
28/02/2017	12.705,27	10.826,03		180,55	1.698,69
31/03/2017	14.693,01	10.826,02			3.866,99
30/04/2017	845,58				845,58
31/05/2017	1.256,85			151,95	1.104,90
30/06/2017	3.902,05		946,04		2.956,01
31/07/2017	12.293,17	11.529,71		264,46	499,00
31/08/2017	5.591,59				5.591,59
30/09/2017	10.667,93	10.376,74		264,34	26,85
31/10/2017	4.914,32				4.914,32
30/11/2017	10.410,45			414,66	9.995,79
31/12/2017	5.413,07			37,41	5.375,66
31/01/2018	3.304,18				3.304,18
28/02/2018	1.256,29				1.256,29
31/03/2018	2.409,40				2.409,40
30/04/2018	9.245,24		1.953,12	688,28	6.603,84
31/05/2018	4.967,03				4.967,03

30/06/2018	5.809,74			3.138,59	2.671,15
31/07/2018	2.755,82		976,56	315,89	1.463,37
31/08/2018	951,05			21,28	929,77
30/09/2018	4.904,28				4.904,28
31/10/2018	1.487,87			559,08	928,79
30/11/2018	1.128,90				1.128,90
31/12/2018	771,48				771,48
Valor Total	187.646,60	57.541,56	3.875,72	7.103,75	119.125,57

Verifico que o Mandado de Segurança nº 8116652-48.2020.8.05.0001, ajuizado pelo Autuado, “*visa afastar a ilegal e inconstitucional exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS (“DIFAL”), pelo Fisco do Estado de Bahia, em operações de venda interestadual de mercadorias efetuadas a consumidores finais deste Estado*” (fl. 479). (*grifo nosso*)

Destaco que a Infração 03 trata de aquisição de material de uso e consumo e a Infração 04 de vendas interestaduais para outros Estados, especificamente restando operações para os Estados de Alagoas e Piauí após o julgamento de piso, não se coadunando com a matéria questionada no respectivo *writ*, já que não envolve operações destinadas a consumidores finais do Estado da Bahia, estando de acordo com a modulação dos efeitos aplicada pelo STF.

Saliento que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Observo que a exigência contida na Infração 03 recaiu somente nas operações em que o próprio Autuado classificou como aquisições de material de uso e consumo, atribuindo os CFOPs 2.556 e 2.557.

No tocante à inclusão do imposto na sua própria base de cálculo, me socorro do julgamento do Auto de Infração nº 281081.0017/14-7, mediante o Acórdão CJF nº 0261-12/17, quando foi decidido que o cálculo do imposto “por dentro” tem respaldo legal, conforme abaixo:

“No que se refere ao argumento recursal, de que teria havido majoração da base de cálculo, o posicionamento já assentado neste CONSEF é de que o procedimento da fiscalização encontra respaldo no artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo.”

De acordo com a regra estampada no § 1º, I, do Art. 13 da LC nº 87/96, também presente no § 1º, I, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, o que respalda o procedimento exigido no Auto de Infração.

Portanto, entendo subsistente a Infração 03.

No que se refere à Infração 04, somente restaram em lide as Notas Fiscais nºs 4185, 5195, 6273 e 6507, todas destinadas a empresas não contribuintes do ICMS, não constando Inscrição Estadual dos destinatários nas próprias Notas Fiscais, que se referem expressamente a vendas para consumidores finais.

O Autuado sustentou que tais empresas possuíam inscrição estadual, as quais estavam identificadas no demonstrativo, mas a análise tanto do referido demonstrativo quanto das Notas Fiscais ainda em lide demonstra o seu equívoco.

Assim, reputo parcialmente subsistente a Infração 04, conforme julgado pela Decisão de piso.

Quanto à Infração 05, o Acórdão recorrido se posicionou da seguinte forma:

“Infração 05.

A cobrança recai sobre retenção a menor do ICMS-ST, em face da MVA correta a ser considerada.

O debate vai na linha de saber se os pneus afetados na autuação são usados em ônibus e caminhões ou em outros tipos de veículos.

Os próprios elementos probatórios trazidos pela defendente demonstram que os pneumáticos são utilizados em caminhonetes, à vista do laudo juntado nos autos, e como tal se sujeitam à MVA de 42%, a exemplo dos

classificados como LT 245/70R16 e LT 225/75R16, equipáveis respectivamente numa Ford Ranger e numa Chevrolet Blazer.

Verificando-se o levantamento fiscal de fls. 60 a 70 para a infração em comento, as descrições das mercadorias acusam raios medindo polegadas compatíveis com veículos sujeitos à MVA de 42%.

Irregularidade procedente.”

No Recurso Voluntário, o Autuado não trouxe nenhum argumento novo capaz de desconstituir a Decisão recorrida, reiterando os já expostos em sua Defesa.

Não prevejo nenhum reparo a ser efetuada na Decisão recorrida em relação à Infração 05, a qual reputo correta, mantendo a sua subsistência.

Por tudo o que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.359.655,91, conforme demonstrado abaixo:

Infração	Auto de Infração	5ª JJF	2ª CJF	Multa	Resultado
Infração 01	187.646,60	187.646,60	119.125,57	60%	Rec. Parc. Provido / Proc. em Parte
Infração 02	26.078,38	26.078,38	26.078,38	100%	Reconhecida / Procedente
Infração 03	1.116.688,87	1.116.688,87	1.116.688,87	60%	Rec. Não Provido / Procedente
Infração 04	9.066,28	2.465,66	2.465,66	60%	Rec. Não Provido / Proc. em Parte
Infração 05	27.300,89	27.300,89	27.300,89	60%	Rec. Não Provido / Procedente
Infração 06	67.996,54	67.996,54	67.996,54	60%	Reconhecida / Procedente
Valor Total	1.434.777,56	1.428.176,94	1.359.655,91		

VOTO DIVERGENTE

Peço vênha para divergir do voto do nobre relator no tocante à classificação dos seguintes itens: *óleos hidráulico e de lubrificação, kit de reparo, inversor de frequência, unidade de controle REA JET, correia transportadora, booster pneumático, fotocélula (marca Allen Bradley) e isolante termoacústico*. Isso porque entendo que tais elementos devem, sim, ser reconhecidos como **materiais intermediários**, conforme se demonstrará a seguir.

O fiscal autuante entendeu que o Recorrente teria se creditado indevidamente de ICMS relativo à aquisição de itens para uso e consumo do estabelecimento (infração 01).

A Recorrente, por sua vez, discorda da conclusão da fiscalização, argumentando que os itens apontados não se enquadram como meros materiais de uso e consumo, mas são insumos essenciais e diretamente vinculados ao processo industrial, sem os quais não seria possível a continuidade plena e segura da produção de pneus. Por conseguinte, sustenta que o crédito fiscal foi legítimo e que é indevido o recolhimento do DIFAL.

Importa destacar que, tratando-se de processo industrial, tanto a Lei Complementar nº 87/96 quanto o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA) asseguram ao contribuinte o direito ao crédito não apenas sobre matérias-primas e materiais de embalagem, mas também sobre produtos intermediários utilizados no processo produtivo.

Ainda que a legislação preveja tal direito, reconhece-se a dificuldade, na prática, de se delimitar com precisão normativa os critérios para a caracterização de um item como material intermediário. Isso tem levado a interpretações fiscais restritivas, frequentemente equivocadas, que excluem indevidamente do conceito itens essenciais ao funcionamento e à continuidade da produção industrial.

No caso concreto, estamos diante de uma indústria de pneus, cujo processo fabril envolve múltiplas etapas de automação, controle, moldagem, vulcanização e acabamento. Os itens apontados pela fiscalização são essenciais para o funcionamento dos equipamentos, controle de qualidade, transporte interno de insumos e segurança do processo, não se prestando a simples uso ou consumo administrativo.

Os óleos hidráulico e de lubrificação, por sua vez, garantem a operação segura e contínua de máquinas e sistemas de transmissão. O kit de reparo assegura a manutenção de componentes

críticos, evitando a paralisação da linha. O inversor de frequência, a fotocélula e o booster pneumático são elementos integrados à automação industrial e aos sistemas de vulcanização, essenciais ao controle preciso e seguro do processo produtivo. A correia transportadora viabiliza o deslocamento de compostos e produtos em processo, enquanto o isolante termoacústico atua na proteção térmica de equipamentos e operadores.

Tais itens, portanto, integram e possibilitam diretamente o ciclo de produção dos pneus, e sua exclusão da categoria de produtos intermediários representa indevida restrição ao direito de crédito, bem como afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 20 da LC 87/96.

Ressalto que os custos desses materiais integram a base de cálculo do preço de venda do produto final, onerando a operação subsequente com débito de ICMS. Negar o crédito correspondente às aquisições desses insumos resulta, na prática, em cumulatividade tributária, em desacordo com o que dispõe o sistema constitucional e a legislação infraconstitucional.

Dessa forma, entendo que os produtos objeto do presente Auto de Infração são, efetivamente, materiais intermediários, uma vez que cumprem função imprescindível no processo fabril da indústria de pneus, conferindo ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS e a dispensa do recolhimento do diferencial de alíquotas, nos termos do art. 93, I, “b” do RICMS/97; art. 309, I, “b” do RICMS/2012; e art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298943.0001/19-3**, lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.359.655,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 1.333.577,53 e 100% sobre R\$ 26.078,38, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “e” e “f”, III e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, João Vicente Costa Neto e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, Igor Lucas Gouveia Baptista e Camila Magnavita da Fonseca Camargo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS