

**PROCESSO** - A. I. Nº 281082.0001/18-9  
**RECORRENTE** - QUÍMICA AMPARO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0080-04/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12.02.2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0344-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA DESTINADA A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado que os produtos adquiridos não se constituem produtos intermediários e sim destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, cuja utilização do crédito fiscal é vedada. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS. **a)** AO ATIVO FIXO. Comprovado que os produtos objeto da autuação se classificam como material de uso ou consumo e outros apesar de se enquadrarem como ativo permanente, não faz jus ao benefício do diferimento do pagamento da diferença de alíquota, por não estarem vinculados ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Infração procedente. **b)** USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. MATERIAIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS POR ACESSÃO FÍSICA. Restou comprovado que os produtos adquiridos consignados no demonstrativo da infração 3, se caracterizam como materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou a construção de bens imóveis, por acessão física, cujo crédito fiscal não é autorizada pela legislação do imposto e devido o imposto relativo à diferença de alíquotas. Indeferido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora em relação às infrações 1, 2 e 4. Decisão por maioria e, unânime quanto à infração 3.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 26/03/2016, o qual exige ICMS no valor de R\$203.769,99, acrescido de multa de 60% em decorrência do cometimento de quatro infrações:

01. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso ou consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$58.894,63.*
02. *Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento (2014/2016) - R\$34.681,74.*
03. *Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$107.406,27.*
04. *Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo, e ou/consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$2.787,35.*

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 4ª Junta de Julgamento Fiscal:

### **VOTO**

*O auto de infração exige ICMS relativo ao cometimento de quatro infrações.*

*A infração 1, exige ICMS relativo a utilização indevida de crédito fiscal pertinente a aquisição de material destinado a uso e consumo e a infração 4 exige ICMS referente a diferença de alíquota referente às mesmas operações, quando adquiridas em outros estados, motivo pelo qual serão apreciadas conjuntamente.*

*Embora o defendente tenha concentrado os argumentos nas operações de aquisição de GLP que preponderantemente ocorreram em operações internas, conforme ressaltado pelo autuante e demonstrativo sintético de fl. 19, trata-se de aquisição de gás veicular GLP botijão p20, solução wijs qeel 1000ml, solução de limpeza v901-q videojet-vj15 e AT-material construção.*

*Conforme estabelecido no art. 28 da Lei nº 7.014/96, o ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores e quanto a utilização do crédito fiscal, e o § 4º, I do art. 29 estabelece que:*

*§4º 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, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;*

*Já o §1º do mesmo artigo estabelece que:*

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

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

*Por sua vez o art. 33 da LC nº 87/96 estabelece que para a 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; (Redação dada pela LC nº 138, de 2010).*

*Pelo exposto, o produto em questão (Gás-GLP) utilizado como combustível de empilhadeiras não incorpora os produtos fabricados (peças) e não se desgasta em contato imediato com a matéria prima ou produto final comercializado o que o caracteriza como material de uso ou consumo, cujo crédito fiscal correspondente não é autorizado.*

*Ressalte-se que este entendimento é prevalente em relação às decisões proferidas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 444-11/04; CJF Nº 266-11/08; CJF Nº 329-11/09; CJF Nº 0123-11/15; CJF Nº 413-13/13 e CJF Nº 008-11/17 manifestando o entendimento de que o GLP utilizado no abastecimento das empilhadeiras movimentam insumos ou produtos acabados, mas “não entra em contato com o produto final, não o integra e nem se consome ao final de cada processo fabril”, classificando-se como material de uso e consumo do próprio estabelecimento.*

*A mesma interpretação ocorre com os demais materiais objeto da autuação: solução wijs qeel 1000ml, solução de limpeza v901-q videojet-vj15 e AT-material construção, que se caracteriza como material de uso ou consumo e vedado o direito de utilização do crédito fiscal correspondente e devido o ICMS da diferença de alíquota previsto nas aquisições interestaduais de acordo com o disposto no art. 2º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96.*

*Com relação ao argumento de que não há incidência do ICMS sobre as operações interestaduais de transferência de mercadorias, observo que o art. 12, I, da LC nº 87/96 determina que o fato gerador do ICMS considera-se ocorrido no momento da saída da mercadoria ou bem, ainda que para estabelecimento do mesmo titular, como previsto no art. 4º, I da Lei nº 7.014/1996.*

*Observo que a Sumula 166 do STJ foi editada antes da promulgação da LC nº 87/96 e as decisões dos Tribunais Superiores não vinculam às decisões administrativas proferidas por este Conselho de Fazenda Estadual.*

*Quanto ao entendimento manifestado na pelo julgador José Lima Bizerra Irmão no A.I. nº 281082.0030/14-6 de 21/12/2015, conforme ressaltado pelo autuante trata-se de voto vencido e não expressa o entendimento prevalente nas decisões proferidas pelo CONSEF, conforme acima apreciado.*

*Da mesma forma, com relação às decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça do Estado de Pernambuco, tais decisões não vinculam às decisões administrativas proferidas por este CONSEF.*

*Pelo exposto, fica mantida a exigência fiscal e procedentes as infrações 1 e 4.*

*Quanto à infração 2, que exige ICMS da diferença de alíquota de bens destinadas ao ativo fixo de “produtos não vinculados ao processo produtivo”, o defendente alega que a Res. 04/2012, lhe concede benefício do Programa DESENVOLVE e não cabe a fiscalização fazer interpretação restritiva.*

Observo que a Resolução nº 04/2002, que habilitou o contribuinte ao citado Programa, no seu art. 1º, I, estabelece:

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

Conforme ressaltado pelo autuante, o Desenvolve visa fomentar e diversificar a matriz industrial e agro industrial, com formação de adensamentos industriais nas regiões econômicas e integração das cadeias produtivas essenciais ao desenvolvimento econômico e social e à geração de emprego e renda no Estado, de acordo a Lei nº 7.980/2001.

Assim sendo, o diferimento contempla operações de aquisições de ativos fixos vinculados à atividade industrial do beneficiário que no caso industrialização de “sabões, detergentes, palhas de aço, etc.” (fl. 84).

Entretanto, o demonstrativo de fls. 39 a 41 relaciona aquisições entre outros de “software Windows, unidade de água gelada, lavatório, sistema operacional Windows, bebedouro, chapa elétrica de sobrepor, ventilador, televisor, banco, mesas, poltronas, suporte de prateleira, cartela entr/saída, quadro branco parede, etc.”.

Pelo exposto, alguns produtos se classificam como material de uso ou consumo (cartela) e outros apesar de se enquadrarem como ativo permanente, conforme ressaltado pela fiscalização não faz jus ao benefício do diferimento do pagamento da diferença de alíquota, por não estarem vinculados ao processo produtivo do estabelecimento autuado e devido o ICMS da diferença de alíquota previsto nas aquisições interestaduais de acordo com o disposto no art. 2º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Por isso, fica mantida a exigência da infração 2.

Quanto à infração 3 (diferença de alíquota de aquisição de bens destinados ao consumo), o defendente alega que se trata de aquisição de “materiais elétricos e de construção civil” corretamente cadastrados e contabilizados como bens destinados ao ativo imobilizado.

Constato que conforme demonstrativo de fls. 46 a 55, trata se de aquisições de “disjuntor, válvula, cabo flexonax, abraçadeiras, plug, tomada, argamassa, rejuntas, porcas, curva, cotovelo, conexão, placas, caixa de passagem, tê, calha, mangueira, esguincho, eletrodutos, condutele, fita isolante, etc.”.

Observa se que alguns produtos se caracterizam como material de uso ou consumo do estabelecimento, a exemplo de mangueira, esguincho, fita isolante, cujo ICMS da diferença de alíquota é devido nas aquisições interestaduais de acordo com o disposto no art. 2º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Quanto a outros produtos, a exemplo de cabo, abraçadeiras, plug, tomada, argamassa, rejuntas, curva, cotovelo, conexão, placas, caixa de passagem, tê, calha, eletrodutos, condutele, ... trata se de materiais utilizados na construção civil de edificações, conceituados como material de uso e consumo, visto que perdem a sua natureza, transformando-se em bens imóveis por acessão física, e não podem gerar direito ao crédito por não estarem diretamente vinculados à atividade da empresa, mas, sim, à construção de edificações.

Ressalte-se que uma vez “incorporados” à edificação, os referidos bens ficam impossibilitados de retornarem ao campo de incidência do ICMS, sendo inviável a sua desmobilização sem a consequente perda de suas propriedades originais, conforme consignado no Parecer GECOT nº 8771/2005.

Este entendimento foi consolidado em decisões proferidas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0184-11/07; CJF Nº 0888-11/08; CJF Nº 0228-11/11; CJF Nº 0106-11/13 e CJF Nº 01184-11/13.

Portanto, a aquisições destes bens destinados ao ativo imobilizado são considerados alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito fiscal do ICMS, por serem utilizados em imóveis por acessão física, conforme previsto no art. 20, § 1º, da LC nº 87/96 e no art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96.

E em se tratando de aquisições interestaduais, é devido o ICMS da diferença de alíquota de acordo com o disposto no art. 2º, IV, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, é procedente a infração 3.

Com relação ao pedido de redução da multa aplicada por entender que preenche os requisitos constantes do §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/1996, observo que conforme ressaltado pelo autuante o citado dispositivo legal refere-se apenas as multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória. Como na situação presente tratam-se de descumprimento de obrigação principal, observo que o art. 158 do RPAF/BA, prevê que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF. Assim sendo, não acolho o pedido por falta de competência legal deste.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que as multas aplicadas de 60% são previstas no art. 42, II, “f” e VII, “a da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 6/9), se atendido as condições estabelecidas no art. 45 do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 70%. De certa forma, a

*depende da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, o ônus da multa efetivamente pode ser menor do que o percentual de grafado no Auto de Infração.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso, alegando o que segue:

Inicialmente tece um breve relato dos fatos.

Como preliminar, aduz a nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquota, em face da ausência de lei complementar que o regulamente em normas gerais.

Afirma que com a edição da Lei Complementar nº 87/96, foi revogado o Convênio ICM 66/8 (que tinha o condão de estabelecer a sistemática necessária para a apuração do imposto, uma vez que tinha força de Lei Complementar), passando a ser, tão somente, regulada a matéria relativa ao diferencial de alíquotas nas operações interestaduais, tendo sido, tão somente, abordada a questão relativa à hipótese de ocorrência do fato gerador, quando da utilização de serviços, deixando de fora, portanto, qualquer menção à incidência do diferencial de alíquotas, nas operações envolvendo bens destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo.

Entende que, com efeito, o que se verifica do presente caso, é que, ainda que tal exigência tenha sido estabelecida pela própria Constituição Federal de 1988, cumpre ressaltar que nem mesmo a Lei Complementar nº 87/96 teve o condão de regulamentar tal dispositivo constitucional, de modo a poder dar validade e a devida aplicação no mundo fenomênico, preocupando-se, nessa esfera, tão somente, em autorizar o creditamento do ICMS anteriormente cobrado nas operações de aquisição de mercadorias decorrentes de outros Estados da Federação.

Salienta, inclusive, que o STF já proferiu decisão definitiva com relação a esta matéria, no sentido de que não se pode admitir a cobrança do diferencial de alíquota, sem que haja Lei Complementar que regulamente o quanto estabelecido pelo texto constitucional, conforme claramente detalhado pelo E. Ministro Roberto Barroso, nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 580.903/PR, proferido em 28/04/2015 e publicado em 22/05/2015.

Cita também entendimento exarado pelos Tribunais de Justiça espalhados pelo País, como é o caso do julgamento proferido sobre a matéria, nos autos do recurso de Apelação nº 0180015-44.2009.8.19.0001, de relatoria da D. Desembargadora Claudia Telles, da colenda 5ª Câmara Cível do E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em caso idêntico ao presente, em que é questionada a constitucionalidade da Lei Estadual nº 2.657/1996, que regulamenta o ICMS do Estado.

Assim, defende que falta à Lei Baiana nº 7.014/96 pressuposto e condicionante de validade, no caso, norma geral que preveja normas gerais para que haja a cobrança do ICMS pelo diferencial de alíquotas na aquisição de bens para consumo / ativo. Assim, falta ainda lei complementar para que dê vazão ao arquétipo constitucional, lembrando, sempre, que a Constituição Federal não institui tributos nem cria normas gerais.

Salienta para ratificar todas as assertivas dispostas no presente recurso que, em 27/12/2017, foi proferido julgamento da ADI 5866, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria - CNI, em que se discutiu, de forma exaustiva, a constitucionalidade do Convênio ICMS 52/2017, que dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Contudo, que restou demonstrado, por meio do julgamento da aludida ADI 5866, que a edição do Convênio ICMS 52/2017 não obedeceu à cláusula constitucional de reserva de lei complementar, prevista nos art. 146, III, da CF, no que concerne às correspondentes cláusulas 8ª a 14ª 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. Assim, no julgamento da ADI 5866, restou demonstrado que a legislação

estadual deve, necessariamente, obedecer às regras gerais estabelecidas em sede de Lei Complementar.

Deste modo, a recorrente conclui que não se pode afirmar que a cobrança de diferencial de alíquota nas operações interestaduais realizadas com mercadorias destinadas a ativo imobilizado ou de uso e consumo pelo estabelecimento destinatário de tais produtos é correta e válida, unicamente, com base no quanto estabelecido pelo art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal/1988, bem como pelo quanto disposto na Lei Estadual nº 7.014/1996, sem que tenham sido, para tanto, regulamentados tais dispositivos em sede de Lei Complementar, tornando-se, assim, indevida a referida cobrança, na sua integralidade.

Seguindo, alega que não se pode admitir a cobrança de ICMS sobre operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade. Vitória garantida no Judiciário, por ser matéria definida em representativo de controvérsia e súmula de Tribunal Superior, de observância obrigatória pelo Judiciário. Dever de a Administração trabalhar com maior eficiência e projeção de suas decisões.

Afirma que a Decisão recorrida reconheceu essa questão fática (de existência de operações de transferência entre estabelecimentos de mesmo titular). Sucede que apesar de reconhecer a posição Judicial a respeito do assunto, a decisão administrativa afirma que o art. 12, inc. I, da LC 87/96, determina que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída da mercadoria ou bem, bem como que a Súmula nº 166 do c. Superior Tribunal de Justiça e referidas decisões judiciais não vinculariam a administração estadual.

Sendo assim, resta evidente que inexistente o necessário fundamento legal para a instituição e cobrança do diferencial de alíquotas, no caso de transferências de material para uso em outro estabelecimento do mesmo contribuinte, uma vez que a aludida operação está abrangida por regra de não incidência, autorizada pela Constituição Federal e devidamente prevista pelo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo.

Salienta, ainda, que nos autos do Processo Administrativo nº 206973.0004-09-9, envolvendo as mesmas partes, foi proferido voto vencido, relativamente ao entendimento exarado pelos Conselheiros Carlos Henrique Jorge Gantois; Rodrigo Lauande Pimentel e José Antônio Marques Ribeiro, diante do absurdo jurídico da autuação, no sentido de entender que não há incidência de ICMS, nas hipóteses de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Dessa forma, com base em tais assertivas, defende a recorrente que a infração ora discutida deverá ser julgada improcedente, tendo em vista que ainda que se entenda que a mercadoria adquirida pela ora Recorrente se trata de ativo fixo, não pode ser cobrada, uma vez que não incide ICMS entre operações envolvendo estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula nº 166/STJ e julgamento proferido no rito dos recursos repetitivos: *“Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação”* (TJBA; Apelação 0001754-76.2011.8.05.0001, 3ª Turma; Rel. Des. Rosita Falcão de Almeida Maia; j. 17/11/2012).

No mérito, em relação às infrações 01 e 04, explica que o v. acórdão relatado pelo D. Relator Eduardo Ramos de Santana, ratificou o entendimento exarado pelo Sr. Agente Fiscal, consubstanciado, principalmente, na premissa equivocada de que os materiais recebidos pela filial da Química Amparo na Bahia seriam de uso e consumo, e não ligadas à produtividade, a tornar supostamente devidos os creditamentos efetuados e recolhimento com base na diferença de alíquota interestaduais. Todavia, a argumentação da Recorrente foi no sentido de que a mera afirmação do Ag. Fiscal não poderia dizer, com propriedade que tal combustível não fazia parte do processo produtivo, havendo, inclusive, decisões desse próprio CONSEF em sentido favorável à Recorrente e com relação ao GLP.

Salienta que no caso concreto da recorrente, é facilmente reconhecível que estamos inseridos em um contexto de uma empresa de grande porte, de venda de produtos finais químicos, onde a

estrutura, a locomoção e a higienização são pontos chaves para possibilitar a efetiva junção de ativos químicos em uma única embalagem. Seu objetivo é formar e gerar energia à produção. Ou seja, sem eles a atividade diária não se prosseguiria, bem como é observável de plano que sua utilidade está presente somente na construção das etapas de formação do produto (extração, separação, higienização, junção). Sendo assim, independentemente de os combustíveis, soluções de limpeza e materiais de construção não serem mais vistos no produto final, é de rigor se concluir que se desgastam em todo o caminho de produção até a próxima cadeia de consumo.

Com relação a votos já proferidos no âmbito deste e. CONSEF, favoráveis, pegue-se a título de exemplo, o combustível utilizado nas empilhadeiras, no caso, GLP, que foi aplicado para viabilização da atividade industrial e comercial da QUÍMICA AMPARO. Não se constitui material de uso e consumo, mas, sim, insumo necessário à atividade, integrante do custo das mercadorias vendidas, com direito ao crédito fiscal, também com base no quanto disposto no artigo 93, § 1º do RICMS.

Cita entendimento proferido pelo D. Julgador JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO, nos autos do Auto de Infração nº 281082.0030/14-6, publicado pela internet em 21/12/2015 e decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco.

Defende que é essa a correta interpretação sobre produtos de produção e produtos de uso e consumo desde 1996 – e não a de que *“o GLP usado no abastecimento das empilhadeiras movimenta insumos ou produtos acabados, mas ‘não entra em contato com o produto final, não o integra e nem se consome ao final de cada processo fabril’, classificando-se como material de uso e consumo do próprio estabelecimento”* (fl. 05 do acórdão).

