

PROCESSO - A. I. N° 269140.0003/15-8

RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CIA. DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA

RECORRIDOS - CIA. DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0130-02/19

ORIGEM - DAT NORTE / IFEP

PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/09/2022

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0248-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO MATERIAL DE USO E CONSUMO. De acordo com a própria empresa, ao apresentar a funcionalidade de cada um, os bens arrolados na autuação são peças e partes de máquinas e equipamentos, materiais de embalagens e outros materiais que não podem se caracterizar como material intermediário. Excluídos os itens já pacificados como propiciadores de uso do crédito fiscal. Acolhida a arguição de decadência parcial do débito. Excluídos os itens em relação aos quais o Sujeito Passivo tem sentença judicial transitada em julgado sem seu favor. Infração subsistente em parte. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS EM AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A USO E CONSUMO. Se tratando de bens destinados a uso e consumo deve ser recolhido o diferencial entre as alíquotas internas e interestaduais, o que não aconteceu. Infração subsistente em parte, em relação aos itens remanescentes à infração anterior. Acolhida a alegação decadencial. Excluídos os itens em relação aos quais o Sujeito Passivo tem sentença judicial transitada em julgado sem seu favor. Infração subsistente em parte. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PROVIDO PARCIALMENTE. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interposto(s) em face do Acórdão nº 0130-02/19 proferido pela 2^a JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/09/2015 no valor histórico de R\$800.869,72, abordando as seguintes infrações:

Infração 01 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 334.487,75, fato ocorrido nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Esta infração decorreu da utilização de crédito fiscal de materiais destinados a reposição de peças e manutenção de maquinários utilizados na extração da mina (escavadeiras, perfuratriz e outros) sendo, portanto, classificados como uso e consumo e não como insumos industriais. A infração totalizou R\$ 171.216,83 em 2010 e R\$ 163.270,91 no ano de 2011, conforme planilhas analíticas e resumo anexada ao processo, assim como Planilha demonstrativo de consumo dos materiais empregados no processo produtivo, preenchida pela Empresa, após solicitação feita pela fiscalização.

Infração 02 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo que foram considerados, equivocadamente, insumos do estabelecimento conforme planilhas e resumo anexados

ao processo. O total da infração somou R\$ 466.381,97, para ocorrências constatadas nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas na peça de defesa.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Frente ao pedido de realização de perícia pela empresa autuada, embora atendido o requisito contido no parágrafo Único do artigo 145 do RPAF/99, indefiro o mesmo, diante do entendimento contido no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” de que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ademais, a Relatora anterior do feito converteu o mesmo em diligência, devidamente cumprida, através de preposto da ASTEC/CONSEF tendo sido emitido Parecer conclusivo a respeito, o que prejudica, de igual forma, o acolhimento do pedido da defesa.

Quanto ao fato de existir decisão judicial suspendendo a exigência do crédito tributário, de acordo com a informação da defesa, entendo necessárias algumas considerações.

Em Direito Tributário existe uma ordem cronológica: do fato gerador, nasce a obrigação tributária, a qual deve ser formalizada através do lançamento tributário, ensejando o crédito, o qual notificado, deve o sujeito passivo realizar o pagamento, que se não realizado, salvo se impugnado, propicia ao Fisco a inscrição do crédito em dívida ativa, extrair a Certidão de Dívida Ativa (CDA) e ajuizar a execução fiscal.

As causas suspensivas da exigibilidade implicam em uma ruptura neste caminho, impedindo o procedimento de cobrança do crédito tributário. A verificação de uma causa suspensiva da exigibilidade tem o efeito de impedir o ajuizamento da execução fiscal por parte do ente tributante. Via de regra, o ente tributário poderá proceder a constituição do crédito, inscrição em dívida e extração da CDA, contudo, não será possível o ajuizamento da execução.

Esta matéria decorre do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pode ocorrer antes do seu processo de constituição ou durante o processo de constituição, mas antes, porém, de sua constituição definitiva. Nesses casos, o evento opera-se antes mesmo da ocorrência da exigibilidade. Daí que, nestas situações, deveríamos reportar ao termo “impedimento de exigibilidade”, e não, como refere impropriamente o Código, “suspensão de exigibilidade” tal como entende Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 185), diante do fato de que antes do lançamento tributário, o que a rigor ocorre, é a suspensão de exigibilidade de um dever jurídico atribuído legalmente ao sujeito passivo da obrigação tributária.

As hipóteses elencadas arroladas no artigo 151 do CTN trazem situações em que, não obstante o crédito tributário possa já estar formalizado, o Fisco restará impedido de exigir a satisfação do mesmo, bem como de tomar qualquer medida com o intuito de constranger o contribuinte ao pagamento. A suspensão da exigibilidade impede a cobrança do valor acaso devido pelo contribuinte, bem como a oposição do crédito a estes com o fito de tolher-lhe do exercício regular de seus direitos, afastando, portanto, a situação de inadimplência devendo, por conseguinte, o contribuinte ser considerado em situação regular perante a Fazenda Pública.

Importante esclarecer que o direito de crédito da Fazenda não se extingue, mas enquanto permanecem as causas arroladas naquele artigo, não poderá ser exercido por ausência de exigibilidade comprovando-se que a existência do direito não se confunde com sua exigibilidade ou seu exercício.

Desta forma, esta suspensão pode ocorrer, conforme já indicado, nas hipóteses do artigo 151 do CTN, quais sejam: a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. No caso presente, houve concessão de medida liminar, o que afasta por ora a empresa autuada de qualquer ação da Fazenda Pública que venha a lhe exigir o recolhimento do imposto em discussão.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito é possível que o contribuinte obtenha a certidão positiva de crédito com os mesmos efeitos da negativa, nos termos do artigo 206 do CTN, com a qual é capaz de se habilitar em licitações, por exemplo, não lhe trazendo mais prejuízos.

Há de se diferenciar, portanto, a suspensão do crédito tributário, com a constituição do mesmo. Naquele, como visto não se pode exigir o pagamento, todavia, neste, há a efetiva constituição do lançamento, sendo, pois, figuras distintas.

Para Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 426), lançamento tributário é “o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o ato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço temporais em que o crédito há de ser exigido”.

Note que estamos falando aqui de realização de ato administrativo de constituição e nascimento do crédito tributário, nos termos contidos no artigo 142 do CTN, qual seja, a mera prática de procedimento administrativo realizado por agente competente para tal no qual se procede a verificação de ocorrência do fato gerador, bem como a determinação da matéria tributável (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível, inclusive este conjunto de atos pode ser praticados, em momentos distintos, mas no final da verificação dos requisitos ali previstos deverá ser formalizado através de instrumento próprio, a constituição ou nascimento do crédito tributário.

Da mesma forma, o artigo 142 do CTN determina ser a atividade fiscal vinculada, ou seja, não pode a autoridade fiscal deixar de fazê-lo, ao constatar a existência de obrigação tributária não satisfeita, sob pena de ser penalizado por tal omissão.

Fixados tais conceitos, não posso acolher o pleito defensivo, diante do fato de que não se pode confundir o crédito tributário em constituição através de Auto de Infração, com a suspensão da exigibilidade de crédito tributário já constituído determinada pelo Poder Judiciário, em relação a lançamento anteriormente realizado, coisas distintas, pois, sendo plenamente viável o lançamento ora analisado, sob o ponto de vista do direito, até pelas implicações quanto ao instituto da decadência, matéria que passo a abordar, diante da arguição neste sentido, ainda que parcial constante da defesa.

A este respeito, lembro que as duas infrações devam ser analisadas de forma apartada, ainda que guardem conexão. Na primeira delas, que se refere a utilização indevida de crédito fiscal por parte da empresa autuada, ocorreu a partir do mês de janeiro de 2010, e a ação fiscal que resultou no presente lançamento se deu em 30 de setembro de 2015, com ciência ao sujeito passivo em 09 de outubro de 2015.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 173 inciso I do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, claro está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao uso do crédito fiscal tido como indevido, diante do longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência na infração 01, vez que o valor do imposto foi devidamente lançado e escriturado, ainda que da forma parcial, abarcando as ocorrências do período de janeiro a setembro de 2010, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período de janeiro a setembro de 2010 serem excluídos da infração 01, o que representa a exclusão de R\$ 125.581,38, remanescente para apreciação de mérito, R\$ 208.906,37.

Situação diversa é a da infração 02, que versa sobre a falta de recolhimento do imposto. Aqui, ao contrário da anterior, não se há que aventar a possibilidade de se falar em antecipação de pagamento, vez que não houve lançamento de tais parcelas pelo contribuinte autuado, sendo o valor lançado resultante da realização de levantamento por parte dos autuantes, o que afasta a incidência da aplicação do artigo 150 § 4º do CTN, para se aplicar a regra do artigo 173, inciso I do citado diploma legal:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;

Ou seja: existem duas regras previstas no CTN relativas à contagem do prazo decadencial: aquela do artigo 150, § 4º, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que o contribuinte declara e recolhe o valor que entender devido; e o prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsão do artigo 173, inciso I, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício.

Como se vê não é uma questão de fácil pacificação em seu entendimento, o que motivou inúmeras discussões doutrinárias, com posicionamentos e teses das mais diversas.

No âmbito do Poder Judiciário, e após o julgamento de reiterados recursos sobre a matéria, inclusive na sistemática do recurso repetitivo, em dezembro de 2015, o STJ publicou a Súmula 555 visando pacificar o entendimento:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A premissa da mesma é a de que o fato de o débito ter sido declarado ou não pelo contribuinte para fins de aplicação do artigo 173 do CTN, nas hipóteses de tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, se o débito não foi declarado pelo contribuinte, e consequentemente não foi recolhido, aplica-se o prazo decadencial do artigo 173 e, por outro lado, se o débito foi declarado, aplica-se a regra do artigo 150.

Ou seja: o Tribunal utilizou como critério para aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, justamente a ausência de qualquer pagamento do tributo, ao passo que, havendo pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal posição se encontra, por exemplo, na seguinte decisão daquela Corte (AgRg no REsp 1.277.854):

“deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do

fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Por tal razão, diante do fato de inexistir lançamento ou pagamento, ainda que parcial, a regra a ser utilizada na infração 02, é do artigo 173, I do CTN, e como tal, afastar a decadência.

Quanto ao mérito da autuação, a discussão nos autos, se manteve restrita ao aspecto eminentemente jurídico, em relação à possibilidade ou não de utilização dos créditos fiscais destacados em documentos fiscais, em operações de aquisições de bens tidos como de uso e consumo ou ativo imobilizado pelo fisco, e como produtos intermediários pela empresa.

Ponto que considero importante, e que não posso me omitir de registrar, é o fato de terem os autuantes seguido o teor da resposta da consulta formulada pela empresa autuada, que resultou no Parecer DITRI 1509/2012 cuja resposta foi ratificada em 27 de janeiro de 2012, e que norteou a autuação.

A respeito do instituto da consulta, no entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, p. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo da sua lisura, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam: a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo discutida, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;

Já o artigo 65 do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Informe-se que a legislação de alguns Estados, a exemplo de São Paulo, já incorporou em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que “a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta” (§ 1º do artigo 516 do RICMS/00).

Os efeitos da consulta se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Já se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso de a consulta ser formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não atinge a mais ninguém. Claro resta que a empresa desobedeceu ao teor do artigo 63 do RPAF/99, que determina que no prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente até 31/12/00, se o seu vencimento tiver ocorrido antes dessa data, mas sem acréscimos moratórios a partir da data da formulação da consulta.

Isso por que, ainda no entender de Hugo de Brito Machado, “a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigarlo a assumir o entendimento contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) (Grifo do relator).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Defendente/Consulente divergissem da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir. O que não se concebe é que, datando a ratificação do parecer de janeiro de 2012, até a data da autuação, em 30 de setembro de 2015, a empresa autuada tenha se mantido inerte em relação à resposta que lhe foi dada, agindo ao seu talante, e contrariamente à norma legal, talvez diante de uma resposta que não lhe fosse conveniente, ou esperada.

E a resposta ali contida é clara, motivo pelo qual me permito transcrever o texto em sua totalidade:

“O contribuinte formula consulta sobre a possibilidade de apropriar crédito de ICMS relativo às aquisições de cimento, lubrificantes e pneus, materiais esses utilizados no processo de extração de minério de cromo por lavra subterrânea. Alega que tais materiais se enquadram na regra do Art. 93, em função da utilização de cada um deles nas diversas fases do processo de lavra subterrânea do minério. Consulta sobre a possibilidade de uso dos créditos fiscais de ICMS relativo a essas operações.

A utilização do crédito fiscal pelas empresas que atuam na atividade extractiva mineral e que apuram o imposto pelo regime normal encontra-se disciplinada no Art. 93, inciso I, “e”, e § 1º do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), que reproduzimos:

Art. 93. 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 anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos;

e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis; ”.

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

Encaminhamos o pedido, por pertinência temática, à DPF/GEINC que assim se manifestou:

'Conforme disciplinado no Art. 93 do RICMS/97, o direito ao crédito alcança exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos utilizados diretamente no processo extrativo mineral. No caso em análise, o cimento é utilizado como material para erguer os pilares de sustentação que darão suporte às galerias subterrâneas, de modo a evitar risco de desmoronamento, mantendo assim as condições de segurança indispensáveis ao fluxo de pessoas, veículos e equipamentos nas galerias. Nesse sentido entendemos que o cimento não gera crédito de ICMS pois não é empregado diretamente na extração do minério nem integra o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua extração'.

Quanto aos pneus utilizados pelas máquinas, equipamentos e veículos muito embora sejam consumidos, entrando, inclusive em contato direto com as rochas de onde são extraídos os minérios, não integram o processo produtivo. O posicionamento daquela gerência é no sentido de que 'o direito ao crédito alcança exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos utilizados diretamente no processo extrativo mineral. Por outro lado, as aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos e veículos diversos (escavadeira, carretas de perfuração, caminhões fora de estrada, tratores etc.), em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário ou veículo utilizado na extração mineral, não geram direito a crédito, tendo em vista que se trata de itens definidos como de uso e consumo conforme estabelece o artigo 93, inciso V, alínea 'b'. Portanto, a aquisição de pneus para máquinas e veículos utilizados na atividade de extração mineral, em substituição aqueles que se desgastaram com o uso não gera direito a crédito do ICMS'.

Em relação aos lubrificantes (óleo ou graxa), utilizados para conservação dos equipamentos industriais, a DPF/GEINC posiciona-se no sentido de que os mesmos não geram direito ao crédito fiscal, visto que se caracterizam como simples material de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos industriais.

RESPOSTA

Como acima descrito a conselente indaga sobre a possibilidade do uso do crédito do ICMS relativo às aquisições de 'cimento' entendendo que este produto é essencial e indispensável para execução dos fins específicos da empresa. Observa que no caso da atividade de mineração subterrânea o 'cimento' é utilizado na construção dos suportes das escavações subterrâneas e após a extração do minério as aberturas são explodidas e o cimento se mistura ao minério que está sendo retirado.

Quanto aos 'pneus' estes são utilizados pelas máquinas, equipamentos e veículos e são totalmente consumidos no processo produtivo, estando, inclusive em contato direto com as rochas de onde são extraídos os minérios, e por isso poderiam ser enquadrados nas situações previstas no art. 93, do RICMS-BA. Do mesmo modo, entende a conselente que os lubrificantes efetivamente aplicados nas máquinas, equipamentos e veículos utilizados na extração mineral podem ser considerados como sendo indispensáveis ao desenvolvimento da atividade da empresa, e, portanto, passíveis de apropriação do crédito fiscal do ICMS'.

A questão envolve um dos princípios ordenadores que é o ICMS o princípio da não-cumulatividade. De índole constitucional - Artigo 155, § 2º, inciso XII, 'c' da Constituição Federal vigente - ele assegura ao sujeito passivo da obrigação tributária, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado nas operações de aquisições de mercadorias e bens o qual poderá ser compensado quando da saída das mercadorias.

O princípio como sabemos não é absoluto e tampouco autoaplicável. Necessita de uma legislação infraconstitucional que se estende desde a Lei Complementar até as leis ordinárias, que delimitam a sua utilização. A matéria tem sido objeto de extensos estudos e que pelas limitações impostas a uma simples consulta tributária deixamos de abordá-los.

Dentro, portanto, do sistema normativo em vigor temos além da Constituição Federal e das Leis Complementares a nossa Lei Estadual.

Neste sentido, a Lei 7.014/96, que trata do ICMS, assim estabelece:

'Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.'

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'.

Por seu turno, como vimos, o Regulamento do ICMS da Bahia, aprovado pelo Decreto 6.284/97, consigna em seus artigos 93 a 110 as hipóteses de apropriação de créditos, suas limitações e vedações.

O dispositivo contido no Art. 93 do RICMS/97, estabelece que o direito ao crédito alcança exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos (grifo nosso) quando forem por exemplo utilizados diretamente no processo extractivo mineral. A presente consulta refere-se ao uso do 'cimento' como material para erguer os pilares de sustentação que darão suporte às galerias subterrâneas, de modo a evitar risco de desmoronamento, mantendo assim as condições de segurança indispensáveis ao fluxo de pessoas, veículos e equipamentos nas galerias como reafirmado pela DPF/GEINC.

Sem pretensões doutrinárias acompanhamos aqueles que definem a expressão 'insumo' 'como uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o output ou o produto final. (...) 'Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos produtos intermediários que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção' (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214). Ora o 'cimento' utilizado para dar suporte às galerias subterrâneas "explodirá" juntamente com outros materiais formando um conjunto do qual será retirado o minério. Ou seja, a sua participação no processo extractivo é fundamental e não há condições de excluí-lo. Ele integra, como afirmamos, a massa na qual será feita a extração.

Nesta linha entendo que este tipo de 'cimento' deve ser considerado como elemento indispensável a extração do minério possibilitando em consequência o uso do crédito.

No que concerne aos pneus utilizados pelas máquinas, equipamentos e veículos e que são consumidos, entrando, inclusive em contato direto com as rochas de onde são extraídos os minérios, eles não integram o processo produtivo e desta forma não fazem jus ao crédito, pois este beneficia exclusivamente as aquisições de matérias-primas e insumos utilizados diretamente no processo extractivo mineral e que, como afirmamos, integram o processo produtivo. Por outro lado, as aquisições de partes e peças de reposição de equipamentos e veículos diversos (escavadeira, carretas de perfuração, caminhões fora de estrada, tratores etc.) em face do desgaste comum a toda e qualquer peça que compõe o maquinário ou veículo utilizado na extração mineral, não geram direito a crédito, tendo em vista que se trata de itens definidos como de uso e consumo conforme estabelece o artigo 93, inciso V, alínea 'b'. Portanto, a aquisição de pneus para máquinas e veículos utilizados na atividade de extração mineral, em substituição aqueles que se desgastaram com o uso não gera direito a crédito do ICMS'.

Em relação aos lubrificantes (óleo ou graxa), utilizados para conservação dos equipamentos industriais, acompanhamos também o posicionamento da DPF/GEINC no sentido de que os mesmos não geram direito ao crédito fiscal, visto que se caracterizam como simples material de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos industriais.

Observamos que dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, nos termos do art. 63 do RPAF/99".

Ou seja: a empresa está plenamente ciente do entendimento emanado da Secretaria da Fazenda a respeito do uso do crédito fiscal de materiais tidos como intermediários.

Se constata não ter a defesa atacado objetivamente a autuação, limitando-se a abordar a questão jurídica de forma genérica, sem contestar dados ou elementos, de forma que este relator não tem questões a enfrentar quanto a este aspecto.

No que se refere aos bens sobre os quais incidiu a cobrança ora realizada, foi, tal como descrito no corpo do lançamento, além de como firmado na informação fiscal, máquinas e equipamentos, que possuem tempo determinado e curto de utilização, e não se agregam ao produto final, qual seja o minério, a saber, escavadeiras, perfuratrizes, carregadeiras, lâminas, etc., não podem, contrariamente ao entendimento da autuada, serem considerados materiais intermediários, no sentido lato ou estrito que se interprete tal conceito, ainda que se possa argumentar no sentido de alargamento da interpretação de tal conceito, e do entendimento dos tribunais administrativos a respeito, diante dos materiais ora objeto desta ação fiscal, conforme enumeração acima.

A propósito, importante mencionar que, de acordo com os demonstrativos e documentos acostados às fls. 13 a 121, dentre os quais destaco planilha elaborada pela própria empresa autuada, na qual esclarece a utilização

dos mesmos, destaque especial merecem bens como dente escarificador, utilizado em tratores, consoante informação da mesma, martelo pneumático, rotor de borracha para bomba, vergalhão CA-50, hidróxido de sódio, barra redonda laminada em aço SAE, sacos de papel kraft extensível, canto de lâmina, cuja indicação de uso é em “tratores de esteira”, lâmina para patrol, igualmente “utilizado em tratores”, lâmina bico de pato “utilizada em concha de carregadeira”, iodeto de potássio, para ficar restrito aos casos com maior destaque.

Fato é que o entendimento da autuada é que tais elementos se afigurariam como “produtos intermediários”, com o que não concorda a fiscalização, ao meu entender, acertadamente, lembrando que no presente caso, se trata de estabelecimento minerador.

Por esta razão, não houve qualquer lançamento ou inclusão nos demonstrativos, de cordel detonante, Exel SS, fio plastisan e explosivos, embora a utilização dos mesmos tenha sido solicitada à empresa, juntamente com o período de vida útil.

A respeito, o STJ, através da sua Primeira Seção pacificou entendimento sobre o creditamento de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo bastante similar ao ICMS, relativo à aquisição de materiais intermediários que se desgastam durante o processo produtivo sem contato físico ou químico direto com as matérias-primas (bens destinados ao uso e consumo), inclusive o julgamento foi feito seguindo o rito da Lei 11.672, de 8 de maio de 2008 (Lei dos Recursos Repetitivos).

Na oportunidade, o relator, ministro Luiz Fux firmou entendimento de que a aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, de acordo com o Decreto 4.544/02.

Da mesma maneira tem se posicionado o STF, a se depreender das decisões contidas no RE 627984 PR, julgada na Primeira Turma, tendo como Relatora a Ministra Carmem Lúcia, em 23 de março de 2011, que resultou na seguinte decisão: “Agravio Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Impossibilidade de creditamento relativo à aquisição de bens destinados ao uso ou consumo e à integração ao ativo fixo. Precedentes. Agravio Regimental ao qual se nega provimento”.

No mesmo sentido, posso igualmente mencionar o Agravio Regimental no Agravio de Instrumento AI 737346 SP, dentre tantos outros.

Como consequência, entendo ser o diferencial de alíquotas referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo devido.

Este é o entendimento assente neste Órgão, à vista das diversas decisões, dentre as quais destaco aquelas contidas nos Acórdãos CJF 0037-12/15, este contra a própria deficiente, CJF 0367-12/17, CJF 0386-12/17 e CJF 0362-11/17.

Já em relação ao ICMS, posso, de igual modo, invocar decisão da Ministra Carmem Lúcia, no Agravio de Instrumento 2285070, de 01 de fevereiro de 2008, no qual decidiu:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E LEGALIDADE. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS NS. 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE USO E CONSUMO, BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. PRECEDENTES. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO”.

A justificativa da decisão adotada foi a seguinte, na sua integralidade quanto a apreciação do mérito:

“De se observar, quanto aos demais argumentos trazidos pela Agravante, os termos do acórdão da apelação que são taxativos no seguinte sentido:

“DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE CRÉDITOS FISCAIS NA COMPRA DE BENS DE USO E CONSUMO E PARA O ATIVO FIXO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, E DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS REMANESCENTES. IMPOSSIBILIDADE NA FORMA PRETENDIDA, POR FALTA DE AMPARO LEGAL. Não há direito ao creditamento na operação de compra de bens do ativo fixo permanente e de consumo próprio, bem como de energia elétrica e serviços de comunicação, porque a autora é consumidora final de tais bens, não incluídas suas atividades nas exceções legais, observando-se que, com a integração dos bens ao ativo fixo da empresa, os mesmos não têm outra destinação econômica. Pretensão envolvendo créditos desde outubro de 1993, quando o Convênio 66/88, em seu artigo 31, II, bem como a Lei 8820/89, em seu artigo 28, I, “d”, na redação original, vedavam o crédito pretendido, normas estas que disciplinaram a base de cálculo do ICMS, nos termos da possibilidade prevista na Constituição Federal. Possibilidade de creditamento para os bens de uso e consumo a partir de 01/01/2007, entrada de energia elétrica e recebimento de serviços de comunicação a partir de 01/01/2003, e para as mercadorias destinadas ao ativo permanente somente a partir da vigência da LC 87/96. Aplicação do disposto no artigo 33, I, II, III e IV, da Lei Complementar 87/96, com suas alterações posteriores. Inadmissibilidade de creditamento da

correção monetária dos créditos remanescentes por não existir previsão legal. Precedentes do TJRGS, STF e STJ. Apelação conhecida em parte, desprovida” (fl. 16).

Foram fundamentos do voto do Relator:

“não há que se falar em inconstitucionalidade das normas mencionadas pelo autor, em especial do artigo 33, I, II, III e IV, da LC 87/96, nem das prorrogações feitas pelas LCs 92/97, 99/9[9], 102/00 e 114/02, que apenas atenderam aos preceitos constitucionais (...), sem afronta ao princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o sistema de compensação, conforme antes referido, será disciplinado por lei complementar, nos termos do disposto no artigo 155, § 2º, XII, “c”, da CF, o que foi feito pela LC 87/96, em especial pela LC 102/00 (...). Relativamente ao creditamento em decorrência de operações de entrada de mercadorias destinadas ao ativo fixo permanente da autora, a disposição do art. 20, § 5º, I, da LC 87/96, com a redação determinada pela LC 102/00, permitindo a apropriação à razão de 1/48 avos por mês, igualmente inexiste ofensa ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que autorizado o creditamento, alcançando a legislação infraconstitucional benefício fiscal ao contribuinte, porém de modo parcelado, sem qualquer vedação. (...) Importante salientar que são objeto da ação valores não creditados desde outubro de 1993, não sendo aplicável ao período pretérito a regra prevista na LC 87/96 por força do artigo 105 do CTN, uma vez que a norma tributária, em regra, não retroage, significando que não alcança fatos pretéritos, a não ser nos casos expressamente autorizados, situação inocorrente, em que o próprio artigo 33, III, da lei complementar mencionada somente permite o crédito a partir da vigência da própria norma. Não havendo qualquer crédito, não há que se falar em direito à correção monetária dos créditos remanescentes” (fls. 22-29).

7. No julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325/DF, Relator o eminentíssimo Ministro Marco Aurélio, o Plenário do Supremo Tribunal firmou entendimento no sentido de que as limitações ao creditamento do ICMS nas entradas de energia elétrica e nos serviços de comunicação previstas na Lei Complementar n. 102/2000, e, a determinação de parcelamento dos créditos de ICMS nas aquisições de ativo imobilizado não ofendem o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República.

Naquela ocasião, o Ministro Ilmar Galvão elucidou que:

“a interpretação que foi adotada pela LC [n.] 102/2000, art. 20, § 5º, em substituição à hipótese (...) que havia sido eleita pela LC n. 87/96 (...), [teve] por virtude considerar como componente das mercadorias vendidas o desgaste sofrido pelo ativo fixo do estabelecimento no período de apuração do tributo devido (...). De outra parte, não há como se ter por incompatível com o princípio da não-cumulatividade a norma introduzida pela mesma LC n. 102/2000, nos incs. II e IV do art. 33 da LC 87/96 (...). Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, (...), legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional” (DJ 6.10.2006).

8. No que concerne à alegada inconstitucionalidade da limitação ao creditamento de ICMS decorrente das aquisições de bens de uso e consumo, deve-se adotar a mesma orientação antes exposta. É que a lei complementar está autorizada pelo art. 155, § 2º, inc. XII, alínea c, da Constituição Brasileira a disciplinar o regime de compensação do ICMS, de modo que não contraria o princípio da não-cumulatividade dispositivo que retarda o direito ao crédito de ICMS decorrente das aquisições de bens de uso e consumo.

9. É firme o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o não reconhecimento do direito ao crédito do ICMS, pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, utilização de serviço de comunicação, aquisição de bens destinados ao uso ou à integração no ativo fixo não ferem o princípio estampado no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Brasileira. Nesse sentido:

“EMENTA: ICMS: creditamento. Firme o entendimento do Supremo Tribunal no sentido de não reconhecer o direito de creditamento do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviço de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração, no ativo fixo, do seu próprio estabelecimento. Precedentes” (AI 488.374-AgR/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 25.06.2004).

“E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ICMS - CRÉDITO DO VALOR PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, OU DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU, AINDA, DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E/OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO - APROVEITAMENTO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de não reconhecer, ao contribuinte do ICMS, o direito de creditar-se do valor do ICMS, quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao uso e/ou à integração no ativo fixo do seu próprio estabelecimento. Precedentes” (RE 387.795-AgR/MG, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 1º.10.2004).

EMENTA: Segundo a jurisprudência desta Corte, o contribuinte do ICMS não tem direito a se creditar do imposto pago na aquisição de energia elétrica, comunicação, bens do ativo fixo e de uso e consumo. Precedentes: AI 250.852-AgR e RREE 195.894 e 200.168. Agravo regimental improvido" (RE 361.622-AgR/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 9.05.2003).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LC N. 102/2000. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRÍNCIPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Crédito. Compensação. Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar n. 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI n. 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004. Agravo regimental não provido" (RE 392991-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 29.04.2005).

Na mesma linha: AI 491.743-AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 3.02.2006; RE 200.168/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 22.11.1996; AI 494.950-AgR/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 23.09.2005; RE 296.025-AgR/PR, Rel. Min. Cesar Peluso, Primeira Turma, DJ 5.08.2005; RE 195.894/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, DJ 16.02.2001; RE 295.887-AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 16.02.2007.

10. *O acórdão recorrido não divergiu dessa orientação.*

11. *Não havendo direito ao crédito de ICMS, não há que se discutir a correção monetária”.*

Desta maneira, de tudo quanto até aqui colocado, se conclui que somente darão direito de crédito ao ICMS as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020.

Tal discussão já se encontra sedimentada nos Tribunais Superiores, podendo mencionar como exemplo, decisão do STJ, a exemplo do Acórdão relativo ao REsp 1038918/SP:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS DE USO E CONSUMO. CREDITAMENTO. CONVÉNIO ICMS N° 66/88. LEI COMPLEMENTAR N° 87/96 (LEI KANDIR).

1. *Resume-se a controvérsia em saber se o contribuinte do ICMS pode ou não se creditar do imposto incidente na aquisição de bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento em período anterior à Lei Complementar nº 87/96.*

2. *Até a entrada em vigor da LC nº 87/96, as regras relativas à compensação de créditos referentes ao ICMS estavam dispostas no Convênio ICMS nº 66/88, que expressamente vedava o creditamento relativo a bens destinados ao ativo fixo e a uso e consumo do estabelecimento comercial”.*

Ainda assim, diante de ter sido acostada ao feito decisão judicial emanada do STJ, no sentido de entender que materiais semelhantes a alguns ora objeto do lançamento deveriam ser considerados materiais intermediários, o feito foi convertido em diligência, a fim de que, diante de tal alegação defensiva, a Procuradoria Geral do Estado (PGE), à vista da decisão prolatada pelo STJ e mencionada pela defesa, e da listagem acostada aos autos, emitisse parecer jurídico acerca da matéria, cujo inteiro teor foi transscrito quando do relatório deste feito, e que firma posição no sentido de que “Pois bem, em que pese a decisão judicial colacionada aos autos servir como possível norte numa futura condução dos trabalhos do Estado, a mesma não possui o caráter vinculante, não se prestando, desta forma, como elemento definidor de outras demandas sobre o tema.

De mais a mais, não se encontra colacionado aos autos, em especial a petição inicial da ação anulatória, em que se fixa o ‘tema decidendum’, qualquer rol taxativo de produtos capazes de gerarem créditos fiscais ao postulante, mas tão-somente, enunciados genéricos e conceituais sobre a questão, relacionados a um lançamento específico.

Diante do exposto, opino que o presente pleito deve ser encaminhado ao Colendo Conselho de Fazenda Estadual para ser submetido ao crivo desta CORTE JULGADORA”.

Em que pese a conclusão de tal Parecer de fls. 592 e 593, da lavra da Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, em atenção à solicitação deste Relator, e devidamente transscrito acima, que representa, inclusive, o entendimento do Órgão que numa eventual demanda judicial fará a defesa dos interesses da Fazenda Pública, quanto a possibilidade de utilização do crédito fiscal na situação posta nos autos (estabelecimento minerador), bem como o entendimento firmado quanto à decadência, através dos Incidentes de Uniformização, este Conselho tem entendido, ao longo do tempo, que alguns itens ligados diretamente à exploração mineral, caso dos autos, como cones, bits, mandíbulas, correias, punho, telas para peneira, haste, barra redonda e barra chata teriam seus créditos fiscais admitidos e legítimos, pois.

Temos como paradigmas do posicionamento acima explicitado, os Acórdãos CJF 0348-12/17, 0401-12/17, 0351-12/14, motivo pelo qual tais produtos devem ser retirados do lançamento, razão pela qual se efetivou diligência no sentido de que diversos itens fossem segregados por tipo, e traz como consequência, o julgamento pela procedência parcial para ambas as infrações, de acordo com a tabela abaixo:

Infração 01

ANO/MÊS	VALOR DEVIDO
2010	
OUTUBRO	R\$ 4.344,52
NOVEMBRO	R\$ 4.584,98
DEZEMBRO	R\$ 7.189,49
TOTAL	R\$ 16.118,99
2011	
JANEIRO	R\$ 8.536,63
FEVEREIRO	R\$ 4.219,97
MARÇO	R\$ 4.916,40
ABRIL	R\$ 10.019,93
MAIO	R\$ 1.989,33
JUNHO	R\$ 11.157,22
JULHO	R\$ 3.445,80
AGOSTO	R\$ 7.363,64
SETEMBRO	R\$ 5.463,69
OUTUBRO	R\$ 7.893,63
NOVEMBRO	R\$ 7.710,10
DEZEMBRO	R\$ 9.344,01
TOTAL	R\$ 82.060,35
TOTAL DA INFRAÇÃO	R\$ 98.179,34

Infração 02

ANO/MÊS	VALOR DEVIDO
2010	
JANEIRO	R\$ 4.279,69
FEVEREIRO	R\$ 4.019,95
MARÇO	R\$ 2.642,97
ABRIL	R\$ 6.638,47
MAIO	R\$ 7.558,68
JUNHO	R\$ 9.048,90
JULHO	R\$ 7.924,78
AGOSTO	R\$ 15.499,80
SETEMBRO	R\$ 22.029,07
OUTUBRO	R\$ 5.586,18
NOVEMBRO	R\$ 6.723,21
DEZEMBRO	R\$ 7.073,30
TOTAL	R\$ 99.025,00
2011	
JANEIRO	R\$ 8.925,46
FEVEREIRO	R\$ 5.856,92
MARÇO	R\$ 6.174,62
ABRIL	R\$ 10.765,37
MAIO	R\$ 5.197,90
JUNHO	R\$ 11.453,98
JULHO	R\$ 3.744,71
AGOSTO	R\$ 10.519,50
SETEMBRO	R\$ 7.424,32
OUTUBRO	R\$ 11.276,65
NOVEMBRO	R\$ 11.010,17
DEZEMBRO	R\$ 4.396,31
TOTAL	R\$ 96.745,91
TOTAL DA INFRAÇÃO	R\$ 195.770,91

Assim, estribado em tais argumentos, entendo que a infração 01 é procedente em parte, diante da exclusão das parcelas abarcadas pela decadência, ao passo que a infração 02, ainda não atingida pela mesma quando do momento da constituição do crédito tributário e sua ciência ao sujeito passiva, deva ser igualmente mantida em parte, nos valores acima indicados.

Em relação às decisões administrativas trazidas em sede defensiva, as mesmas não possuem qualquer possibilidade de aplicação. Primeiro, diante do fato da autonomia dos Estados em legislar a respeito, bem como pelo fato da competência territorial de cada um deles estar adstrita aos limites de cada Estado. Da mesma forma que as decisões do Estado da Bahia não possuem o condão de serem aplicadas em outros Estados, a réciproca, ou seja, decisões e jurisprudência administrativa de outros Estados ser aplicável em nosso território.

De igual modo, as mesmas também não possuem qualquer efeito vinculante, diante do fato do julgador estar submetido ao princípio do livre convencimento motivado, o que me faz refutar tal argumento.

De igual modo, a diligência inicialmente requerida pela Relatora anterior, com a devida vénia, não esclareceu com precisão o questionamento posto, apenas concluindo ter sido “apresentado de forma detalhada o processo produtivo da empresa, sendo descrito a função específica e etapa de participação de cada produto relacionado, bem como vida útil média, tendo sido efetuada visita ao estabelecimento autuado, a fim de atestar a veracidade das informações fornecidas na defesa” não pode ser levada em conta, não somente pelo fato de não comprovar que os materiais cujo crédito fiscal foi utilizado não se configuram em “materiais intermediários”, como pretende a defesa, bem como pelo fato de que o posicionamento da Procuradoria Geral do Estado ser de não acolhimento da decisão judicial aventada pela defesa nos autos.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, argui a decadência porque o Auto de Infração exige ICMS referente ao período de 31/01/2010 a 31/12/2011, destacando que o período compreendido entre 31/01/2010 a 30/09/2010 estaria decaído conforme inciso V, do art. 156 do CTN, em razão de sua constituição cinco anos após a ocorrência do fato gerador, ou seja, além do momento em que se considera homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 150 do CTN.

Aponta que este entendimento já foi consolidado pelo STJ em julgamento de Recurso Repetitivo, reproduzindo as ementas do AgRg nos REsp 1199262/MG, do AgRg no AREsp 164.508/SC, do AgRg no AREsp 48.565/MG e do AgRg no AREsp 187.108/MG. Observa que o acórdão recorrido reconheceu a decadência apenas em relação a infração 01, afastando da infração 02, que se refere a DIFAL por entender que neste caso não existiria antecipação de pagamento por falta de lançamento dessas parcelas pelo contribuinte autuado, o que atrairia a regra do inciso I, do art. 173 do CTN.

Argumenta que essa distinção não possui amparo legal, considerando a clareza da decisão do STJ no sentido de que ainda que havendo pagamento parcial se inicia a contagem do prazo decadencial a partir desta data. Observa que efetuou todos os lançamentos em sua escrita fiscal, inclusive aqueles pertinentes a diferencial de alíquota, apurando e recolhendo o ICMS mensal que entendia devido, de modo que, se a SEFAZ/BA entende que esse recolhimento foi feito a menor, independente do motivo, possuía o prazo de 5 anos para lançar o crédito que entendia devido.

Indica não haver separação entre o ICMS decorrente de suas operações de venda e do diferencial de alíquota, sendo sua apuração realizada em conjunto, com recolhimento único efetivado mensalmente. Deste modo, mesmo que se entenda que o valor foi calculado a menor, o fato é que houve recolhimento, de modo que se aplica o prazo de decadência previsto no § 4º, do art. 150 do CTN, enquanto o art. 173, I se aplicaria apenas quando não há pagamento pelo contribuinte, o que não seria hipótese dos autos.

Assim, pede que seja reconhecida a decadência dos créditos mantidos na infração 02.

Ainda, em sede de prejudicial, menciona que parte do crédito fiscal exigido no presente Auto de Infração está coberto pela coisa julgada, em decorrência de sentença proferida nos autos da Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 1203904-6/2006 (0122742-05.2006.8.05.0001), já transitada em julgado. Relata que a SEFAZ exigiu, por meio do Auto de Infração nº 206910.0004/06-5, ICMS supostamente devido e não recolhido pela utilização indevida de créditos fiscais pertinentes a material classificado como uso e consumo, bem como o DIFAL quando sua aquisição ocorreu em outros estados.

Esclarece que propôs a ação anulatória cumulada com declaratória acima mencionada, que foi julgada parcialmente procedente “*para declarar o direito da Autora de proceder ao creditamento, em sua escrita fiscal, do ICMS incidente nas aquisições pretéritas e futuras, dos bens listados no auto de infração nº 206910.0004/06-5, por tratar-se de produto intermediário*”, de modo que o reconhecimento dos bens listados como produtos intermediários assim como o direito ao crédito dos mesmos produtos, não poderia o Estado efetuar lançamento de crédito afrontando o quanto decidido.

Indica que a 1^a JJF reconheceu a possibilidade de utilização de crédito fiscal pertinente a produto reconhecido como intermediário pelo Poder Judiciário no julgamento do Auto de Infração nº 269200-3026/16-8.

No mérito, ressalta que o cerne da discussão diz respeito à qualificação dos materiais adquiridos e sua respectiva utilização no processo produtivo de modo que, caso sejam taxados como uso e consumo deve prevalecer a restrição ao creditamento e exigido o diferencial de alíquota e, caso contrário, reconhecendo-os como intermediários, fica garantido o direito ao creditamento e inexigibilidade do diferencial de alíquota.

Destaca que, da legislação tributária, conclui-se que “*os produtos intermediários são aqueles que estão vinculadas à industrialização/produção/geração/extracção ‘e’ são consumidos no processo produtivo ou integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização/produção/geração/extracção*”, condicionando ainda o uso do crédito respectivo à saída tributada do produto obtido.

Ressalta que, no caso concreto, se trata de processo de extração e industrialização, de maneira que teria direito ao crédito não apenas do ICMS incidente sobre mercadorias empregadas na extração de substâncias minerais ou fósseis e a matéria-prima utilizada na produção, como também sobre o material secundário ou intermediário aplicado.

Disserta sobre o conceito de matéria-prima, defendendo que a sua distinção para o material secundário decorre do fato de que, no processo de industrialização, este não o integra, salvo de forma indesejável, embora participe do processo de produção se for essencial para que este se realize. Os bens de consumo, por sua vez, seriam aqueles de consumo administrativo, em oposição aos intermediários.

Observa que não há qualquer limitação à utilização dos créditos, exigindo-se apenas que o material secundário seja aplicado no processo industrial, consumido ou integrado ao produto final na condição de elemento indispensável, destacando inexistir na legislação baiana a exigência do seu consumo imediato e integral, apenas que sejam consumidos ou se integrem como elemento indispensável ou necessário à industrialização.

Transcreve trecho do voto proferido pelo Julgador José Bezerra no Acordão nº 0262-02/06, transscrito pelo Cons. Fábio de Andrade Moura em acórdão da 1^a CJF. Destaca que cada um dos produtos autuados tem função específica no seu processo produtivo, sendo utilizado na extração e beneficiamento do minério, de modo que a falta de qualquer um pode paralisar seu processo produtivo, motivo pelo qual defende que são produtos intermediários e, como tal, geram direito a crédito.

Destaca que não é possível separar o fluxo de transformação que permite obter os produtos desejados dos processos e operações complementares que visam tratar e adequar os produtos finais de modo que todos os materiais autuados são contabilizados como custo de produção, influindo na composição do preço final, sobre o qual incide o ICMS, comprovando que são insumos e, portanto, precisam gerar crédito para cumprir o princípio da não-cumulatividade.

Diz que apresentou à fiscalização a descrição da utilização de cada um dos materiais autuados, explicando sua função no processo produtivo, porém, não houve qualquer questionamento sobre o tema ou contestação da descrição apresentada. Ressalta que na ação judicial mencionada foi realizada perícia por peritos químico e contábil e o entendimento de ambos foi de que todos os

materiais são totalmente empregados no seu processo produtivo, somente podendo ser classificados como intermediários.

Observa que, embora nem todos os materiais autuados neste auto tenham sido objeto da medida judicial e submetidos à perícia, possuem emprego idêntico ou similar daqueles acolhidos pelo Poder Judiciário. Menciona que a ASTEC emitiu parecer sobre os produtos autuados reconhecendo que (I) são consumidos durante o processo produtivo, (II) tem contato direto com o produto, (III) que não seria obtido sem os bens e mercadorias listados, (IV) que são contabilizados como custo de produção, (V) entram em contato com o produto e se desgastam em decorrência desse contato. Observa que mesmo assim não houve o reconhecimento do seu direito ao crédito.

Sustenta ainda que a jurisprudência deste CONSEF corrobora a sua tese, transcrevendo o Acórdão CJF nº 0437-12/06 para afirmar que os itens autuados atendem aos 4 requisitos entendidos como necessários para garantia do crédito na atividade de extração mineral.

Pede que, à luz da listagem com a descrição da utilização de cada bem autuado, não contestada pela fiscalização, bem como das perícias judiciais cuja cópia consta dos autos e parecer da ASTEC, caso este colegiado entenda que não é suficiente, sendo indispensável perícia técnica *in loco*, requer a sua realização para fins de determinação da utilização dos materiais autuados, indicando que os quesitos se encontram em anexo à impugnação, assim como assistente técnico.

Aponta que o acórdão recorrido reconheceu a improcedência da autuação, retirando do lançamento fiscal itens como cones, bits, mandíbulas, correias, punho, telas para peneiras, haste, barra redonda e barra chata, todavia, deixou de excluir dos cálculos itens que foram objeto da mencionada decisão judicial (punho, correia e mandíbula), conforme planilhas que apresenta.

Conclui requerendo que o recurso seja provido, ou, alternativamente, o reconhecimento da decadência e a retificação dos erros na exclusão dos itens reconhecidos pela Decisão recorrida.

Os autos foram distribuídos a Ilma. Cons. Laís de Carvalho Silva, que os pautou para julgamento. Contudo, na sessão do dia 25/06/2020, a 1ª CJF converteu o feito em diligência à INFRAZ DE ORIGEM para que os autuantes elaborassem novo demonstrativo, excluindo os itens que foram objeto do Auto de Infração nº 2069100004/06-5.

O autuante atendeu à diligência (fls. 844-850) e os autos foram encaminhados à PGE, aparentemente por equívoco no lugar de outro PAF (fls. 851-866), conforme manifestação de fl. 867, por meio da qual se solicitou o cancelamento da inscrição em dívida e retorno para instrução e julgamento, após a intimação do contribuinte sobre o resultado da diligência.

Intimada, a recorrente se manifestou (fls. 872-873) pontuando que o item 7000985 – mangueira antiestática não foi excluído do novo demonstrativo, embora seja um dos itens contidos na ação judicial e que as planilhas “NOVO RESUMO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO – CRÉDITO FISCAL INDEVIDO 2011” e “NOVO RESUMO DEMONSTRATIVO DE DÉBITO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DEVIDO 2011” estão repetidas, porém não atrapalham a análise da diligência porque as planilhas analíticas respectivas estão corretas.

Em seguida, os autos foram redistribuídos a este relator para apreciação em face do término do mandato da Ilma. Cons. Laís, de Carvalho Silva.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário)

A recorrente argui a decadência dos créditos tributários correspondentes ao período de jan/2010 a set/2010, com base no § 4º, do art. 150 do CTN. Penso que tem razão.

Como venho me manifestando em outros processos, questões como a natureza da obrigação inadimplida (se principal ou acessória); o objeto da infração (imposto ou multa) ou a técnica de fiscalização (levantamento quantitativo por exercício fechado ou aberto), a meu ver, não influenciam a contagem do prazo decadencial, até mesmo porque derivam do mesmo fato gerador, que é o marco para a sua aferição, de modo que tais características não parecem ter

sentido para afetar a regra decadencial.

No mínimo, soa incoerente a leitura de que se aplicaria o prazo do inciso I, do art. 173 do CTN a qualquer hipótese em que se verificasse apenas *falta de pagamento* do imposto ou de parte dele. Nesta perspectiva, certas situações resultariam em dois prazos decadenciais distintos para fatos geradores ocorridos na mesma data: um para cobrança de diferenças e outro para omissões, como se os interesses fazendários em fiscalizar ou homologar a declaração também fossem segregados em relação ao mesmo contribuinte.

Os tributos sujeitos ao lançamento por homologação se subordinam ao art. 150 do CTN, em regra, sem distinção quanto à natureza principal ou acessória da obrigação que deles surge. E, se admitida que a homologação tácita é da atividade da pessoa jurídica, não há justificativa para diferenciar operações declaradas de não declaradas.

Afinal, se os seus efeitos somente pudessem recair sobre aquilo que foi informado, ainda que o pagamento fosse parcial, não haveria sequer razão para cogitar de decadência, pois *tributo declarado é crédito tributário constituído* (art. 129-A do COTEB c/c. art. 54-A do RPAF/BA e Súmula 436 do STJ), que se sujeita à prescrição e não à decadência, e, o que foi recolhido, tem por consequência a extinção do crédito correspondente, na forma do art. 156, I do CTN.

O ato que constitui o crédito (*confissão de dívida* ou *lançamento*), assim, fulmina o prazo decadencial, dando início ao da prescrição. A homologação, por sua vez, é a condição resolutória (art. 150, § 1º do CTN) que promove a extinção do crédito tributário em razão do pagamento (art. 156, I do CTN) ou pela decadência (art. 156, V do CTN), quando concretizada em sua modalidade tácita. É como entende o STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DÉBITO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PENDENTES DE HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS SUCUMBENCIAIS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. REVISÃO DO CONJUNTO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. AGRAVO INTERNO NÃO PROVÍDO. I. O entendimento deste Superior Tribunal é o de que a extinção do crédito tributário por meio de compensação está sujeita à condição resolutória da sua homologação. (...) (AgInt no REsp 1788414/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/06/2019, DJe 18/06/2019)

Nas condições resolutórias, diferentemente das condições suspensivas, o fato gerador é considerado perfeito e acabado quando é praticado, conforme art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Por este motivo que a homologação independe até mesmo de qualquer ato administrativo, pois, sua forma tácita decorre precisamente da *inércia* do Fisco. Porém, cabe lembrar que o pressuposto para o *pagamento* é a existência de um *crédito tributário*, o que significa que sua *constituição*, pela *confissão* ou pelo *lançamento*, necessariamente ocorre em momento anterior.

Logo, é a *entrega da declaração* que proporciona a ciência da atividade, autorizando o exercício da fiscalização, independentemente até mesmo do seu conteúdo. Afinal, a entrega de uma “declaração zerada” também inicia o prazo de decadência, já que se trata de situação completamente diferente da *ausência de qualquer declaração*.

Seguindo o mesmo raciocínio, não restam dúvidas de que a aplicação do art. 173, I do CTN, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente é viável quando não há *entrega de declaração*, em regra, pois, nestes casos, não se pode considerar a autoridade administrativa ciente de qualquer atividade exercida pelo sujeito passivo, no âmbito de sua competência.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A possibilidade de contar o prazo em momento distinto do fato gerador acaba refletindo medida excepcional, nestes tributos, que somente se justifica, como se vê no dispositivo acima transrito, porque, embora pudesse o crédito ser constituído no momento da sua ocorrência, por desconhecimento da *atividade* pelo Fisco, o ato administrativo competente não pode ser efetivado, o que contrasta com as hipóteses de entrega de declaração, pois, não há dúvidas de que a partir de então já se conhece alguma atividade ou já se encontra constituído algum crédito.

Contudo, no âmbito da matéria enfrentada pelo STJ, somente nos parece válido reconhecer a aplicação do inciso I, do art. 173 do CTN nas hipóteses de falta de entrega de informações fiscais. Malgrado esse entendimento possa não ter ficado explícito no enunciado nº. 555 da Súmula, em acórdãos posteriores a Corte teve a oportunidade de esclarecer o que decidiu, conforme aresto a seguir transrito, com nossos grifos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N° 3 DO STJ. DECADÊNCIA. PAGAMENTO PARCIAL CONSIGNADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. PREMissa FÁTICA EXPRESSA NO ACÓRDÃO. AFASTAMENTO DA SÚMULA N° 7 DO STJ. AFASTAMENTO DO RESP N° 973.733/SC. IPI. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DAS DIFERENÇAS NÃO DECLARADAS. TERMO A QUO EM CASO DE PAGAMENTO PARCIAL. FATO GERADOR. CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXTINTO PELA DECADÊNCIA.1. Adotando-se a premissa fática do caso concreto, expressamente ventilada no voto vencedor do acórdão recorrido - o que afasta a incidência da Súmula nº 7 do STJ -, é de se reconhecer que, havendo pagamento parcial, a decadência para constituir a diferença não declarada e não integrante do pagamento parcial tem como termo a quo a data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, não se aplicando o entendimento fixado na Súmula nº 555 do STJ e no REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/9/2009, segundo o qual o prazo decadencial segue o disposto no art. 173, I, do CTN quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento antecipado em caso de tributo sujeito a lançamento por homologação.2. Na hipótese dos autos, os fatos geradores ocorreram no período de fevereiro e março de 2002, de modo que o lançamento de ofício realizado em 25 de junho de 2007 extrapolou o prazo de 5 anos contados dos fatos geradores, estando o crédito tributário extinto pela decadência.3. Agravo interno não provido. (AgInt no AgInt no AREsp 1229609/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/10/2018, DJe 24/10/2018)

Até mesmo o adimplemento do tributo mediante a utilização de crédito considerado indevido se sujeita ao § 4º, do art. 150 do CTN, por equivaler a recolhimento a menor, conforme o seguinte julgado por nós destacado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APPLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...) III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. (...) (AgInt no REsp 1842061/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2019, DJe 18/12/2019)

O raciocínio é coerente, pois, a entrega de declaração dispara a contagem do prazo de homologação tácita não apenas do que informa, como também das operações omitidas, embora realizadas, porque, o que já foi objeto de pagamento antecipado, não depende de ato comissivo para ser confirmado, pois representa débito confessado e adimplido, situação que não muda em razão de existir ou não omissão. Observe-se, por exemplo, que a eventual desconformidade na declaração entregue não permite que se promova o lançamento correspondente ao montante que já foi pago, resultando na extinção parcial do débito, ainda que não “homologado expressamente”.

O que foi declarado, por sua vez, ainda que sem o respectivo pagamento, constitui definitivamente o crédito tributário, de modo a não mais se falar em decadência. Quanto aos créditos fiscais, a própria hipótese de sua apropriação e/ou utilização dependem da existência de escrituração, inclusive quando indevidos, uma vez que não podem ser gerados por operações não declaradas as quais, da mesma forma, são imprestáveis para constituir débito passível de compensação.

Dito de outro modo, a homologação do lançamento, sobretudo em sua modalidade “tácita”, não se restringe ao que já foi recolhido. Caso contrário, a própria condição resolutória perderia sua função, pois, tem como finalidade a verificação da regularidade do que foi apurado, declarado e eventualmente recolhido pelo contribuinte. Se, ao invés disso, fosse apenas “carimbar” os acertos daquilo que foi apurado e declarado, sem verificar a conformidade das informações prestadas com as efetivamente realizadas, não haveria qualquer necessidade da sua existência, pois, o que foi declarado e recolhido antecipadamente se considera quitado e o não recolhido, embora declarado, é débito confessado, vencido e não pago, situações jurídicas que não dependem da homologação para surgir e não comportam mais o exame da decadência.

Reforça esse pensamento a existência da uma modalidade tácita da homologação, por expor que a condição é estabelecida também como um dever do Fisco de praticar os atos que lhe competem no mesmo prazo, sob pena de convalidá-los automaticamente pela inércia. Mas, não há necessidade de condicionar o débito espontaneamente confessado a uma conduta da administração, o que implica a necessidade de se dar o alcance amplo à homologação do lançamento, para abarcar as operações não incluídas na declaração entregue, e não o restringir, ou seja, *considerando a sua atividade com um todo*, sob pena de esvaziar sua própria razão de existir.

Assim, entendo que os créditos correspondentes às competências 01/2010 a 09/2010 foram tragados pela decadência. Passo a analisar o Recurso de Ofício em conjunto com o Recurso Voluntário.

Em relação à coisa julgada, entendo que esta 1^a CJF sinalizou concordância com as razões de defesa, considerando a diligência elaborada pela Cons. Relatora que me antecedeu na relatoria deste feito, cabendo apenas eventual ajuste para sanar pendência remanescente apontada na manifestação da recorrente. Mas, nesse aspecto, vislumbro prejuízo da discussão bem como do pedido realização de prova técnica em razão do entendimento que tenho externado sobre a matéria em discussão.

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

Seguindo a linha de votos anteriores, entendo que assiste razão à recorrente, em alinhamento com a doutrina de Deonísio Koch, segundo o qual, antes da entrada em vigor da LC nº 87/96, existia uma visão mais restritiva da matéria, pois, o Convênio ICMS 66/88, que tratava provisoriamente sobre o regramento do imposto estadual, por autorização do § 8º, do art. 34 do ADCT da CF/88, condicionava o direito ao crédito ao consumo e à integração da mercadoria ou produto adquirido no resultado final, como elemento indispensável à sua composição.

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

Este, aliás, sempre foi o intuito da Lei Kandir, como se pode extrair da justificativa formulada pelo então Deputado Antônio Kandir, quando da apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 95, em 14 de maio de 1996, que culminou na LC nº 87/96:

“[...] O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadoria a serem revendidas ou

que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos. [...]”

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

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

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

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

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

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

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

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já há algum tempo tem proferido decisões neste sentido, cabendo destacar o AgInt no REsp 1486991/MT, por expor com clareza a mudança de entendimento:

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

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

2. *É assegurado ao contribuinte postular a declaração do direito à compensação tributária, inclusive na forma*

de creditamento, tendo esse provimento judicial efeitos meramente prospectivos que em nada impedem o fisco de fiscalizar o encontro de contas a ser realizado.

3. Enquanto vigorou o Convênio ICMS n. 66/1988 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o direito de crédito estava restrito aos produtos intermediários que eram consumidos imediatamente e integralmente no processo industrial ou que integravam a composição do produto final.

4. A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes.

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

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

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

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

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

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

2. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

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

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

1. A Lei Complementar n. 87/1996 permite o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Precedentes.

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

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

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

Reconheço, entretanto, que até o momento não há uma uniformização do entendimento pela Primeira Seção, que reúne as Turmas com competência para matéria de Direito Público, o que faz com que ainda seja possível encontrar decisões da SEGUNDA TURMA do STJ em sentido

contrário, contudo, o exame de sua fundamentação revela que, em verdade, o entendimento jurisprudencial anterior à Lei Kandir vem sendo reproduzido de maneira irrefletida, sem a devida apreciação dos seus efeitos na sistemática do ICMS, com raras exceções como o REsp 1090156/SC (*Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010*), no qual também se reconheceu a nova concepção do creditamento dos produtos intermediários.

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

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

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

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

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

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

Contudo, no AI 418729 AgR, o acórdão se limita a rejeitar o agravo por entender que o acórdão recorrido estaria de acordo com o entendimento da Casa, remetendo a outros julgados do STF anteriores ao advento da Lei Kandir, ou seja, na vigência do Convênio ICMS 66/88 e, no AI 494188

AgR, negou-se provimento ao recurso porque a análise da matéria demandaria apreciação do contexto fático e de legislação infraconstitucional.

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

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

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

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

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

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

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

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

A ação, como fica claro, não se relacionava diretamente aos *produtos intermediários*. Mas, a

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

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

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

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

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

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

1. *Consoante assentado no STJ, no hodierno aresto retromencionado, “A Lei Complementar n. 87/1996 modificou esse cenário normativo, ampliando significativamente as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”.*
2. *Laudo pericial químico determinado pelo juízo constatou que os itens constantes do auto de infração impugnado, com exceção do sensor, se configurariam produtos intermediários, passíveis, portanto, de creditação.*
3. *Recurso conhecido e não provido. (Classe: Apelação, Número do Processo: 0175473-41.2007.8.05.0001, Relator (a): MARIELZA MAUES PINHEIRO LIMA, Publicado em: 02/06/2021)*

O voto condutor, aliás, destacou expressamente:

“A legislação baiana não traz, de modo expresso, a necessidade de que a mercadoria seja totalmente consumida ou desgastada ao final de cada ciclo do processo produtivo para que seja considerada produto intermediário e, por conseguinte, constituir crédito fiscal.” (Negrito do original)

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

implícita uma preconcepção de produtos intermediários que mais se adequa ao regramento anterior.

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

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

Observe-se ainda que, no presente caso, há mais elementos para corroborar essa ótica, pois, embora a autuação tenha indicado que se trata de materiais destinados à reposição de peças e manutenção de maquinários, desde a impugnação apresentada, a recorrente aponta que são, na verdade, produtos intermediários utilizados em seu processo produtivo.

A diferença importa porque peças de reposição e/ou manutenção podem ser classificadas como ativo fixo do estabelecimento, em certos casos, sendo que para tais itens a sistemática de creditamento difere daquela praticada nos produtos intermediários. Mas, em reforço à tese da recorrente, consta dos autos o Parecer ASTEC nº 000014/2017 (fls. 421-424), com a seguinte conclusão:

01. *O autuado apresentou processo de extração, detalhando todo o processo produtivo, conforme fls. 427/431.*
02. *Foi solicitado ao autuado que descrevesse a função específica e a etapa de participação de cada produto relacionado às fls. 10 a 123 (impressos e em compact disk) no processo extrativo, tendo o mesmo apresentado documentos de fls. 436/448, onde detalha a função específica de cada produto relacionado, bem como as etapas de participação e vida útil média.*
03. *Na demonstração do processo produtivo – mina subterrânea às fls. 427 / 431 e no demonstrativo de fls. 436 / 448, o autuado detalha, item a item, todo o procedimento, função e vida útil de cada produto, comprovando que os materiais relacionados na autuação entram em contato direto com o produto que se quer extraír e se desgastam em decorrência desse contato.*
04. *Foi efetuada visita in loco no estabelecimento autuado a fim de verificar a veracidade das informações fornecidas pelo autuado, constatando que as informações fornecidas pelo autuado estão condizentes com o que foi explicitado pelo autuado nos demonstrativos de fls. 436 / 448.*

Sendo assim, considerando a desnecessidade de realização de perícia técnica bem como prejudicada a discussão sobre a coisa julgada em face do entendimento manifestado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Quero pedir vênia ao nobre Relator para manifestar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à possibilidade de creditamento dos itens objeto do presente levantamento fiscal, nos termos em que segue.

Quanto ao direito ao crédito, é importante frisar que a não-cumulatividade, configurada no microssistema brasileiro de ICMS, é do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Na atividade extrativa (em que atua a Ferbasa), o contato direto com o produto acabado é *condition sine qua non* para o reconhecimento ao direito do crédito na aquisição das mercadorias autuadas, conforme previa o art. 93, inciso I, alínea “e” do RICMS/97, regra então vigente, conforme abaixo.

“Art. 93. 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 anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...
e) de mercadorias a serem empregadas diretamente (grifo acrescido) na extração de substâncias minerais ou fósseis;
...”

Como se lê acima, nem todas as aquisições efetuadas por estabelecimentos extractivos dá ensejo ao creditamento do imposto, mas apenas aquelas relacionadas às mercadorias diretamente consumidas na atividade, em conformidade com a dicção do texto regulamentar.

Não basta, por isso, que as mercadorias adquiridas sejam utilizadas no estabelecimento autuado mas faz-se necessário que estabeleçam uma relação direta com o processo produtivo, devendo ser parte integrante dele.

Analizando os elementos dos autos, é possível notar que as mercadorias objeto da presente autuação se encontram relacionadas às folhas 22 a 33 do processo. A descrição dos itens ali contida revela que são “barras, calhas, buchas, chapas, cones, cunhas, lâminas, parafusos, roletes, rotores, tubos, luvas, mandíbulas, cápsulas, placas, porcas, grampos, hastes, brindes, câmaras, etc”. Não se trata de produtos intermediários, já que são itens que não se consomem em um único ciclo de produção, mas perduram por vários.

Trata-se, como se vê, de uma extensa lista de itens identificados como peças de reposição, componentes de máquinas e equipamentos, cujo uso não resulta em elevação da vida útil dos bens aos quais se integram.

Quanto à decisão judicial relativa ao Auto de Infração nº 206910.0004/06-5, informa a douta PGE que a sentença transitou em julgado e que possui efeitos anulatórios e declaratórios (prospectivos), reverberando no presente lançamento.

Solicita que seja feito um cotejo entre as mercadorias lá autuadas e aquelas outras objeto do presente lançamento.

Nesse sentido, o autuante fez a necessária depuração, tendo reduzido o valor lançado conforme demonstrativo acostado ao CD, à folha 850.

Com a exclusão dos meses em relação aos quais o relator reconhece a ocorrência do fenômeno decadencial (com o que concordo), as infrações 01 e 02 ficam reduzidas, conforme demonstrativo abaixo:

MESES	INFRAÇÃO 01 CRÉDITO INDEVIDO	INFRAÇÃO 02 DIF. DE ALÍQUOTAS	TOTAL GERAL
Jan/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Fev/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Mar/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Abr/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Mai/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Jun/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Jul/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Ago/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Set/10	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Out/10	R\$ 3.461,63	R\$ 5.028,75	R\$ 8.490,38
Nov/10	R\$ 2.521,41	R\$ 3.602,02	R\$ 6.123,43
Dez/10	R\$ 4.847,17	R\$ 6.342,23	R\$ 11.189,40
Jan/11	R\$ 8.030,90	R\$ 8.030,90	R\$ 16.061,80
Fev/11	R\$ 4.170,30	R\$ 4.170,30	R\$ 8.340,60
Mar/11	R\$ 4.454,02	R\$ 4.454,02	R\$ 8.908,04
Abr/11	R\$ 8.037,85	R\$ 8.037,85	R\$ 16.075,70
Mai/11	R\$ 5.727,66	R\$ 5.727,66	R\$ 11.455,32

Jun/11	R\$ 11.540,59	R\$ 11.540,59	R\$ 23.081,18
Jul/11	R\$ 3.775,12	R\$ 3.775,12	R\$ 7.550,24
Ago/11	R\$ 11.243,10	R\$ 11.243,10	R\$ 22.486,20
Set/11	R\$ 9.291,93	R\$ 9.291,93	R\$ 18.583,86
Out/11	R\$ 7.932,08	R\$ 7.932,08	R\$ 15.864,16
Nov/11	R\$ 7.128,34	R\$ 7.128,34	R\$ 14.256,68
Dez/11	R\$ 2.887,50	R\$ 2.887,50	R\$ 5.775,00
TOTAL	R\$ 95.049,60	R\$ 99.192,39	R\$ 194.241,99

NEGO, portanto, PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor lançado, conforme demonstrativo acima.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, 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 269140.0003/15-8, lavrado contra CIA. DE FERRO LIGAS DA BAHIA - FERBASA, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 194.241,99, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros (as): Anderson Ítalo Pereira, Evalda de Brito Gonçalves e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS