



PROCESSO Nº 1892342020-4

ACÓRDÃO Nº 327/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: INTERCEMENT BRASIL S. A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: NEWTON ARNAUD SOBRINHO / CARLOS EUGÊNIO BARRETO ALVES ROCHA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

Voto Vistas: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUE ACOBERTARAM AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO) - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos casos em que o contribuinte apresenta declaração do débito, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se aplicar o comando do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, considera-se iniciada no momento da ocorrência do fato gerador.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais de aquisição de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo de estabelecimento de contribuinte do imposto estadual, bem como sobre as prestações de serviços de transporte que acobertaram as aquisições dos referidos produtos.

- Não se configura insumo ou produto intermediário aquele que não compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto.

- O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, excluindo, do seu âmbito de incidência,



apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, com efeitos a partir do exercício de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais que tratem da matéria e que estivessem pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito (29 de abril de 2021).

- A apresentação de provas irrefutáveis de que alguns itens foram equivocadamente considerados para efeito do cálculo do ICMS - Difal acarretou o cancelamento de parte do crédito tributário originalmente lançado.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à maioria e de acordo com o voto original vencedor, do Cons.º Relator Sidney Watson Fagundes da Silva, acompanhado pelos Conselheiros (as), Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões, Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon, José Valdemir da Silva, Lindemberg Roberto de Lima, Larissa Meneses de Almeida, e Heitor Collett, voto divergente vencido apresentado pelo Cons.º Eduardo Silveira Frade, pelo provimento parcial, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002122/2020-20, lavrado em 9 de dezembro de 2020 em desfavor da empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., declarando devido um crédito tributário no valor total de R\$ 640.409,63 (seiscentos e quarenta mil, quatrocentos e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 426.939,75 (quatrocentos e vinte e seis mil, novecentos e trinta e nove reais e setenta e cinco centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB e R\$ 213.469,88 (duzentos e treze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 831.892,06 (oitocentos e trinta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e seis centavos), sendo R\$ 554.594,65 (quinhentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e noventa e quatro reais e sessenta e cinco centavos) de ICMS e R\$ 277.297,41 (duzentos e setenta e sete mil, duzentos e noventa e sete reais e quarenta e um centavos) de multa por infração.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 25 de junho de 2024.



SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, JOSÉ VALDEMIR DA SILVA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA E HEITOR COLLETT.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO Nº 1892342020-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: INTERCEMENT BRASIL S. A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA
RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: NEWTON ARNAUD SOBRINHO / CARLOS EUGÊNIO BARRETO
ALVES ROCHA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

Relator do voto vistas: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN -DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUE ACOBERTARAM AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO) - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos casos em que o contribuinte apresenta declaração do débito, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se aplicar o comando do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, considera-se iniciada no momento da ocorrência do fato gerador.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais de aquisição de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo de estabelecimento de contribuinte do imposto estadual, bem como sobre as prestações de serviços de transporte que acobertaram as aquisições dos referidos produtos.

- Não se configura insumo ou produto intermediário aquele que não seja essencial ao processo produtivo, sendo que compete ao contribuinte comprovar tal essencialidade, o que não se verificou.

- O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, excluindo, do seu âmbito de incidência, apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, com efeitos a partir do exercício de 2024, ressalvados os processos



administrativos e judiciais que tratem da matéria e que estivessem pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito (29 de abril de 2021).

- A apresentação de provas irrefutáveis de que alguns itens foram equivocadamente considerados para efeito do cálculo do ICMS – Difal acarretou o cancelamento de parte do crédito tributário originalmente lançado.

RELATÓRIO

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002122/2020-20, lavrado em 9 de dezembro de 2020, os auditores fiscais responsáveis pelo cumprimento da Ordem de Serviço Especial nº 93300008.12.00001707/2018-68 denunciam a empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., inscrição estadual nº 16.223.141-5, de haver cometido a seguinte irregularidade:

0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

TAL IRREGULARIDADE SE VERIFICOU PELO FATO DE O CONTRIBUINTE NÃO TER RECOLHIDO O ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS CONCERNENTES: A) AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO; B) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO; E C) PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUE ACOBERTARAM AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ASSIM COMO AS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO, CARACTERIZANDO-SE, ASSIM, NUM DESRESPEITO AO ART. 106, II, “C” E § 1º C/C ART. 2º, § 1º, IV E V, ART. 3º, XIII E XIV E ART. 14, IX E X, TODOS DO RICMS/PB, APROV. PELO DEC. 18.930/97, TUDO SOLIDADO EM DEMONSTRATIVOS E EM MÍDIA DIGITAL CONTENDO ARQUIVOS EM FORMATO PDF E TXT QUE, DORAVANTE, SÃO PARTES INTEGRANTES DOS AUTOS.

Em decorrência destes eventos, os representantes fazendários, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB, lançaram um crédito tributário na quantia total de R\$ 1.472.301,69 (um milhão, quatrocentos e setenta e dois mil, trezentos e um reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 981.534,40 (novecentos e oitenta e um mil, quinhentos e trinta e quatro reais e quarenta centavos) de ICMS e R\$ 490.767,29 (quatrocentos e noventa mil, setecentos e sessenta e sete reais e vinte e nove centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 26.



Depois de cientificada da autuação em 21 de dezembro de 2020, a denunciada, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 20 de janeiro de 2021, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em tela, por meio da qual alega que:

- a) Os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao mês de dezembro de 2015 não mais podem ser exigidos, uma vez que extintos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- b) Embora conste, no auto de infração, que as primeiras operações autuadas se referem ao mês de dezembro de 2015, analisando-se as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, verifica-se a existência de operações que ocorreram em meses anteriores a dezembro de 2015, a exemplo na NF-e nº 1783, emitida pela Atlas Copco Brasil Ltda.;
- c) As mercadorias objeto das operações autuadas não foram destinadas ao uso, consumo ou ativo fixo da empresa, mas sim utilizadas como insumos na fabricação dos produtos por ela comercializados, tendo sido totalmente desintegradas no processo produtivo;
- d) Para comprovar o fato alegado, a defesa anexa planilha contendo a descrição detalhada dos itens adquiridos, demonstrando a natureza de insumos dos referidos itens (Doc. 04);
- e) Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, insumo, para fins de ICMS, caracteriza-se como o material que se consome durante o processo produtivo da empresa, sendo desnecessário que se integre ao produto resultado da industrialização;
- f) Diante de todo o exposto, não há que se falar em diferencial de alíquota a ser recolhido;
- g) Ainda que fosse o caso de se exigir o ICMS – Diferencial de Alíquotas, o Estado deveria exigí-lo dos remetentes das mercadorias, quando estas estiverem sujeitas à sistemática da substituição tributária e existir protocolo de ICMS firmado entre os estados envolvidos;
- h) Da análise das operações objeto do auto de infração, verifica-se que várias mercadorias estão enquadradas na sistemática da substituição tributária e são provenientes de estados que possuem protocolos ICMS firmados no âmbito do CONFAZ com o Estado da Paraíba, nos quais fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas aos remetentes dos produtos.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que exarou sentença pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:



ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO E ATIVO FIXO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. MATERIAS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL. INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIFAL. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. DENÚNCIA MANTIDA.

- Desqualificado o pleito de decadência sobre os lançamentos tributários referentes às infrações apuradas no exercício de 2013, diante da aplicação da regra normativa prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias e/ou bens destinados para uso e/ou consumo de estabelecimento adquirente, bem como nas prestações de serviços de transportes tomados sem prestação subsequente vinculada, conforme previsão normativa estatuída na legislação fiscal deste Estado.

- Não se opera o regime de substituição tributária em operações fiscais de aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, situação ocorrida nas notas fiscais de entrada objeto da presente exigência de ICMS – DIFAL.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 25 de novembro de 2021, o sujeito passivo interpôs, no dia 21 de dezembro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação e acrescenta que:

- a) Parte das operações autuadas se refere a transferências entre estabelecimentos da recorrente, não havendo, portanto, ocorrência do fato gerador do ICMS – Diferencial de Alíquotas, consoante dispõe a Súmula STJ nº 166, ratificada pelo REsp nº 1.125.133/SP e ARE nº 1.255.885 e decidido pelo STF no julgamento da ADC nº 49;
- b) Da análise dos documentos listados no anexo único juntado ao auto de infração, constata-se que parte deles foi lançada na EFD em períodos anteriores ao mês de dezembro de 2015, sendo este o caso das NF-e indicadas às fls. 397;
- c) Os produtos autuados são indispensáveis e se consomem ao longo do processo produtivo, a exemplo do item “Dinamite Emulsão Bombeado”, que foi destacado pelo julgador singular em sua sentença.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer:

- a) Seja reconhecida a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 21 de dezembro de 2015;
- b) O cancelamento integral do auto de infração;



- c) Que as intimações sejam realizadas em nome das Dras. Taciana Almeida Gantois e Ana Cristina de Castro Ferreira.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos ao Conselheiro Sidney Watson Fagundes da Silva, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando os argumentos apresentados pela defesa, com o objetivo de conferir ao crédito tributário a liquidez e a certeza necessárias à sua constituição, o relator remeteu os autos ao Centro de Atendimento ao Cidadão da GR1 da Diretoria Executiva de Administração Tributária da Secretaria Executiva da Receita da SEFAZ – João Pessoa para que, na qualidade de repartição preparadora, os encaminhasse aos auditores fiscais responsáveis pela autuação para que fossem cumpridas as providências assinaladas na diligência de fls. 417 a 420¹.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal procedeu aos ajustes solicitados e apresentou os resultados dos levantamentos nos arquivos gravados na mídia digital anexada às fls. 422.

Na sequência, a repartição preparadora, com vistas a preservar o devido processo legal, notificou o contribuinte acerca do resultado do procedimento fiscal², conferindo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar quanto às exclusões realizadas.

Em 25 de março de 2024, o sujeito passivo expressou concordância com os ajustes promovidos e requereu o prosseguimento do feito para análise dos demais argumentos suscitados no seu recurso voluntário.

Cumpridos os termos da diligência, os autos retornaram ao CRF-PB, tendo sido objeto de julgamento na sessão do Tribunal Pleno de 14 de maio de 2024, ocasião em que pedi vistas

VOTO

A *quaestio juris* versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas formulada contra a empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., já qualificada nos autos, relativamente a fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2018.

Conforme registrado na nota explicativa do auto de infração em exame, a recorrente teria deixado de recolher o ICMS – Diferencial de Alíquotas incidente sobre

¹ Por questão de sistematização, os pontos abordados na diligência serão detalhados quando do exame da decadência e do mérito.

² A ciência se efetivou em 26 de fevereiro de 2024.



(i) aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, (ii) entradas de mercadorias para uso e consumo da empresa e (iii) prestações de serviços de transportes que acobertaram as aquisições de itens para uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Em razão dos fatos descritos, recaiu sobre a autuada a denúncia de haver infringido os artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB³:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso IV do § 1º do art. 2º pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

V - sobre a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso XIV do art. 3º pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 3º, o valor da base de cálculo da prestação sobre o qual foi cobrado no Estado de origem;

³ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



X - na hipótese do inciso XIV do art. 3º, o valor sobre o qual incidiu o imposto no Estado de origem;

Nova redação dada ao inciso X do “caput” do art. 14 pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor da operação;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

(...)

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL;

(...)

§ 1º O recolhimento previsto nas alíneas “c” e “d” do inciso II do “caput” deste artigo, será o resultante da diferença de alíquota.

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa disciplinada no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Cumpre esclarecer que corrobora-se com o entendimento do relator original quanto à decadência dos créditos tributários lançados antes do dia 21 de dezembro de 2015, conforme registrado na diligência fiscal, porquanto tais créditos foram extintos pela decadência, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional⁴, uma vez que a ciência do auto de infração se efetivou em 21 de dezembro de 2020.

⁴ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;



O ponto de discórdia tem origem na interpretação dada pelas partes (auditoria, recorrente e relator original) quanto à destinação dos produtos consignados no arquivo intitulado *DEMONSTRATIVO 01 COBRANCA DIFAL POR ITEM NFE.pdf (DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO VALOR DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) POR ITEM DE NFE (REGISTROS C100 E C170) DEVIDO SOBRE AS AQUISIÇÕES DESTINADAS AO USO/CONSUMO E ATIVO FIXO)*, gravado na mídia digital anexada às fls. 26.

Na referida planilha analítica, constam diversos itens que – segundo afirma a defesa – seriam aplicados diretamente na atividade industrial da empresa na qualidade de insumos, tendo sido integralmente desintegrados durante a atividade de industrialização.

Com o intuito de esclarecer a natureza das mercadorias autuadas, o sujeito passivo anexou à impugnação o Doc. 04 (fls. 97 a 161), no qual estaria demonstrada a utilização dos itens adquiridos no processo produtivo da empresa.

O Superior Tribunal de Justiça em Embargos de Divergência em Agravo de Recursos Especial (Earesp 1.775.781/SP), julgado em 11 de outubro de 2023 e suscitado pela Ministra Regina Helena Costa, pacificou a jurisprudência até então divergente entre a Primeira e Segunda Turmas daquela Corte, adotando o critério da essencialidade como premissa para distinção entre bens de consumo e ativo fixo, cujas repercussões cingem-se ao ICMS, conforme se observa:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)

RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA

EMBARGANTE: PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)

ADVOGADOS: ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO - DF023490 ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SC029924 ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138

EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

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

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do



provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

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

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

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

V - Embargos de Divergência providos

Ou seja, o e. STJ assentou o critério da essencialidade do bem para a incorporação deste ao ativo fixo.

Ademais, restou pacificado também pelo e. STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado em 24/04/2018, que o critério da essencialidade há de ser compreendido como conceito de insumo

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)

RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RECORRENTE: ANHAMI ALIMENTOS LTDA

ADVOGADOS: FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E
OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548
FELIPE CORDEIRO - PR047266

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL -
PR0000000

INTERES.: ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA
QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS: GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S)
- SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) -
SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766

ADVOGADA: VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917

SOC. de ADV.: MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E
QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

EMENTA



TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte

A expressão "insumo" consoante o destaca Aliomar Baleeiro

é 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"⁵

⁵ BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214.



Vê-se, pois, que o e. STJ pacificou conceito de insumo como relacionado à essencialidade do bem no processo produtivo, o que haveria de ser considerado para os equipamentos industriais, em consonância com os ensinamentos doutrinários de quem, inclusive, contribuiu quando na edição do Código Tributário Nacional de 1966, observando-se a intenção legislativa naquela oportunidade.

Ademais, saliente-se que é o Superior Tribunal de Justiça quem detém competência para firmar interpretações de normas infraconstitucionais, tais como a LC 87/96, que regulamenta as normas gerais que disciplinam o ICMS.

Com efeito, ainda que se argumente que o Supremo Tribunal Federal (STF) em julgamento do tema 633 (RE 704.815/SC), ocorrido em dezembro de 2023, tenha reafirmado que a não-cumulatividade só se daria em relação aos bens que integrem fisicamente o produto industrializado, dando-lhe ensejo ao creditamento, entende-se que este entendimento não comportaria o melhor juízo, eis que este fixou a seguinte tese:

Tese:

A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, 'a', CF/88 não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação.

No julgamento do referido tema de repercussão geral, o objeto em julgamento era a interpretação a ser firmada no artigo 155, X, “a” da Constituição Federal, que cinge-se à não incidência de ICMS decorrente das operações de exportação. Vejamos a redação da norma constitucional:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;



No caso das exportações, uma vez que as operações de saída para tanto não se sujeitem à incidência de ICMS, a e. Corte Suprema entendeu que a não-cumulatividade das operações anteriores deveria observar o critério do crédito físico, isto é, somente sendo possível o creditamento quanto aos bens que se incorporassem ao produto final, entendendo que seria necessária lei complementar para que os bens destinados à uso e consumo pudessem gerar direito ao creditamento, naqueles casos.

Com efeito, a tese fixada não se prestou para todos os casos, mas restringiu-se às operações de exportação, mesmo porque esta fora a matéria submetida à julgamento.

Regulamentando o direito ao crédito, de forma ampla – excetuadas as operações de exportação, retiradas pelo próprio STF – o ordenamento jurídico pátrio tem lei complementar, notadamente a LC 87/96, também conhecida como Lei Kandir que, em seu artigo 20 assegura 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, conforme se pode observar:

Art. 20. 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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo



permanente, deverá ser observado: (“Caput” do parágrafo com redação dada pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos; (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000 e com redação dada pela Lei Complementar nº 120, de 29/12/2005)

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês; (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado. (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a: I - produtos agropecuários; II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Inciso com redação dada pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)



- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - b) quando consumida no processo de industrialização; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000 e com nova redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)
- III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.
- IV - somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (Inciso acrescido pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza; (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e (Alínea acrescida pela Lei Complementar nº 102, de 11/7/2000, em vigor a partir de 1/8/2000)
 - c) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses. (Alínea com redação dada pela Lei Complementar nº 138, de 29/12/2010)

A LC 87/96, contudo, restringiu o creditamento para as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020, conforme se pode observar do art. 33, I, acima colacionado.

Contudo, o e. STJ entendeu que a restrição seria para uso e consumo e não compreenderia os bens intermediários, desde que essenciais à produção.

Em se tratando de norma infraconstitucional, a competência de fixação de interpretações da matéria seria do e. STJ, que fixou-a considerando o diploma em comento, não havendo que confundir-se com a tese fixada no Tema 633 que referiu-se à impossibilidade de creditamento, também sobre o uso e consumo, considerando-se a saída para o exterior, esta imune constitucionalmente.

Em outras palavras, cotejando-se os entendimentos, tem-se que o e. STJ entendeu que o conceito de insumo, onde haveria direito ao crédito, compreenderia os bens intermediários essenciais à produção, estando, porém de fora os itens de uso e consumo, o que se coaduna com o fixado pelo STF, que não avançou quanto ao conceito de insumo, porém entendeu que os bens de uso e consumo dependeriam de lei própria, no caso das operações de exportação, para serem regulamentadas. Ou seja, os entendimentos se somariam e haveriam de ser observados, compreendendo-se, pois, que os itens essenciais gerariam direito ao crédito, ao passo que os de uso e consumo, não.



Neste esteio, seria imperiosa a análise de cada um dos itens apontados pela fiscalização, como se enquadrados, ou não, no conceito de insumo (essencial) ou uso e consumo.

Este ônus argumentativo, notadamente de explicar a essencialidade de cada um dos itens apontados pela fiscalização, contudo, competiria ao autuado, nos termos do artigo 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/13, o que, todavia, não se verifica no caso dos autos, não sendo possível aos julgadores, com efeito, avançarem ao entendimento de cada um dos itens, eis que neles há alguns como calça jeans, camisetas e vassouras notadamente não essenciais, ao passo que há alguns outros que possam ser considerados como indispensáveis, desde que comprovadamente o faça a autuada, o que não o fez.

Isso posto, no tocante à acusação de ausência de diferencial de alíquotas a ser recolhido nas operações autuadas, relativamente aos bens destinados à ativo fixo e uso e consumo do estabelecimento, divirjo do n. relator originário quanto aos argumentos, embora não se modificando o resultado final do julgamento, que entendeu pela procedência da acusação.

No tocante às transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, corrobora-se com o relator original no sentido de que, no julgamento da ADC nº 49 o e. STF entendeu pelo afastamento da tributação de tais operações, modulando os efeitos da decisão, para determinar a produção de seus efeitos a partir de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, 29 de abril de 2021, que é o caso dos autos, além do expurgo de créditos tributários originalmente lançados quanto aos montantes associados a outros documentos que também não representam mudança de titularidade, a exemplo das notas fiscais de remessa em comodato e remessa de vasilhame ou sacaria.

Outrossim, também corrobora-se quanto ao entendimento de que não há de se exigir ICMS-Difal do adquirente quanto aos produtos sujeitos à substituição tributária, quando os responsáveis destacaram, no corpo das notas fiscais, o valor do imposto incidente sobre as operações.

Para corroborar com o exposto, reapresenta-se, sem modificação, a planilha de crédito tributário assentada pelo relator original:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	dez/15	57.840,53	28.920,27	49.072,36	24.536,19	8.768,17	4.384,09	13.152,26
	jan/16	8.032,90	4.016,45	7.775,29	3.887,65	257,61	128,81	386,42
	fev/16	28.524,05	14.262,03	22.057,48	11.028,75	6.466,57	3.233,29	9.699,86
	mar/16	41.292,80	20.646,40	24.058,47	12.029,24	17.234,33	8.617,17	25.851,50
	abr/16	33.646,39	16.823,20	23.465,90	11.732,96	10.180,49	5.090,25	15.270,74



mai/16	16.354,62	8.177,31	389,05	194,53	15.965,57	7.982,79	23.948,36
jun/16	18.768,42	9.384,21	14.258,79	7.129,40	4.509,63	2.254,82	6.764,45
jul/16	35.255,16	17.627,58	26.972,31	13.486,16	8.282,85	4.141,43	12.424,28
ago/16	6.724,62	3.362,31	2.381,40	1.190,70	4.343,22	2.171,61	6.514,83
set/16	25.264,79	12.632,40	22.237,99	11.119,00	3.026,80	1.513,40	4.540,20
out/16	16.971,73	8.485,87	15.141,00	7.570,51	1.830,73	915,37	2.746,10
nov/16	6.653,57	3.326,79	1.439,96	719,99	5.213,61	2.606,81	7.820,42
dez/16	6.809,56	3.404,78	4.792,95	2.396,48	2.016,61	1.008,31	3.024,92
jan/17	60.702,83	30.351,42	56.792,54	28.396,28	3.910,29	1.955,15	5.865,44
fev/17	2.161,24	1.080,62	520,85	260,43	1.640,39	820,20	2.460,59
mar/17	30.908,04	15.454,02	25.232,20	12.616,10	5.675,84	2.837,92	8.513,76
abr/17	5.867,34	2.933,67	3.194,20	1.597,10	2.673,14	1.336,57	4.009,71
mai/17	93.708,71	46.854,36	70.394,15	35.197,08	23.314,56	11.657,28	34.971,84
jun/17	36.311,90	18.155,95	11.748,92	5.874,46	24.562,98	12.281,49	36.844,47
jul/17	12.228,76	6.114,38	6.820,65	3.410,33	5.408,11	2.704,06	8.112,17
ago/17	34.367,28	17.183,64	19.751,28	9.875,64	14.616,00	7.308,00	21.924,00
set/17	13.935,51	6.967,76	12.093,31	6.046,66	1.842,20	921,10	2.763,30
out/17	17.510,81	8.755,41	10.772,56	5.386,29	6.738,25	3.369,13	10.107,38
nov/17	25.516,11	12.758,06	2.782,19	1.391,10	22.733,92	11.366,96	34.100,88
dez/17	85.018,83	42.509,42	3.384,59	1.692,30	81.634,24	40.817,12	122.451,36
jan/18	28.729,39	14.364,70	27.688,52	13.844,27	1.040,87	520,44	1.561,31
fev/18	14.238,08	7.119,04	13.897,57	6.948,79	340,51	170,26	510,77
mar/18	36.442,36	18.221,18	686,65	343,33	35.755,71	17.877,86	53.633,57
abr/18	6.909,97	3.454,99	977,00	488,51	5.932,97	2.966,49	8.899,46
mai/18	7.720,59	3.860,30	2.738,86	1.369,44	4.981,73	2.490,87	7.472,60
jun/18	11.910,65	5.955,33	6.805,94	3.402,98	5.104,71	2.552,36	7.657,07
jul/18	27.799,70	13.899,85	14.398,49	7.199,25	13.401,21	6.700,61	20.101,82
ago/18	22.140,34	11.070,17	17.965,22	8.982,61	4.175,12	2.087,56	6.262,68
set/18	13.941,69	6.970,85	10.294,05	5.147,03	3.647,64	1.823,82	5.471,46
out/18	45.379,16	22.689,58	8.215,58	4.107,79	37.163,58	18.581,79	55.745,37
nov/18	43.033,72	21.516,86	13.003,87	6.501,94	30.029,85	15.014,93	45.044,78
dez/18	2.912,25	1.456,13	392,51	196,26	2.519,74	1.259,87	3.779,61
TOTAIS (R\$)	981.534,40	490.767,29	554.594,65	277.297,41	426.939,75	213.469,88	640.409,63

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002122/2020-20, lavrado em 9 de dezembro de 2020 em desfavor da empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., declarando devido um crédito tributário no valor total de R\$ 640.409,63 (seiscentos e quarenta mil, quatrocentos e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 426.939,75 (quatrocentos e vinte e seis mil, novecentos e trinta e nove reais e setenta e cinco centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB e R\$ 213.469,88 (duzentos e treze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 831.892,06 (oitocentos e trinta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e seis centavos), sendo R\$ 554.594,65 (quinhentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e noventa e quatro reais e



sessenta e cinco centavos) de ICMS e R\$ 277.297,41 (duzentos e setenta e sete mil, duzentos e noventa e sete reais e quarenta e um centavos) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de junho de 2024.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator



PROCESSO Nº 1892342020-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: INTERCEMENT BRASIL S. A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Auantes: NEWTON ARNAUD SOBRINHO / CARLOS EUGÊNIO BARRETO
ALVES ROCHA

Relator: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA

DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN -DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUE ACOBERTARAM AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO) - INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

- Nos casos em que o contribuinte apresenta declaração do débito, para efeito de contagem do prazo decadencial, deve-se aplicar o comando do artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, considera-se iniciada no momento da ocorrência do fato gerador.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais de aquisição de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo de estabelecimento de contribuinte do imposto estadual, bem como sobre as prestações de serviços de transporte que acobertaram as aquisições dos referidos produtos.

- Não se configura insumo ou produto intermediário aquele que não compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto.

- O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, excluindo, do seu âmbito de incidência, apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, com efeitos a partir do exercício de 2024, ressalvados os processos



administrativos e judiciais que tratem da matéria e que estivessem pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito (29 de abril de 2021).

- A apresentação de provas irrefutáveis de que alguns itens foram equivocadamente considerados para efeito do cálculo do ICMS – Difal acarretou o cancelamento de parte do crédito tributário originalmente lançado.

RELATÓRIO VOTO DIVERGENTE

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002122/2020-20, lavrado em 9 de dezembro de 2020, os auditores fiscais responsáveis pelo cumprimento da Ordem de Serviço Especial nº 93300008.12.00001707/2018-68 denunciam a empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., inscrição estadual nº 16.223.141-5, de haver cometido a seguinte irregularidade:

0285 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. >> Falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa:

TAL IRREGULARIDADE SE VERIFICOU PELO FATO DE O CONTRIBUINTE NÃO TER RECOLHIDO O ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS CONCERNENTES: A) AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO; B) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DE SEU ESTABELECIMENTO; E C) PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE QUE ACOBERTARAM AS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ASSIM COMO AS AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO, CARACTERIZANDO-SE, ASSIM, NUM DESRESPEITO AO ART. 106, II, “C” E § 1º C/C ART. 2º, § 1º, IV E V, ART. 3º, XIII E XIV E ART. 14, IX E X, TODOS DO RICMS/PB, APROV. PELO DEC. 18.930/97, TUDO SOLIDADO EM DEMONSTRATIVOS E EM MÍDIA DIGITAL CONTENDO ARQUIVOS EM FORMATO PDF E TXT QUE, DORAVANTE, SÃO PARTES INTEGRANTES DOS AUTOS.

Em decorrência destes eventos, os representantes fazendários, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB, lançaram um crédito tributário na quantia total de R\$ 1.472.301,69 (um milhão, quatrocentos e setenta e dois mil, trezentos e um reais e sessenta e nove centavos), sendo R\$ 981.534,40 (novecentos e oitenta e um mil, quinhentos e trinta e quatro reais e quarenta centavos) de ICMS e R\$ 490.767,29 (quatrocentos e noventa mil, setecentos e sessenta e sete reais e vinte e nove centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 26.



Depois de cientificada da autuação em 21 de dezembro de 2020, a denunciada, por intermédio de seus advogados, protocolou, em 20 de janeiro de 2021, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em tela, por meio da qual alega que:

- i) Os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao mês de dezembro de 2015 não mais podem ser exigidos, uma vez que extintos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;
- j) Embora conste, no auto de infração, que as primeiras operações autuadas se referem ao mês de dezembro de 2015, analisando-se as notas fiscais relacionadas pela fiscalização, verifica-se a existência de operações que ocorreram em meses anteriores a dezembro de 2015, a exemplo na NF-e nº 1783, emitida pela Atlas Copco Brasil Ltda.;
- k) As mercadorias objeto das operações autuadas não foram destinadas ao uso, consumo ou ativo fixo da empresa, mas sim utilizadas como insumos na fabricação dos produtos por ela comercializados, tendo sido totalmente desintegradas no processo produtivo;
- l) Para comprovar o fato alegado, a defesa anexa planilha contendo a descrição detalhada dos itens adquiridos, demonstrando a natureza de insumos dos referidos itens (Doc. 04);
- m) Conforme entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, insumo, para fins de ICMS, caracteriza-se como o material que se consome durante o processo produtivo da empresa, sendo desnecessário que se integre ao produto resultado da industrialização;
- n) Diante de todo o exposto, não há que se falar em diferencial de alíquota a ser recolhido;
- o) Ainda que fosse o caso de se exigir o ICMS – Diferencial de Alíquotas, o Estado deveria exigi-lo dos remetentes das mercadorias, quando estas estiverem sujeitas à sistemática da substituição tributária e existir protocolo de ICMS firmado entre os estados envolvidos;
- p) Da análise das operações objeto do auto de infração, verifica-se que várias mercadorias estão enquadradas na sistemática da substituição tributária e são provenientes de estados que possuem protocolos ICMS firmados no âmbito do CONFAZ com o Estado da Paraíba, nos quais fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas aos remetentes dos produtos.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que exarou sentença pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:



ICMS – DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO E ATIVO FIXO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. MATERIAS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL. INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIFAL. REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. DENÚNCIA MANTIDA.

- Desqualificado o pleito de decadência sobre os lançamentos tributários referentes às infrações apuradas no exercício de 2013, diante da aplicação da regra normativa prevista pelo artigo 173, inciso I do CTN.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais com mercadorias e/ou bens destinados para uso e/ou consumo de estabelecimento adquirente, bem como nas prestações de serviços de transportes tomados sem prestação subsequente vinculada, conforme previsão normativa estatuída na legislação fiscal deste Estado.

- Não se opera o regime de substituição tributária em operações fiscais de aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, situação ocorrida nas notas fiscais de entrada objeto da presente exigência de ICMS – DIFAL.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 25 de novembro de 2021, o sujeito passivo interpôs, no dia 21 de dezembro de 2021, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual reapresenta os argumentos trazidos em sua impugnação e acrescenta que:

- d) Parte das operações autuadas se refere a transferências entre estabelecimentos da recorrente, não havendo, portanto, ocorrência do fato gerador do ICMS – Diferencial de Alíquotas, consoante dispõe a Súmula STJ nº 166, ratificada pelo REsp nº 1.125.133/SP e ARE nº 1.255.885 e decidido pelo STF no julgamento da ADC nº 49;
- e) Da análise dos documentos listados no anexo único juntado ao auto de infração, constata-se que parte deles foi lançada na EFD em períodos anteriores ao mês de dezembro de 2015, sendo este o caso das NF-e indicadas às fls. 397;
- f) Os produtos autuados são indispensáveis e se consomem ao longo do processo produtivo, a exemplo do item “Dinamite Emulsão Bombeado”, que foi destacado pelo julgador singular em sua sentença.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer:

- d) Seja reconhecida a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 21 de dezembro de 2015;
- e) O cancelamento integral do auto de infração;



- f) Que as intimações sejam realizadas em nome das Dras. Taciana Almeida Gantois e Ana Cristina de Castro Ferreira.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos a mim distribuídos, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Considerando os argumentos apresentados pela defesa, com o objetivo de conferir ao crédito tributário a liquidez e a certeza necessárias à sua constituição, remeti os autos ao Centro de Atendimento ao Cidadão da GR1 da Diretoria Executiva de Administração Tributária da Secretaria Executiva da Receita da SEFAZ – João Pessoa para que, na qualidade de repartição preparadora, os encaminhasse aos auditores fiscais responsáveis pela autuação para que fossem cumpridas as providências assinaladas na diligência de fls. 417 a 420⁶.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal procedeu aos ajustes solicitados e apresentou os resultados dos levantamentos nos arquivos gravados na mídia digital anexada às fls. 422.

Na sequência, a repartição preparadora, com vistas a preservar o devido processo legal, notificou o contribuinte acerca do resultado do procedimento fiscal⁷, conferindo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar quanto às exclusões realizadas.

Em 25 de março de 2024, o sujeito passivo expressou concordância com os ajustes promovidos e requereu o prosseguimento do feito para análise dos demais argumentos suscitados no seu recurso voluntário.

Cumpridos os termos da diligência, os autos retornaram ao CRF-PB.

Eis o relatório.

VOTO DIVERGENTE

A quaestio juris versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas formulada contra a empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., já qualificada nos autos, relativamente a fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 2015 a dezembro de 2018.

Conforme registrado na nota explicativa do auto de infração em exame, a recorrente teria deixado de recolher o ICMS – Diferencial de Alíquotas incidente sobre (i) aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, (ii) entradas de mercadorias para uso e consumo da empresa e (iii) prestações de serviços de transportes

⁶ Por questão de sistematização, os pontos abordados na diligência serão detalhados quando do exame da decadência e do mérito.

⁷ A ciência se efetivou em 26 de fevereiro de 2024.



que acobertaram as aquisições de itens para uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Em razão dos fatos descritos, recaiu sobre a autuada a denúncia de haver infringido os artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB⁸:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso IV do § 1º do art. 2º pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

V - sobre a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso XIV do art. 3º pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 3º, o valor da base de cálculo da prestação sobre o qual foi cobrado no Estado de origem;

X - na hipótese do inciso XIV do art. 3º, o valor sobre o qual incidiu o imposto no Estado de origem;

⁸ Redações vigentes à época dos fatos geradores.



Nova redação dada ao inciso X do “caput” do art. 14 pelo inciso II do art. 1º do Decreto nº 36.213/15 - DOE de 01.10.15. Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor da operação;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

(...)

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL;

(...)

§ 1º O recolhimento previsto nas alíneas “c” e “d” do inciso II do “caput” deste artigo, será o resultante da diferença de alíquota.

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa disciplinada no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Antes de passarmos ao mérito, necessário se faz discorrermos acerca da decadência.

DA DECADÊNCIA

Na decisão prolatada pela instância prima, o julgador fiscal rejeitou os argumentos da impugnante que visava ao reconhecimento da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores ao mês de dezembro de 2015⁹ em razão de haverem sido lançados após o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.

⁹ No recurso voluntário, a defesa reiterou o pedido, destacando que a decadência teria extinguido os créditos tributários associados aos fatos geradores anteriores a 21 de dezembro de 2015.



Assim assinalou a autoridade julgadora:

“Seguindo a linha do CTN, a legislação estadual da Paraíba estabeleceu, através da Lei nº 10.094/2013, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador nas hipóteses em que os contribuintes tenham realizado a entrega da declaração ou recolhido a menor o imposto declarado, já [sic] o Fisco detém todas as informações do contribuinte de forma a proceder à homologação do imposto conforme prevê o art. 22, § 3º, que abaixo reproduzimos:

(...)

*Como se observa, tanto o art. 150, § 4º do CTN, como o art. 22, § 3º, da Lei Estadual nº 10.094/2013, remetem à data de ocorrência do fato gerador, para a contagem do lustro decadencial nas hipóteses de imposto apurado e recolhimento pelo contribuinte. Note-se que o dispositivo da Lei Estadual foi ainda mais preciso ao introduzir a expressão: “contado **exatamente** da data da ocorrência do fato gerador”.*

(...)

No caso em questão, estamos diante de uma infração de natureza obrigacional principal apurada, com lançamento de ofício proposto pela autoridade tributária lastreado em obrigações fiscais que deixaram de ser recolhidas a título de ICMS – DIFAL, na forma e no prazo regulamentares, sobre as entradas de mercadorias para uso e consumo, bem como ativo fixo e nas prestações de serviço de transporte sem efetiva prestação subsequente, onde no meu sentir não se vislumbra os efeitos decadenciais da regra prevista no art. 150, § 4º do CTN, para efeito de homologação pelo fisco.

Em verdade, os lançamentos fiscais para a exigência do crédito tributário, frente à contagem decadencial deve se reportar a data de lançamento das notas fiscais declaradas na EFD e não na data de emissão das notas fiscais pelos fornecedores como entendeu a nobre defesa, visto que a obrigação fiscal se dá pelo registro de entrada no estabelecimento adquirente no estado de destino das mercadorias e não pela data de emissão documental dos fatos geradores.

(...)

Nesta toada, verifico que não se opera efeito decadencial nos lançamentos fiscais por se reportar ao período ainda tempestivo para a constituição do crédito tributário na forma prevista do art. 150, § 4º do CTN (...).”

No que se concerne ao termo inicial para contagem dos prazos decadenciais, impõe-se a incidência do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN quando houver pagamento antecipado, promovido pelo contribuinte, conforme se conclui da exegese do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 150. 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.



(...)

§ 4º 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.

Este disciplinamento também se encontra positivado no artigo 22 da Lei nº 10.094/13.

Art. 22. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação específica de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência deve ser reconhecida e declarada de ofício.

§ 2º Aplica-se o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional aos casos de lançamento por homologação.

§ 3º Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha realizado a entrega de declaração de informações fiscais, à Fazenda Estadual, ou tenha realizado recolhimento a menor do que o declarado, o prazo decadencial será de 5 (cinco) anos, contado exatamente da data da ocorrência do fato gerador. (g. n.)

Por outro lado, não ocorrendo nenhuma das hipóteses do § 3º do art. 22 da Lei nº 10.094/13, não haverá substrato a ser homologado, de sorte que o termo inicial será aquele disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

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;

No caso em exame, não há indicação de que o contribuinte tenha omitido os documentos fiscais listados pela auditoria em seus arquivos de escrituração fiscal digital – EFD.

Ao contrário, no Memorial Descritivo juntado às fls. 6 a 13, constata-se a seguinte informação:

“A) o demonstrativo 01 (demonstrativo analítico constando todas as informações por item de documento fiscal (NFE e CTE), registrados no SPED Fiscal do contribuinte e com os valores calculados pela fiscalização), salvo em mídia digital juntada aos autos;” (g. n.)



Sendo assim, considerando o teor do artigo 22, § 3º, da Lei nº 10.094/13, não há dúvidas quanto à aplicação da regra disposta no artigo 150, § 4º, do CTN para efeito de contagem do prazo decadencial.

Dito isto, importa precisarmos o momento da ocorrência dos fatos geradores.

Para o cenário retratado nos autos, o artigo 12, XIV, da Lei nº 6.379/96 fixou, como termo inicial, a data de entrada da mercadoria ou bem no estabelecimento da empresa. Senão vejamos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo fixo.

Nova redação dada ao inciso XIV do art. 12 pela alínea "b" do inciso I do art. 4º da Lei nº 11.031/17 (DOE de 13.12.17 - Republicado no DOE de 14.12.17).

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado;

Sendo assim, considerando que a ciência do auto de infração se efetivou em 21 de dezembro de 2020, devem ser excluídos todos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes do dia 21 de dezembro de 2015, conforme registrado na diligência fiscal, porquanto tais créditos foram extintos pela decadência, nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional¹⁰.

Para que não remanesçam dúvidas sobre as exclusões, algumas observações se fazem pertinentes:

- a) Ainda que a data de emissão de alguns documentos seja anterior a 21 de dezembro de 2015, deve prevalecer, para fins de contagem do prazo decadencial, a data de entrada informada nos arquivos EFD da recorrente;
- b) Os auditores fiscais – em observância ao que preceitua o artigo 12, XIV, da Lei nº 6.379/96 – registraram, nos demonstrativos que dão suporte à autuação, os fatos geradores de acordo com o mês em que a mercadoria ou o bem deu entrada na empresa. Destarte, a alegação da recorrente de que “*pela análise dos arquivos EFD constantes no Anexo único juntado ao Auto de Infração pelo Fiscal autuante, verifica-se*

¹⁰ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;



que diversas Notas Fiscais foram lançadas na EFD em períodos anteriores ao mês de dezembro de 2015” não está em consonância com o que se observa das provas anexadas pelas autoridades fazendárias que subscrevem a inicial.

Passemos à análise individualizada dos argumentos apresentados pela defesa em seu recurso voluntário.

DA AUSÊNCIA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS A SER RECOLHIDO NAS OPERAÇÕES AUTUADAS

O ponto de discórdia tem origem na interpretação dada pelas partes (auditoria e recorrente) quanto à destinação dos produtos consignados no arquivo intitulado *DEMONSTRATIVO 01 COBRANCA DIFAL POR ITEM NFE.pdf (DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO VALOR DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) POR ITEM DE NFE (REGISTROS C100 E C170) DEVIDO SOBRE AS AQUISIÇÕES DESTINADAS AO USO/CONSUMO E ATIVO FIXO)*, gravado na mídia digital anexada às fls. 26.

Na referida planilha analítica, constam diversos itens que – segundo afirma a defesa – seriam aplicados diretamente na atividade industrial da empresa na qualidade de insumos, tendo sido integralmente desintegrados durante a atividade de industrialização.

Com o intuito de esclarecer a natureza das mercadorias autuadas, o sujeito passivo anexou à impugnação o Doc. 04 (fls. 97 a 161), no qual estaria demonstrada a utilização dos itens adquiridos no processo produtivo da empresa.

Em que pese o esforço empreendido pela defesa, o fato é que o documento por ela apresentado (Doc. 04) foi elaborado de maneira a não permitir a visualização das informações nele contidas.

Tal fato não compromete a apreciação da matéria objeto da lide, na medida em que, a partir da análise do Demonstrativo 01 e das notas fiscais juntadas pela defesa às fls. 163 a 367 (Doc. 05)¹¹, é possível identificar todos os itens sobre os quais incidiu a cobrança do diferencial de alíquotas.

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, de forma reiterada, adotou a posição no sentido de considerar, como insumos ou produtos intermediários, apenas os produtos que venham a ser tomados como elementos essenciais e/ou indispensáveis na fabricação e que sejam integrados fisicamente ao produto.

A título exemplificativo, reproduzo as ementas dos Acórdãos nº 084/2009 e 533/2021:

¹¹ Registre-se que diversas notas fiscais cujos DANFES foram anexados pela defesa não constam na relação de documentos fiscais apresentada pela fiscalização.



Acórdão n° 084/2009

Relator: Cons. Francisco Gomes de Lima Netto

CONSULTA FISCAL – ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – USO E CONSUMO – EMPRESA JORNALÍSTICA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Mercadorias que, embora participando do processo produtivo, não são integralmente consumidas nem fazem parte do produto final, mas agregam-lhe valor. Cabível a cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS por entradas interestaduais, quando o contribuinte do imposto for consumidor final das mercadorias.

ACÓRDÃO Nº 0533/2021

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: LAFARGE BRASIL S.A.

Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - ALHANDRA.

Autuante: JOSÉ JAIDIR DA SILVA.

Relatora: Cons.^a. MAIRA CATÃO CAVALCANTI DA CUNHA SIMÕES. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E/OU CONSUMO. PAGAMENTO PARCIAL. AJUSTES. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Cabe a exigência do diferencial de alíquota nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Parte do crédito tributário restou insubsistente em virtude do pagamento e pela comprovação de devolução das mercadorias.

Outros precedentes na seara judicial também mostram o mesmo direcionamento, consoante denota a ementa do julgamento do RESP 235.324/SP do STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

2. Recurso Especial desprovido.

(RESP 235.324/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.02.2000, DJ 13.03.2000 p. 163)

Nas notas fiscais juntadas pela defesa às fls. 163 a 367, constam diversos itens que – segundo afirma a autuada – seriam aplicados diretamente na atividade



econômica da empresa, dentre os quais, destaco, a título exemplificativo: rolamentos, telhas, retentores, camisas, suéteres, calças, botinas, buchas, correntes, pregos, pallets, cabos de aço, etc.

Não se nega a importância de alguns dos produtos relacionados pelo sujeito passivo para que as indústrias possam realizar suas atividades precípuas¹², contudo tal fato não altera a destinação para a qual foram produzidos, de forma que não lhes pode ser atribuída a condição de insumos ou de produtos intermediários.

O posicionamento do CRF-PB quanto ao tema também encontra eco em outras instâncias administrativas de julgamento.

Caso semelhante fora tratado pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Vejamos a ementa do Acórdão nº 24.039/22/1^a:

Acórdão: 24.039/22/1^a Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001616739-60
Impugnação: 40.010150549-51
Impugnante: LafargeHolcim (brasil) S.A.
IE: 493073229.00-18
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos apresentados pela Impugnante. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

Em recentíssima decisão do STF (RE 704.815/SC, em repercussão geral - Tema 633), os membros da Suprema Corte (*i*) por unanimidade, reafirmaram a regra geral de que a não-cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, pelo qual somente os bens que integram fisicamente o produto industrializado dão ensejo ao creditamento, e não o do crédito financeiro, segundo o qual qualquer insumo utilizado na

¹² Há alguns produtos que, nitidamente, não estão de maneira alguma associados à atividade industrial, não se aplicando ou se consumindo durante o processo produtivo.



produção poderia ser imediatamente creditado e (ii) por maioria, decidiram que, nem mesmo na cadeia de exportação, cabe aproveitamento de créditos de mercadorias que não se incorporam ao produto industrializado.

Ao discorrer sobre o tema, o ministro Gilmar Mendes, em seu voto-vista, assim se pronunciou:

“Quanto às formas de creditamento do ICMS, há confortável consenso doutrinário e jurisprudencial, conforme se demonstrará mais adiante, no sentido de que a CF/88 adotou a técnica do crédito físico, e não a do crédito financeiro. De acordo com o último, todo e qualquer bem ou insumo utilizado na elaboração da mercadoria, ainda que consumido durante o processo produtivo, daria direito à crédito de ICMS. Por sua vez, pela técnica do crédito físico, apenas aqueles bens que se integrem fisicamente à mercadoria dão ensejo ao creditamento, eis que apenas eles se submetem à dupla incidência tributária (tanto na entrada quanto na saída da mercadoria).”

Destarte, não havendo como se atribuir aos produtos indicados no recurso voluntário a condição defendida pela recorrente (insumos), reputo legítima a cobrança realizada pela auditoria.

REMESSAS DE BENS EM TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR

A discussão quanto a exigência de ICMS – Diferencial de Alíquotas sobre operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular foi enfrentada recentemente pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADC nº 49, resultando no afastamento da tributação sobre tais operações.

Não obstante a decisão firmada, no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pelo Estado do Rio Grande do Norte, a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão, para determinar a produção de seus efeitos a partir de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, 29 de abril de 2021.

Os efeitos da decisão, portanto, alcançam o processo administrativo tributário ora em exame, de forma que os créditos tributários lançados sobre as operações de transferência devem ser afastados, por força da decisão proferida pelo STF.

Destaque-se, por oportuno, que o afastamento dos valores lançados a partir das operações ora em análise também foi requerido (e devidamente cumprido) na diligência fiscal.

Também foram expurgados (conforme requerido no despacho de fls. 417 a 419), do cálculo do crédito tributário originalmente lançado, os montantes associados a outros documentos que também não representam mudança de titularidade, a exemplo das notas fiscais de remessa em comodato (NF-e nº 91- chave de acesso nº



26160714668694000144550010000000911407017901), remessa em locação (NF-e nº 3608 - chave de acesso nº 31140400512573000102550010000036081986702814 e NF-e nº 7268 – chave de acesso nº 26160327093558001430550010000072681006352040) e remessa de vasilhame ou sacaria (NF-e nº 259610 - chave de acesso nº 26180660619202001209550310002596101872807373).

DAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE PRODUTOS SUJEITOS À SISTEMÁTICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Outro fato que motivou o encaminhamento dos autos em diligência foi a constatação de que, na planilha original, há documentos fiscais nos quais se observa o destaque do ICMS - ST e que o remetente possuía inscrição ativa como substituto tributário no CCICMS/PB quando da emissão da nota fiscal, sendo este o caso, por exemplo, das NF-e nº 1197890 (chave de acesso nº 26160134274233032993550000011978901840890068) e 20148 (chave de acesso nº 26160210456016001058550010000201481156702948).

Sendo assim, também se faz imperativo expurgar os valores indevidamente lançados, pois não há que se exigir o ICMS – Difal do adquirente, na medida em que os produtos estavam enquadrados na substituição tributária e os remetentes – na qualidade de responsáveis pela retenção e pelo recolhimento do ICMS – ST -, destacaram, no corpo das notas fiscais, o valor do imposto incidente sobre as operações.

Neste norte, considerando todo o exposto, ratifico os termos do resultado da diligência fiscal.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Feitos os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente se apresenta conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0285 - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.	dez/15	57.840,53	28.920,27	49.072,36	24.536,19	8.768,17	4.384,09	13.152,26
	jan/16	8.032,90	4.016,45	7.775,29	3.887,65	257,61	128,81	386,42
	fev/16	28.524,05	14.262,03	22.057,48	11.028,75	6.466,57	3.233,29	9.699,86
	mar/16	41.292,80	20.646,40	24.058,47	12.029,24	17.234,33	8.617,17	25.851,50
	abr/16	33.646,39	16.823,20	23.465,90	11.732,96	10.180,49	5.090,25	15.270,74
	mai/16	16.354,62	8.177,31	389,05	194,53	15.965,57	7.982,79	23.948,36
	jun/16	18.768,42	9.384,21	14.258,79	7.129,40	4.509,63	2.254,82	6.764,45
	jul/16	35.255,16	17.627,58	26.972,31	13.486,16	8.282,85	4.141,43	12.424,28
	ago/16	6.724,62	3.362,31	2.381,40	1.190,70	4.343,22	2.171,61	6.514,83
	set/16	25.264,79	12.632,40	22.237,99	11.119,00	3.026,80	1.513,40	4.540,20
out/16	16.971,73	8.485,87	15.141,00	7.570,51	1.830,73	915,37	2.746,10	



nov/16	6.653,57	3.326,79	1.439,96	719,99	5.213,61	2.606,81	7.820,42
dez/16	6.809,56	3.404,78	4.792,95	2.396,48	2.016,61	1.008,31	3.024,92
jan/17	60.702,83	30.351,42	56.792,54	28.396,28	3.910,29	1.955,15	5.865,44
fev/17	2.161,24	1.080,62	520,85	260,43	1.640,39	820,20	2.460,59
mar/17	30.908,04	15.454,02	25.232,20	12.616,10	5.675,84	2.837,92	8.513,76
abr/17	5.867,34	2.933,67	3.194,20	1.597,10	2.673,14	1.336,57	4.009,71
mai/17	93.708,71	46.854,36	70.394,15	35.197,08	23.314,56	11.657,28	34.971,84
jun/17	36.311,90	18.155,95	11.748,92	5.874,46	24.562,98	12.281,49	36.844,47
jul/17	12.228,76	6.114,38	6.820,65	3.410,33	5.408,11	2.704,06	8.112,17
ago/17	34.367,28	17.183,64	19.751,28	9.875,64	14.616,00	7.308,00	21.924,00
set/17	13.935,51	6.967,76	12.093,31	6.046,66	1.842,20	921,10	2.763,30
out/17	17.510,81	8.755,41	10.772,56	5.386,29	6.738,25	3.369,13	10.107,38
nov/17	25.516,11	12.758,06	2.782,19	1.391,10	22.733,92	11.366,96	34.100,88
dez/17	85.018,83	42.509,42	3.384,59	1.692,30	81.634,24	40.817,12	122.451,36
jan/18	28.729,39	14.364,70	27.688,52	13.844,27	1.040,87	520,44	1.561,31
fev/18	14.238,08	7.119,04	13.897,57	6.948,79	340,51	170,26	510,77
mar/18	36.442,36	18.221,18	686,65	343,33	35.755,71	17.877,86	53.633,57
abr/18	6.909,97	3.454,99	977,00	488,51	5.932,97	2.966,49	8.899,46
mai/18	7.720,59	3.860,30	2.738,86	1.369,44	4.981,73	2.490,87	7.472,60
jun/18	11.910,65	5.955,33	6.805,94	3.402,98	5.104,71	2.552,36	7.657,07
jul/18	27.799,70	13.899,85	14.398,49	7.199,25	13.401,21	6.700,61	20.101,82
ago/18	22.140,34	11.070,17	17.965,22	8.982,61	4.175,12	2.087,56	6.262,68
set/18	13.941,69	6.970,85	10.294,05	5.147,03	3.647,64	1.823,82	5.471,46
out/18	45.379,16	22.689,58	8.215,58	4.107,79	37.163,58	18.581,79	55.745,37
nov/18	43.033,72	21.516,86	13.003,87	6.501,94	30.029,85	15.014,93	45.044,78
dez/18	2.912,25	1.456,13	392,51	196,26	2.519,74	1.259,87	3.779,61
TOTAIS (R\$)	981.534,40	490.767,29	554.594,65	277.297,41	426.939,75	213.469,88	640.409,63

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações sejam realizadas em nome das advogadas da recorrente, indefiro-o por ausência de previsão legal, devendo, para tanto, ser observado o regramento do artigo 11 da Lei nº 10.094/13.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial, para reformar a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002122/2020-20, lavrado em 9 de dezembro de 2020 em desfavor da empresa INTERCEMENT BRASIL S. A., declarando devido um crédito tributário no valor total de R\$ 640.409,63 (seiscentos e quarenta mil, quatrocentos e nove reais e sessenta e três centavos), sendo R\$ 426.939,75 (quatrocentos e vinte e seis mil, novecentos e trinta e nove reais e setenta e cinco centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 2º, § 1º, IV e V; 3º, XIII e XIV e 14, IX e X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB e R\$ 213.469,88 (duzentos e treze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e oitenta e oito centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 831.892,06 (oitocentos e trinta e um mil, oitocentos e noventa e dois reais e seis centavos), sendo R\$ 554.594,65 (quinhentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e noventa e quatro reais e



sessenta e cinco centavos) de ICMS e R\$ 277.297,41 (duzentos e setenta e sete mil, duzentos e noventa e sete reais e quarenta e um centavos) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 25 de junho de 2024.

Sidney Watson Fagundes da Silva
Conselheiro Relator