Isso, porque, a correta interpretação não é particular da recorrente ou de qualquer empresa, tampouco está à mercê de qualquer ente federativo, mas fruto da própria legislação complementar, a de nº 87/96, cuja observância é deveras obrigatória a todos os Estados.

Salienta que, diferente do que era visto na vigência do Convênio ICMS 66/88, com o advento da Lei Complementar nº 87/96, foram ampliadas as situações de aproveitamento de crédito decorrente da entrada de material intermediário. Tanto assim o é, que o Col. Superior Tribunal de Justiça, este soberano na interpretação das leis federais, expressamente consignou que:

*2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.*

Ademais, em caso análogo ao presente, ou seja, de créditos tributários calculados sobre produtos químicos relacionados à higienização e desinfecção de máquinas e equipamentos do processo industrial, o col. STJ os reconheceu como produtos intermediários. Outrossim, determinou que os autos retornassem ao Tribunal de origem, de Minas Gerais, para novo julgamento, aplicando a tese de que estes produtos intermediários, podem ser objetos de creditamento, pois transacionados já na vigência da LC 87/96.

Assim, requer-se, no âmbito deste processo administrativo, que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, para que seja aplicada a interpretação fornecida há mais de vinte anos pela LC 87/96, de que produtos intermediários PODEM ser objeto de creditamento, de forma a tornar claro que é a medida mais adequada a anulação da infração 1 do Auto de Infração.

No mesmo sentido, quanto à infração 4, verifica que o recolhimento de ICMS efetuado pela Recorrente fora feito exatamente conforme ordena a lei complementar, sendo de rigor a sua anulação pelos mesmos fortes motivos da infração nº 1, ou seja, a de que a entrada de bens de produtos intermediários de produção não pode ser enquadrada como de bens de consumo, portanto, podem se valer do diferencial de alíquotas.

Assim, requer-se, subsidiariamente, acaso não seja de pronto determinado o provimento do recurso, seja determinada a produção de perícia fiscal, para avaliação *in loco*, de que tais produtos são estritamente servidos à atividade fim da empresa, e não para qualquer uso, além da mera execução de seu objetivo social, o que faz com supedâneo no artigo 145 do RPAF.

Quanto à infração 02, entende que está consubstanciada na premissa equivocada de que a aquisição de mercadorias advindas de outras unidades da Federação não estaria destinada ao ativo fixo do próprio estabelecimento da Recorrente, mas de produtos não vinculados ao processo produtivo.

Verifica a falta de qualquer maturidade da autuação fiscal, visto que a própria Decisão recorrida CONTRARIA a autuação. Enquanto a autuação fiscal afirma se tratar de ativo fixo, a decisão administrativa reconhece haver elementos de uso e consumo. Ou seja, no mínimo, não há elementos hábeis e fáticos, a serem revistos perante o Judiciário também, se o caso, que demonstram a falta de precisão fática da descrição da infração.

Quanto ao entendimento de que estes produtos, por não estarem vinculados ao processo produtivo da Recorrente, não fazem jus ao diferimento estabelecido na Resolução 04/2012, correspondente ao benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, denominado DESENVOLVE, afirma a recorrente que tais conclusões se encontram absolutamente equivocadas, conforme se pretendeu demonstrar na impugnação à autuação, pois não traduzem a correta interpretação da precitada Resolução nº 04/2012.

Informa que a Resolução nº 04/2012, em concordância à Lei estadual nº 8.205/2002, não permite que o Fiscal restrinja o âmbito de atuação da referida Resolução, conforme art. 111, do CTN, mas pelo contrário, fornece conceito AMPLO, no sentido de ajudar na economia da região de verdade, na prática, ao invés de se apegar a termos teóricos restritivos, cuja utilidade prática não se compreende.

Nos termos do art. 2º da Lei Estadual nº 8.205/2002, estando a aquisição relacionada à atividade da empresa e ao fomento econômico, está clara a inviabilidade da restrição feita pela fiscalização.

Assim, afirma que a empresa recolheu o ICMS com a diferenciação de alíquotas, valendo-se da máxima prevista por lei, de que produtos que estejam conectados à atividade da empresa (atente-se à amplitude deste termo), mesmo que não sejam parte do processo produtivo (!!!), mas que possuem fomento econômico, ou seja, de contribuir para a contínua e crescente produtividade, podem se beneficiar do recolhimento pela diferença.

A Recorrente insurge contra a procedência quanto à infração 2, porque a Resolução nº 04/2002 não oferece a restrição pretendida pelo Sr. Fiscal, e não confunde conceitos de “bens de produção” com “bens ligados à atividade”, pois este é manifestamente mais amplo.

Com relação à terceira infração, que tem como pano de fundo falta de recolhimento de ICMS, decorrente da diferença apurada entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias decorrentes de outros Estados da Federação, por suposta aquisição de bens para uso e consumo, a recorrente afirma que, assim como ocorrido com a infração 2, nesse caso também a decisão administrativa reconhece que há elementos de ativo fixo, como defendeu a ora Recorrente em sua impugnação, atraindo também hipótese de nulidade clara por discrepância e falta de certeza a respeito dos fatos.

Todavia, informa que a decisão administrativa ainda termina a decisão impedindo o direito ao crédito do ICMS, quando na verdade se está tratando de diferencial de alíquota na entrada. A infração deverá ser revista e anulada. Demais disso, a LC 87/96 não limita o conceito de ativo fixo para fins de proibir sua utilização, diferentemente da sistemática dos materiais de uso e consumo (que serão permitidos a partir de 2020).

Afirma que no caso em específico, trata-se de ativo imobilizado, os quais foram corretamente cadastrados e contabilizados nos registros fiscais da ora Recorrente. São materiais elétricos e de construção civil para fabricação.

Salienta que disjuntores, válvulas, tomadas, mangueiras, eletrodutos, são produtos que são e MUITO utilizados diretamente da atividade empresarial de produção química e não passam por acessão física, como se pretendeu indicar no acórdão.

Explica que, ao contrário do que se verifica nas construções civis normalmente, utilizam-se os referidos materiais e pronto. A finalidade está concluída. Nos casos de fábricas de produção, a edificação é MEIO, para promover a atividade. Portanto, não são bens de consumo, porque sua utilização não termina na sua construção, mas no seu constante, prolongado, sem previsão de término uso, para manter a todo vapor a atividade dentro da fábrica.

Discorre sobre a proporcionalidade da multa aplicada e entende que não há que se falar em incidência de multa, sobretudo, nos patamares cobrados, devendo-se considerar, para tanto, que foram plenamente cumpridos os requisitos constantes do §7º do art. 42, da Lei nº 7.014/1996, uma vez que o próprio agente fiscal capitulou a infração como sendo aquela em que não houve descumprimento de obrigação principal ou pagamento do imposto devido, tornando-se, necessário o cancelamento total da multa imposta no presente caso.

Por fim, requer que seu recurso seja conhecido e provido conforme razões aqui expostas, especialmente, pelas questões que prejudicam todas as infrações, bem como que, materialmente a cada infração, pela inexistência de sua ocorrência (havendo ainda nulidade e incerteza nas infrações 2 e 3, conforme reconhecido pela própria decisão administrativa).

Subsidiariamente, requer a produção de prova pericial, para verificação da utilização dos produtos nas fases produtivas. E, subsidiariamente a isso, o reconhecimento da desproporção da penalidade aplicada.

Recorrente mantém seu requerimento formulado, no sentido de que todas as intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados José Manoel de Arruda Alvim Netto, inscrito na OAB/SP 12.363; e Eduardo Pellegrini de Arruda Alvim, inscrito na OAB/SP 118.685, ambos com endereço na Rua Atlântica, nº 516, Jardim América, São Paulo, CEP 01440-902, sob pena de nulidade.

#### **VOTO (Vencido quanto às Infrações 01, 02 e 04)**

O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de 4 infrações, quais sejam:

- 01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso ou consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$58.894,63.*
- 02. Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento (2014/2016) - R\$34.681,74.*
- 03. Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$107.406,27.*
- 04. Deixou de recolher o ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo, e ou/consumo do estabelecimento (2014/2016) - R\$2.787,35.*

Inicialmente informo que o processo se encontra apto para julgamento, contendo todos os elementos para a devida apreciação da matéria em lide, razão pela qual denego o pedido de diligência/perícia formulado pela recorrente.

No pertinente a alegação de nulidade do Auto de Infração por impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquota, em face da ausência de lei complementar que o regulamente em normas gerais, entendo que não procede tal pleito nesta esfera administrativa.

O diferencial de alíquota, instrumento utilizado para equilibrar a arrecadação entre os estados, encontra respaldo legal no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96 e, tratando-se de um órgão administrativo, não nos cabe analisar a constitucionalidade e/ou ilegalidade da norma, conforme determina o



RPAF/99 em seu art. 167, incisos I e III, vejamos:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Assim, em que pese à existência da discussão no âmbito do judiciário sobre a constitucionalidade/legalidade da cobrança do diferencial de alíquota pelos estados, e levando em consideração que a norma estadual determina a sua aplicação, como órgão administrativo nos cabe aplicar a legislação em vigor.

Quanto ao pleito do contribuinte de que seria aplicável à autuação o entendimento da Súmula 166 do STJ, a qual determina que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, observo que na infração 02 e 04 há operações de transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 6552).

A Súmula nº 166 do STJ, em que pese entendimento esposado pela Junta de Julgamento Fiscal de que esta foi superada pela Lei Complementar, segue vigendo em nosso ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale ressaltar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que já se debruçou sobre a matéria em recurso repetitivo, reconhecendo a não incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, vejamos:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.*

*A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido”. (AgRg no AREsp 69931/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012).*

Também seguindo esta linha, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, prega a não incidência de ICMS sobre transferência de bens entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, entendimento sintetizado no RE 267.599-AgR-ED, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, DJe 30.04.2010 e AI 693.714-AgRJ, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe 21.08.2009, conforme segue abaixo:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE EM DIFERENTES ESTADOS DA FEDERAÇÃO. SIMPLES DESLOCAMENTO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES . 1. A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto. Precedentes. 2. Embargos de declaração acolhidos somente para suprir a omissão sem modificação do julgado.*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. SAÍDA FÍSICA DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS. II - Recurso protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido.*

Mantendo tal entendimento, em 30.05.2014, a Primeira Turma do STF, “*tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas*” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

O próprio TJBA em decisão datada de 21/09/2018 referente ao Processo nº 0526503-95.2014.8.05.0001, decidiu pela aplicação da Súmula nº 166 do STJ em transferências interestaduais, como se

depreende da decisão proferida em Segundo Grau.

Assim, entendo pela exclusão das operações de transferência ocorridas nas infrações 02 e 04, devendo persistir a lide nas operações de compra e venda realizadas pela recorrente.

Quanto às infrações 01 e 04, observa-se que a discussão da lide diz respeito aos itens: (Gás-GLP) utilizado como combustível de empilhadeiras, solução wijs qeel 1000 ml, solução de limpeza v901-q videojet-vj15 e AT-material construção.

A autuação, assim como a decisão de piso, entendeu que tais produtos são de uso e consumo, sendo indevido o uso do crédito de tais itens. Todavia, entendo que assiste razão em parte os fundamentos trazidos pela recorrente.

Em relação ao Gás GLP, utilizado nas empilhadeiras da empresa, vislumbro que o mesmo é essencial à viabilização do processo produtivo da recorrente, estando agregado à etapa final de produção. Assim, entendo que o combustível empregado por uma empresa em seus veículos para empilhar ou transportar matérias-primas ou produtos acabados dá direito ao crédito.

Quanto aos itens solução wijs qeel 1000 ml, solução de limpeza v901-q videojet-vj15, os mesmos são empregados higienização e desinfecção de máquinas e equipamentos do processo industrial, procedimento indispensável no processo produtivo de químicos, o que pode ser considerado como produtos intermediários do processo produtivo, determinando seu legítimo direito ao crédito.

Considerando devido o crédito dos itens mencionados (infração 01), não há que se falar em diferencial de alíquota (infração 04).

Infrações 01 e 04 Improcedentes.

Em relação à infração 02 relativa a cobrança de diferença de alíquota de bens destinadas ao ativo fixo de “produtos não vinculados ao processo produtivo”, no voto condutor restou demonstrado que a Resolução nº 04/2002, que habilitou o contribuinte ao citado Programa, no seu art. 1º, I, estabelece o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas importações e nas aquisições neste Estado e em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens destinados ao ativo fixo, para o momento em que ocorrer sua incorporação.

E que o diferimento contempla operações de aquisições de ativos fixos vinculados à atividade industrial do beneficiário que no caso diz respeito a industrialização de “sabões, detergentes, palhas de aço, etc.” (fl. 84).

Entretanto, o demonstrativo de fls. 39 a 41 relaciona aquisições entre outros de “software Windows, unidade de água gelada, lavatório, sistema operacional Windows, bebedouro, chapa elétrica de sobrepôr, ventilador, televisor, banco, mesas, poltronas, suporte de prateleira, cartela entr/saída, quadro branco parede, etc.”.

Assim, ficou caracterizado que a autuação se debruçou sobre produtos que se classificam como material de uso ou consumo (cartela) e outros enquadrados no ativo permanente.

Todavia, levando em consideração que algumas destas operações dizem respeito à transferência entre estabelecimento de um mesmo titular, e que estas operações devem ser excluídas da infração, entendo pela Procedência Parcial da infração 02, devendo ser mantidas as operações de aquisição.

A infração 03 trata da cobrança de DIFAL em relação ao item AT-material construção, relativos a disjuntor, válvula, cabo flexonax, abraçadeiras, plug, tomada, argamassa, rejuntas, porcas, curva, cotovelo, conexão, placas, caixa de passagem, tê, calha, mangueira, esguinho, eletrodutos, condutele, fita isolante, etc.

Informa a recorrente que são produtos ligados a qualquer atividade de fabricação, especialmente nas que contam com transformação química para criar a estrutura capaz de manter uma atividade constante de larga produção, pois só os maquinários por si só não se conectam, nem funcionam,

nem são 100% aproveitados sem os demais materiais que a acompanham.

Com a devida vênia, assim como o julgador de piso, observo que tais itens são, de fato, material de uso e consumo, visto que são empregados na construção física da empresa, transformando-se em bens imóveis por acessão física, e não podem gerar direito ao crédito por não estarem diretamente vinculados à atividade da empresa, mas, sim, à construção de edificações. Ademais, uma vez “incorporados” à edificação, os referidos bens ficam impossibilitados de retornarem ao campo de incidência do ICMS, sendo inviável a sua desmobilização sem a consequente perda de suas propriedades originais, conforme consignado no Parecer GECOT nº 8771/2005.

Infração 03 Procedente, nos moldes da decisão de piso.

Quanto ao pedido de redução das multas aplicadas com a aplicação do 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, informo que a mesma (atualmente revogada) dizia respeito à redução as multas de obrigação acessória, o que não é o caso. A autuação cobra do sujeito passivo multas de obrigações principais, não se aplicando o teor da norma supracitada.

Em relação ao caráter confiscatório da multa, falece competência a este órgão administrativo tratar de constitucionalidade.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, entendendo pela Improcedência das infrações 01 e 04 e Procedência Parcial da infração 02 e Procedência da infração 03, nos moldes da decisão de piso.

#### **VOTO VENCEDOR (Infrações 01, 02 e 04)**

Peço vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Quanto às infrações 01 e 04, dirijo da possibilidade de creditamento relativamente às mercadorias “gás GLP utilizado nas empilhadeiras” e “mercadorias consumidas na higienização”.

De fato, a regra geral do crédito na indústria se encontra insculpida no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fósfil;*

*...”*

Como se depreende da leitura acima, somente se admite o creditamento, na indústria, de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização. Tal se explica pelo fato de que o sistema da não cumulatividade adotado pela Constituição Brasileira é do tipo crédito-físico, em face do que o lançamento do crédito se restringe àqueles itens que se incorporam ao produto acabado. Não se cogita, portanto, do uso do crédito, quando o consumo do material ocorra dissociado do processo fabril da empresa.

O gás GLP não é utilizado no processo de industrialização, mas em momento posterior, quando o produto já se encontra pronto e acabado para armazenamento, não sendo possível cogitar-se em creditamento.

O mesmo se dá com o consumo dos itens aplicados na higienização das instalações fabris, já que não possuem relação direta com o processo de transformação fabril, não se agregando, nem mantendo qualquer contato com os produtos resultantes do processo.

Nesse sentido, entendo que as infrações 01 e 04 são inteiramente Procedentes.

Quanto às operações de transferência, autuadas nas infrações 02 e 04, a nobre Relatora promoveu a exclusão do ICMS diferencial de alíquotas incidente sobre as mercadorias oriundas dessas operações, com base no que prescreve a Súmula nº 166 do STJ.

Com a devida vênia, penso não ser este o melhor entendimento, uma vez que há disposição expressa na Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 12, inciso I possui a seguinte redação.

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

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;  
...”*

Como se extrai da leitura do texto legal acima, há expressa previsão de incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos, mecanismo que se revela crucial para perfeita distribuição da carga tributária que recai sobre tais movimentações de mercadorias, de forma que o estado de destino possa ser aquinhado com uma parte do imposto relativo à operação.

Assim, como inexistente declaração de inconstitucionalidade da lei acima, em sede de controle concentrado, não vejo como esta Corte possa afastar a aplicação da norma posta. Entendo, por consequência, que se mostra pertinente a exigência do diferencial de alíquotas nas aquisições de transferência.

Assim, peço vênia à nobre Relatora para divergir, **NEGANDO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário e, por conseguinte, mantendo integralmente a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade em relação à infração 03 e, por maioria quanto às infrações 01, 02 e 04, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0001/18-9**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$203.769,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 01, 02 e 04) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infrações 01, 02 e 04) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Rosivaldo Evangelista Rios e Cláudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infrações 01, 02 e 04)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Infrações 01, 02 e 04)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS