

A.I. Nº - 279697.0006/21-7
AUTUADO - FACCHINI S/A
AUTUANTES - LAUDELINO BISPO C. FILHO, LIANE R. SAMPAIO e PATRÍCIA TEIXEIRA FRAGA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/09/2025

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0219-02/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CREDITO FISCAL. USO INDEVIDO. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida; **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Analisando os elementos documentais de prova apresentados pelo Impugnante as autoridades fiscais autuantes concluíram enquadráveis no conceito de “bens intermediários” na forma orientada pelo Parecer DITRI no processo 063871?2024-0, por decorrência da jurisprudência extraída do STJ na decisão do EAREsp 1.775.781/SP que também orienta o Parecer PGE-PROFIS 2024098774-0, de 26/09/2024. Infração insubstancial. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. USO INCORRETO DE ALÍQUOTA. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 24.608,71, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 001.002.002. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, para fatos geradores ocorridos em janeiro de 2017 a dezembro de 2019. ICMS exigido R\$ 10.196,43, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes complementam informando que: “*Nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS em operações de aquisição de bens de uso e consumo, a exemplo de lixa e broca.*

Os cálculos que estabelecem o valor devido para esta infração estão demonstrados em planilhas eletrônicas, devidamente gravada em mídia ótica, que se torna parte integrante e indissociável do presente PAF”.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 001.002.006. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, para fatos geradores ocorridos em janeiro, março a setembro, dezembro de 2017, fevereiro, abril a junho de 2018, fevereiro, março, maio, julho, agosto, e outubro a dezembro de 2019. ICMS exigido R\$ 12.521,41, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes complementam informando que: “*Nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS em operações de entrada cujas notas fiscais não constam o destaque do imposto.*

Os cálculos que estabelecem o valor devido para esta infração estão demonstrados em planilhas eletrônicas, devidamente gravada em mídia ótica, que se torna parte integrante e indissociável do presente PAF”.

Enquadramento legal: art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96, c/com art. 290 do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 003.002.003. Utilizou alíquota indevida (interestadual) em operações cuja entrega efetiva das mercadorias ocorreu em estabelecimento localizado dentro do Estado da Bahia, para fatos geradores ocorridos em abril e maio de 2017. ICMS exigido R\$ 1.890,87, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes informaram que: “*No exercício de 2017 o contribuinte realizou operações interestaduais de saída com alíquota menor do que a devida, utilizou a alíquota de 7% quando o correto seria de 12%.*

Os cálculos que estabelecem o valor devido para esta infração estão demonstrados em planilhas eletrônicas, devidamente gravada em mídia ótica, que se torna parte integrante e indissociável do presente PAF.”

Enquadramento legal: art. 15, inc. I, §§ 2º e 3º, art. 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96.

Consta no campo das descrições dos fatos a seguinte informação: “*Para a execução da ordem de serviço foram observados todos os roteiros constantes da O.S. e realizados os demais roteiros julgados pertinentes pela autoridade fiscal, a exemplo do DIFAL, Venda a Ordem, Desenvolve, Fundo de Combate à Pobreza etc. O contribuinte durante o processo de fiscalização prestou todas as informações solicitadas em tempo hábil e demonstrou organização em seus registros fiscais. Foram identificadas três infrações que compõe o presente Auto*”.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fl. 27 a 41, onde inicialmente demonstrou os requisitos de admissibilidade da defesa, fez um breve relato dos fatos, reproduziu as infrações, sobre as quais afirmou que à exceção da infração 03, que será reconhecida e quitada, as demais serão contestadas.

Em seguida indica que o cerne da questão diz respeito à definição da natureza dos produtos arrolados no lançamento e sua aplicação no processo produtivo da empresa: se material de uso ou consumo ou insumo do processo produtivo.

Preliminarmente faz uma explanação sobre o tributo exigido, sua mecânica de apuração, o princípio constitucional da não-cumulatividade e seu alcance, a legislação infraconstitucional nacional e estadual e, por fim, promete adentrar em uma análise pormenorizada do processo industrial para demonstrar a utilização de cada produto, quando que se concluirá que eles são insumos e não materiais de uso ou de consumo, como entendeu a Fiscalização.

Ressalta que o procedimento adotado pela autuada, nesse particular não poderia ser censurado, tendo em vista que agiu em consonância com a legislação vigente.

Admite que segundo a legislação baiana, os produtos considerados como de uso e consumo do próprio estabelecimento não dão direito à utilização do crédito fiscal, por sua vez, os produtos considerados como insumos do processo produtivo permitem o creditamento. Contudo, assevera que todos os produtos, cujos correspondentes créditos fiscais foram glosados na autuação, são insumos, classificados como produtos intermediários, na forma da legislação estadual, fato que impõe a improcedência das infrações 01 e 02.

Salienta que o questionamento sobre a natureza dos créditos fiscais não é novidade para o Fisco nem para os contribuintes que historicamente deriva dos conceitos de créditos físicos e financeiros. Na época do ICM, os créditos físicos correspondiam aos bens que se incorporavam fisicamente ao produto final ou que fossem consumidos no contato direto e físico com os materiais que resultassem no produto final, computados nos custos da produção. Já os créditos financeiros correspondiam aos dispêndios com os materiais alheios ao processo produtivo, enquadrando-se como despesas, não permitindo o creditamento. Acrescenta que nesta concepção se baseiam os tributos federais que exigem o “contato físico” entre o insumo e o material a ser produzido. Tanto é assim, que todos os materiais glosados no Auto de Infração dão direito ao crédito do IPI.

Cita que a primeira medida para pacificar esta questão foi proporcionada pelo parecer da PROFI nº 01/81 da lavra do Professor Johnson Barbosa Nogueira, então procurador-chefe da antiga Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia, que buscou determinar a natureza jurídica dos insumos e sua subdivisão em matéria-prima e produto intermediário, em contraposição aos materiais ditos de uso e consumo, cujo trecho transcreve.

Complementa que este parecer se constituiu em uma orientação inovadora sobre a diferenciação dos bens utilizados como insumos e os bens ditos de uso ou de consumo, estabelecendo como elemento diferenciador a participação de cada um no processo produtivo. Se há essa participação será insumo, caso contrário, será bem de uso ou de consumo do estabelecimento. Desta forma, a utilização ou aplicação de um bem no processo industrial poderá ocorrer diretamente, quando esta compõe o produto final, ou indiretamente, quando, apesar de não haver a incorporação, há a participação no processo pela sua condição de essencialidade, sem a qual ele não se realizaria. Este é o ponto distintivo entre a matéria-prima e o produto intermediário. Aquele se incorpora, este não. Porém, ambos dão direito ao crédito.

Ressalta que o parecer normativo considerava “*produto intermediário*” somente aquele que fosse renovado “*ao cabo de cada participação no processo produtivo*”, o que para alguns dava a ideia de que a consunção do produto deveria ser instantânea, com base no conceito de crédito físico.

Explica que, o termo “*processo*” significa o encadeamento de tarefas e atividades, cujo conjunto resulta, ao final, na fabricação de produtos, reiniciadas a cada ciclo. Desta forma, todos os bens empregados a este contexto serão fatores de produção, cuja renovação variará de acordo a natureza do processo, com a quantidade e a qualidade dos produtos fabricados, com o tempo empregado na produção etc., portanto não há como se fixar um prazo a ser considerado para o “*processo produtivo*”.

Transcreve lições de Alfred Marshall e do jurista Aliomar Baleiro, acerca do conceito de insumos, seguido pelo atual Regulamento do ICMS, em seu art. 309, inc. I, alíneas “a” e “b”, art. 310, inc. IX e inc. II do parágrafo único.

Conclui que, para que os produtos sejam considerados como produtos intermediários para efeito de apropriação do crédito, é necessária a concomitância dos requisitos: (I) aplicação no processo industrial; (II) indispensabilidade desta aplicação; (III) consunção neste processo; e (IV) agregação de valor ao produto final.

Esclarece que a indispensabilidade não deverá ser restrita à sua essencialidade ao processo produtivo, mas deve, necessariamente, se observar a necessidade econômica do bem neste processo. É o que ocorre, por exemplo, na catálise, em que o produto catalisador poderia ser dispensável, pois a reação química se daria de qualquer forma. Todavia, essa reação levaria demasiado tempo para acontecer, gerando a inviabilidade econômica do processo.

Indica que ocorre muita confusão desses conceitos de uso, “consunção” e perecimento. Os bens de uso não perdem a sua substância e por isso não são consumidos, não se desgastam, todavia, eles perecem, já os materiais de consumo e os produtos intermediários, com a utilização, perdem as características que lhes são próprias, sendo, portanto, consumidos, devendo ser renovados. São conceitos antagônicos, porque em havendo consunção não haverá perecimento e vice-versa.

Traz como exemplo o instituto da decadência que somente faz perecer ou desaparecer um determinado direito quando não há sua fruição.

Conclui que, tanto os bens de consumo quanto os produtos intermediários são consumidos pelo estabelecimento, porém, o que importa para a norma estadual é a verificação de onde se dá essa consunção. Legalmente, será produto intermediário se o desgaste do bem se der em função do processo produtivo, caso contrário, será denominado apenas de bem de consumo. Esta é, inclusive, a razão da denominação produto intermediário. É assim, pois, intermediário entre os conceitos de matéria-prima e material de consumo.

Acrescenta que essa consunção não exige instantaneidade. O que não significa necessariamente a extinção da mercadoria, podendo importar, unicamente, na perda das características que lhe são próprias, inutilizando-se para o fim a que se destina, que poderá ocorrer a um só tempo, ou não.

Salienta que o processo industrial deve ser entendido como um todo, pois se constitui em um conjunto de etapas interdependentes e sucessivas que reiniciam a cada ciclo.

Observa que não existe na legislação estadual vigente qualquer exigência relacionada ao tempo para a consunção dos produtos empregados no processo produtivo na qualidade de insumos. Em nenhum momento a norma baiana fez referência ao tempo necessário para que a mercadoria seja consumida. O requisito legal é o desgaste do produto dentro do processo, independentemente do tempo necessário para que isso aconteça. Essa importância que o Fisco normalmente dá ao tempo de consunção dos produtos intermediários é descabida, pois tal requisito não é encontrado na lei.

Frisa ser necessário que o valor dessas mercadorias utilizadas no processo produtivo componha o custo final do produto acabado. A quantidade e a qualidade dos insumos utilizados são fatores determinantes da quantidade e qualidade do produto final, o que não ocorre com relação aos bens de uso e consumo, que podem ser utilizados em maior ou menor escala sem que isto afete o produto final.

Conclui que se o material se enquadrar como insumo, agregará valor econômico ao custo final do produto industrializado sendo classificado como um bem de produção, caso contrário, será apenas uma despesa. Aí reside a diferença entre insumos (bens de produção) e materiais de uso e consumo (despesas). A agregação de valor importa no custo final, diferentemente das despesas.

Ressalta que a legislação tributária estadual estabelece uma nítida classificação dos bens adquiridos pelo contribuinte como sendo bens destinados ao ativo imobilizado, insumos (matéria-prima e produto intermediário), bens de uso e bens de consumo.

Pontua que o entendimento do Fisco de que as mercadorias, cujos créditos foram glosados seriam “peças de reposição” não encontra guarida na legislação vigente, pois essas “peças” devem estar enquadradas em uma das aquelas denominações atribuídas pelo RICMS, dentro dos critérios ali estabelecidos, jamais podendo ser considerados como materiais de uso ou de consumo.

Traz jurisprudência do CONSEF que diz ter o mesmo entendimento - Acórdão CS n.º 0015/02, cuja ementa reproduz e conclui que a classificação de determinado produto como insumo ou material de uso ou de consumo passa necessariamente pelo estudo de sua aplicação dentro de uma determinada cadeia produtiva.

Diz juntar planilha explicativa da função de cada produto glosado dentro do seu processo produtivo, demonstrando que esses bens são, em verdade, produtos intermediários com direito ao crédito por suas aquisições e, caso permaneçam dúvidas, aponta a necessidade de diligência na sede da fábrica para que, ao final, se constate a veracidade do quanto se alega, nos termos do art. 150, inc. I do RPAF/99, que deverá ser efetuada por fiscal estranho ao feito na forma do inc. II do art. 148 do citado regulamento.

Quanto a infração 02, lembra que no regime de antecipação tributária por antecipação total, o momento da incidência tributária se concentra na primeira venda da mercadoria pelo industrial ou importador, casos em que não há o destaque do ICMS no documento fiscal uma vez que já foi finalizada a fase de tributação na primeira operação de comercialização, e, por conseguinte, não se permite a utilização do crédito fiscal pelo adquirente da mercadoria.

Pondera que em alguns casos, é possível a recuperação do crédito fiscal pelo adquirente do bem quando este for destinado à industrialização, conforme art. 8º, § 8º, inc. III da Lei nº 7.014/96, determinando que não se fará a antecipação do imposto quando a mercadoria for adquirida por estabelecimento industrial para ser utilizada como matéria-prima de sua produção.

Explana caso tenha ocorrido a antecipação, o RICMS prevê a possibilidade de recuperação de crédito pela empresa adquirente, conforme previsto no seu art. 292, § 1º, inc. I, § 2º, incisos I e II,

cuja previsão se aplica ao presente caso, que adquiriu mercadorias da empresa Cardan Bahia Indústria e Comércio de Peças Ltda., CNPJ nº 02.065.406/0001-88, localizada na Bahia, e que são utilizadas na fabricação dos reboques, furgões e caçambas, sendo, portanto, matérias-primas de seu processo produtivo, com direito ao crédito fiscal. Porém, ao verificar que houve o recolhimento por substituição, a empresa promoveu a recuperação de crédito a que tinha direito, sem emitir a nota fiscal específica, contabilizando a operação em seus livros fiscais.

Ressalta que não é a nota fiscal que concede o crédito fiscal, pois esta é tão-somente o resultado de uma obrigação de natureza acessória que descreve um ato ou um fato comercial. O direito ao crédito vem da própria operação de comercialização e do recolhimento do tributo que, por vedação constitucional, não poderá ser cumulativo.

Admite que a emissão de documento fiscal é necessária, pois ela indica a existência de uma operação mercantil. Tanto é assim que há a previsão de sanção pela falta da sua emissão.

Assevera ser detentora dos créditos escriturados em seus livros, porquanto as operações que os originaram efetivamente existiram e foram constatadas pelos próprios autuantes.

Afirma que infração cometida pela empresa foi a falta da emissão dos documentos fiscais que registrariam essas operações de recuperação de crédito, portanto, uma infração de natureza acessória que não permite a perda do crédito que tem direito.

Por fim, requer a recepção e o processamento da impugnação para que, ao final, seja decretada a improcedência das infrações 01 e 02.

Um dos autuante presta a informação fiscal à fl. 66, onde, consta a informação a seguir transcrita nos seus exatos termos:

“Em resposta aos Autos de nº 2796970006/21-7, e considerando a defesa apresentada pelo Autuado, mantemos na integralidade o presente Auto de Infração.”.

Às fls. 70-71 consta pedido de diligência à Infaz de origem para as seguintes providências:

1º) Intimar o sujeito passivo a:

- a) Explicar e descrever seu processo produtivo;
- b) Descrever a função dos diversos itens identificados para a Infração 01, com justificativa para ser considerado insumo e não material de uso e consumo do estabelecimento;
- c) Comprovar a retenção e recolhimento do ICMS por antecipação tributária das mercadorias adquiridas da empresa Cardan Bahia Ind. e Com de Peças Ltda., CNPJ 02.065.406/0001-88, relacionados à Infração 02.

2º) Entregar à autuada junto à indicada na providência anterior, mediante recibo, cópia do despacho, concedendo-lhe 30 dias para cumprir a intimação e, querendo, manifestar-se a respeito.

3º) Encaminhar o PAF aos autuantes para analisarem os documentos apresentados e produzirem Informação Fiscal na forma indicada no § 6º do art. 127 do RPAF, independentemente do sujeito passivo apresentar/atender ao pedido na diligência.

Aportando aos autos os documentos de fls. 96-106, o sujeito passivo se manifestou às fls. 80-95 respondendo à intimação produzida em conformidade com a orientação do pedido acima.

Tendo em vista que o PAF retornou ao CONSEF sem a Informação Fiscal pedida/indicada como 3ª providência do pedido da diligência acima, esta 2ª JJF deferiu nova diligência à Infaz de origem para prestação da Informação Fiscal anteriormente requisitada.

Por consequência, produzindo os novos demonstrativos aportados às fls. 136-148, as autoridades fiscais autuantes informaram (fl. 135) que “da análise das informações apresentadas pelo contribuinte às págs. 83 a 96, em resposta à intimação solicitada na Diligência do CONSEF, concluímos que os produtos abaixo relacionados não se enquadram no caso em questão, na

categoria de material de uso e consumo, sendo, portanto, excluídos do demonstrativo que compõe o presente Auto: 1. Mangueira, 2. Fueiro lateral, 3. Fixador de chassi, 4. Mão francesa, 5. Luva de emenda para cabos, 6. Reparo de fixação e, 7. Guarda pó para spider”.

Quando intimado para conhecer a nova Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifestou às fls. 152-154, pautando:

- a) Estranheza em face da parcial exclusão dos itens objetos da autuação, mesmo sendo todos eles essenciais para o processo produtivo da Defendente;
- b) Alegação de a legislação baiana autorizar o crédito fiscal de insumos que, apesar de não incorporarem o produto final, como no caso das matérias primas, se desgastam em função do processo industrial, a exemplo das lixas, discos de corte, serras, brocas, engraxadeiras, máscaras de transferência, colas, etc., por serem produtos intermediários, aduzindo que o CONSEF já consolidou entendimento nesse sentido por seguir a linha delineada pelo STJ quando do julgamento do EAREsp 1.775.781/SP, de 11/10/2023, acerca de produtos intermediários como: pneus, facas, martelos, correntes, rotores de bomba, válvulas, tela para filtragem, lâminas raspadoras, óleos, graxas e outros apetrechos usados no processo de industrialização e que se desgastam pelo uso constante e não se incorporam aos bens produzidos no processo industrial, com o seguinte entendimento: *“revele-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”*;
- c) Que na hipótese de restar dúvida quanto a utilização dos itens não acolhidos seria de bom alvitre designar Auditor estranho ao feito para constatar o quanto alegado, *in loco*.

Quando os autos chegaram às autoridades autuantes para ciência da nova manifestação defensiva, literalmente, informam (fl. 158):

“A partir da análise do julgamento descrito na manifestação do contribuinte, fomos buscar abrigo nos pareceres da DITRI. Observamos que o Parecer Final do Processo 062871/2024-0, trata deste assunto e corrobora o entendimento do contribuinte.

Dessa forma, nada resta senão concordar com as alegações do contribuinte de que os itens anteriormente glosados pela fiscalização são compatíveis com o conceito de produtos intermediários com direito à utilização de crédito.

Diante do exposto, com a aquisição de novos conceitos sobre o tema aqui tratado, resta solicitar a Imprecedência do presente Auto de Infração”.

Presentes na sessão de julgamento os representantes legais do sujeito passivo: Paulo Sérgio Barbosa Neves, OAB/BA 16.707, e André Luis Guimarães Rocha Filho, estagiário do curso de Direito da UCSal, CPF 868.261.595-97.

Na oportunidade, o patrono da empresa informou o pagamento da exação pela Infração 02 por ocasião da anistia instituída pela Lei 14.761/2024.

Segundo, expressou que a matéria restante em lide (Infração 01) possui longa discussão jurídica dentro e fora do CONSEF. Relatando sua experiência de 25 (vinte e cinco) anos no âmbito do CONSEF, lembrou antiga discussão de PAF da Bahia Sul Celulose, em que, com amparo principal na legislação baiana a respeito do tema, travou profícuo contraditório acerca de semelhante questão (produto intermediário x material de uso e consumo), mais especificamente naquela vez, relacionada ao uso da água no processo produtivo da empresa, destacando, naquele caso, o crédito relativo a lixas e brocas, situação que, posteriormente, a jurisprudência evoluiu para pacificar a discussão relativa ao direito de uso do crédito fiscal.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de três infrações à legislação do ICMS.

Considerando o expresso reconhecimento da infração 03, por nada a ter que reparar quanto ao procedimento fiscal, a tenho como subsistente.

De igual modo, por ter sido objeto de pagamento por ocasião da anistia instituída pela Lei 14.761/2024, lide não há para a Infração 02.

Portanto, subsistente.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, atua na atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2930-1/01 - Fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões, e é beneficiário do Programa Desenvolve, conforme Resolução do Conselho Deliberativo do Programa nº 156/2010, publicada em 14/10/2010, que lhe autoriza usufruir dos seguintes benefícios:

I - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua desincorporação.

II - Dilação de prazo de 72 (setenta e dois) meses para pagamento do saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, conforme estabelecido na Classe I, da Tabela I, anexa ao Regulamento do DESENVOLVE.

Os demonstrativos suportes da autuação, analíticos e sintéticos, foram elaborados de forma clara e didática, contendo todos os dados elementares necessários à perfeita cognição das acusações, e constam autuados na forma impressa (fls. 11-17 e 136-148) e gravados no CD, fl. 25.

Não foi arguida nulidade do lançamento, contudo, registro que o mesmo foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição dos fatos infracionais se apresenta de forma clara, de modo a determinar, com certeza, a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, a acusação fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Portanto, a discussão da lide implica em definir se os itens arrolados no levantamento fiscal são de uso e consumo sem permissão de crédito fiscal como considerado pela Fiscalização, ou são produtos intermediários com direito ao crédito tributário pela aquisição, como entende o sujeito passivo.

Pois bem, na Bahia, o direito ao crédito está determinado no art. 29, § 1º, inc. II da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá: (...)

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte.

Por sua vez, a lei nacional do ICMS (LC nº 87/96) estabelece no seu art. 33, inc. I que “*somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;*” (redação dada pela LC nº 171/2019).

O Impugnante arguiu que todos os itens objeto de glosa na autuação são insumos denominados produtos intermediários na forma da legislação estadual e acrescentou que “o correto entendimento do significado de insumo na legislação tributária estadual em contraposição ao conceito de materiais de uso e de consumo revela-se imperioso para demonstração da procedência das razões da autuada”.

Pois bem. A percepção do que vem a ser material de uso, consumo ou produto intermediário é complexa e, historicamente, constitui-se em verdadeiro “cabo de guerra” entre os fiscos e os contribuintes, sendo que, ao longo do tempo, a percepção jurídica no sentido do direito ou não ao crédito fiscal pela aquisição dos itens tem elasticamente variado em conformidade com decisões jurisprudenciais a respeito.

Tal definição se torna é complexa porque impõem análise casuística (caso a caso), sem fórmulas pré-concebidas, haja vista que a construção do que sejam materiais intermediários e passíveis de aproveitamento de crédito fiscal, vem se aperfeiçoando a partir de um original conceito relativo à integração/incorporação de um produto em outro no curso do seu processo produtivo, de modo que havendo a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima.

Em tal perspectiva, quando a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), ocorre sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário, mas, se não há integração de um produto ao outro, ocorrendo apenas o seu consumo ou desgaste no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto para uso ou consumo, item para o qual, na visão fiscal, não se permite o direito ao crédito pela aquisição.

Sem embargo, esta matéria é constantemente abordada em ações judiciais que chegam aos tribunais superiores, a ponto de ter, atualmente, como marco definidor do direito ao crédito fiscal, o entendimento firmado pelo STJ no Agravo de Recurso Especial 1.775.781-SP, como alegado pelo Impugnante, corretamente acolhido pelas autoridades fiscais autuantes com subsídio no Parecer Final do Processo 0638771/2024-0 que, por sua vez, resta alinhado com a orientação exposta pela PGE-PROFIS no Parecer 2024098774-0, de 26/09/2024, do qual cabe reproduzir a seguinte conclusão:

“Importante frisar, depois duma breve leitura da ementa acima, que, de forma clara, a nova orientação jurisprudencial do STJ sobre a questão não trouxe o requisito da essencialidade como única condição para fruição do crédito de produtos intermediários. A conjunção aditiva “e” no texto não deixa qualquer dúvida que o requisito da essencialidade deve sempre atrelado ao processo produtivo, com o desgaste imediato ou gradativo do mesmo.”

Logo, não há como se entender somente a essencialidade do produto intermediário como elemento definidor da fruição do crédito, tem-se, conforme descrito na ementa, que sempre existir uma participação do mesmo no processo produtivo do estabelecimento, preservando-se, desta forma, a lógica do crédito físico para concreção da não-cumulatividade.

*Neste diapasão, o posicionamento trazido com a nova decisão pode ser dissecado nas seguintes conclusões: a) os produtos adquiridos consumidos ou desgastados, **mesmo que gradativamente**, no processo produtivo da empresa darão direito ao crédito; b) a concessão do crédito se dará mediante comprovação da essencialidade dos produtos na realização do objeto social da empresa, uma vez vinculado ao processo*

produtivo da mesma; c) a concessão do crédito dependerá da verificação e comprovação da essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente; d) a concessão do crédito não ficará adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato diretamente com o produto final do contribuinte, sendo passíveis de crédito, assim sendo, os produtos utilizados em linha marginais, desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumo ou desgaste imediato ou gradativo.

Nunca é demais ressaltar que toda mecânica do crédito fiscal, um dos elementos da equação matemática da não-cumulatividade, deve ter como premissa básica e lógica para sua concreção, a existência de mais de um ciclo na cadeia de circulação econômica até o consumo final, seja por continência na outra mercadoria pelo processo fabril, seja por consumo, gradativo ou integral, no processo produtivo.

Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da idéia do consumo, avançando para possibilidade do crédito diante dum consumo gradativo, além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final.

Assim, tendo em vista que as autoridades fiscais autuantes atestam a impertinência da Infração 01 em face do enquadramento dos itens objeto da exação a ela relativa, nas condições/requisitos adequados ao direito de uso do crédito fiscal por se vestirem com os parâmetros expostos no Parecer PGE-PROFIS 2024098774-0, não há que subsistir a Infração 01.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279697.0006/21-7, lavrado contra FACCHINI S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 14.412,28, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inc. II, alínea “a”, e VII da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, homologando-se os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA