

A. I. Nº - 274068.0010/23-2  
AUTUADO - MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PROD. QUÍMICOS LTDA.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/03/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0044-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO/CONSUMO. Excluídos os “filtros” e “carvão ativado”, haja vista a nova orientação do STJ, exarada nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.775.781/SP. Infração parcialmente elidida; **b)** MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração não contestada; **c)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. **i)** CT-es; **ii)** NF-es. Infrações não contestadas; 2. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Excluídas as operações destinadas a estabelecimentos industriais. Infração parcialmente elidida, 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO / MATERIAL DE USO/CONSUMO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. Os efeitos da consulta não prevalecem na hipótese de alteração da legislação consultada. Infração caracterizada; 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2023 (ciência em 03/04/2023, pelo DT-e), exige créditos tributários no valor histórico de R\$ 41.515,21, em decorrência de sete infrações distintas, descritas a seguir:

**Infração 01: 001.002.002** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso/consumo do estabelecimento. **ICMS:** R\$ 3.363,74. **MULTA:** 60%.

*Consta, ainda, que “a utilização dos filtros e carvão descrita no e-mail, de 18/04/2019, comprovam que filtro e carvão não compõem o produto acabado. O carvão é usado por no máximo 3 meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema, portanto são itens de uso e consumo. PALETE também é uso e consumo. Não é produto de embalagem, porque o item vai e volta. Não se incorpora na mercadoria. O anexo 2 tem a relação de notas de PALETE que entraram sem crédito”.*

**Infração 02: 001.002.005** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. **ICMS:** R\$ 47,73. **MULTA:** 60%.

*Consta, ainda, que “o item ALCOOL ETILICO HIDRATADO. 96G tem o NCM 2207.10.90, que consta no item 6.1 do Anexo 1 do RICMS/BA. A empresa também fez diversas saídas sem tributação em 2019, com CFOP 5.403. O contribuinte foi cientificado da inconsistência através de e-mail e em resposta através de e-mail de 27/03/2023 explicou que com fulcro no artigo 8º da Lei estadual nº 7.014/96, inciso I, § 8º não cabe retenção do imposto nas operações de transferências entre filiais. A explicação não justifica o crédito indevido do ICMS normal referente a NF-e 29.784”.*

**Infração 3: 001.002.040** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documentos(s) fiscal(is). ICMS: R\$ 0,36. **MULTA:** 60%.

**Consta**, ainda, que “o contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS valores superiores aos destacados nas notas fiscais. A empresa foi notificada via e-mail sobre a inconsistência e respondeu no e-mail de 22/03/2023. As notas não justificadas fazem parte do Anexo 4”.

**Infração 4: 001.002.040** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documentos(s) fiscal(is). ICMS: R\$ 60,11. **MULTA:** 60%.

**Consta**, ainda, que “o contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS valores não destacados nos CT-e e nas XML, no campo próprio. O contribuinte foi notificado via e-mail sobre a inconsistência e, em resposta no e-mail de 22/03/2023, informou que se creditou porque era tomadora do serviço. A empresa não comprovou o destaque do imposto”.

**Infração 5: 003.002.005** – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS: R\$ 28.613,93. **MULTA:** 60%.

**Consta**, ainda, que “o contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. Para as notas fiscais objeto do anexo 6 não foi considerada a redução da base de cálculo, estabelecida no Termo de Acordo (Processo SIPRO nº 29.900/2014-1 e Parecer nº 3.816/2014), conforme art. 3-K, do Decreto nº 7.799/00, pois os destinatários não eram comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299) ou não eram estabelecimento industrial ou a operação era interestadual. No campo OBS tem o código do motivo. O CNAE está de acordo com relatório do Sistema de Informações do Contribuinte – INC para a data do fato gerador”.

**Infração 6 - 006.005.001** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. ICMS: R\$ 9.346,87. **MULTA:** 60%.

**Consta**, ainda, que “o contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO, com a descrição ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA, valor menor que o devido. Na fiscalização do exercício de 2017 e 2018 o contribuinte informou que calculou o DIFAL conforme Parecer nº 28.976/2016. A empresa foi notificada através da Intimação 10, de 27-05-2019, para corrigir o procedimento. Sendo assim, os cálculos devem ser feitos conforme o entendimento vigente da DITRI. O DIFAL recolhido a menor do período de 2017 e 2018 foi reclamado através do AI 274068.0005/19-10. A 3ª JF, através do Acórdão 0049-03/21-VD, decidiu que uma vez que o contribuinte foi informado sobre a alteração do entendimento da DITRI e que foi concedido o prazo de 30 dias para recolher a diferença, mas o autuado não efetuou o recolhimento da diferença, subsiste a exigência fiscal. O contribuinte, uma vez ciente da alteração da DITRI procedeu a correção para o exercício de 2022, porém não corrigiu os exercícios de 2019 e 2020. O contribuinte também não incluiu o valor do frete referente aos CT-e dos Anexos 9 e 13 na base de cálculo”.

**Infração 7 - 007.001.002** – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outra Unidade da Federação. ICMS: R\$ 82,47. **MULTA:** 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 81/99, mediante a qual aduz os seguintes argumentos.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento. Argumenta que o Fisco agiu em desconpasso com a legislação, na medida em que nem mesmo intimou o sujeito passivo para apresentação de documentos, o que constitui minimização dessa defesa sob o prisma constitucional e

infraconstitucional, considerando que o princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade, e que há, em decorrência, a busca, incessante, de trazer a lume a verdade, o mais próxima possível da realidade dos fatos, e que impera entre autoridade fiscal e contribuinte o dever de cooperação mútua determinado pelo art. 6º do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal. Raciocina que tais normas se assentam na confiança e boa-fé que devem nortear a relação jurídica entre sujeito ativo e sujeito passivo, equilibrando-a.

Assim, alega que a Autuante agiu na contramão desses primados, tendo ceifado, da empresa, o pleno direito de defender-se antes de lançar a cobrança mediante o auto de infração, além de incorrer em interpretação açodada e até rasa, o que fragiliza a autuação. Argumenta que, por certo, a depender do contribuinte, a autoridade fazendária pode deparar-se com elevado volume de documentação e, até, exiguidade de tempo, mas nada justifica não intimar a empresa para apresentar documentos, como ocorreu e eliminou etapa relevante em que se dá essa cooperação mútua entre fisco e contribuinte no acerto, visto que, na eventualidade de equívocos provocados pelo contribuinte - ou pelo fisco -, pode ser aperfeiçoado, com efeito de ajustar o valor da exação fiscal dentro do devido processo legal - contraditório e ampla defesa -, o que não se sucedeu, no caso presente, segundo alega.

E, mais especificamente, afirma que houve cerceio de defesa quanto à infração 01, sem ter havido análise minuciosa, e até, in loco, pela autoridade fazendária, quando acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal, por se tratar de material de uso e consumo e não de produto intermediário, a despeito de cada processo produtivo ter suas especificidades, envolver um contexto, para consumação a contento da atividade-fim. Sustenta que cabe, portanto, afirmar que a descrição dos fatos não primou pela abrangência, mas pela descrição reduzida, limitada, e quase “pronta”, firmada sob conceitos que, pode-se dizer, parciais e rígidos, apesar de suscitar exame com conhecimento técnico específico para não incorrer prejuízo na relação que deve existir de cooperação mútua.

Quanto à infração 05, explica que acusa de utilização de redução da base de cálculo superior ao permitido na lei, para as notas fiscais objeto do anexo 6, que estariam, todas elas, em desalinho ao que prescreve o art. 3º-K do Decreto nº 7799/00. E assim veio a considerar que todos eles, destinatários, não se enquadravam, pois, o CNAE não é correspondente. Argumenta, entretanto, essa não é a verdade absoluta, mas parcial de uma visão estreita, sem preservar o dever de cooperação mútua, que tomou como fonte única o CNAE principal, mais uma vez, cerceando o direito de defesa, e partindo, de logo, para a imputação de irregularidade fiscal, quando a realidade é diversa.

Assevera que a arguição de nulidade do lançamento fiscal é pertinente, justa, consonante a contemporaneidade do direito e da justiça, que repudia a parcialidade e desmotivação dos atos, sobretudo os que acusam o contribuinte e tem efeito de adentrar ao seu direito de propriedade também protegido pela Constituição. Requer que seja declarada a nulidade para que haja o refazimento pela autoridade fazendária, a primar por todas as garantias do devido processo legal desde o nascedouro da relação fisco e contribuinte sob as vestes do princípio da cooperação.

E, mais, que seja declarada a nulidade também em virtude da descrição quanto à imputação 06, que não primou pela clareza, como uma “notícia do fato”, sem maior aprofundamento, e nem os correlatos documentos aos quais faz alusão e estariam, segundo a Autuante, por alicerçar a acusação.

No mérito, quanto à Infração 01, pondera que o ponto nevrálgico envolve a análise técnica, que deve ser imparcial e ampla, acerca do fato, ou seja, se os produtos se configuram como material de uso e consumo ou produto intermediário. Alega que a imputação do Fisco foi sem aprofundamento técnico pormenorizado quanto às peculiaridades do processo produtivo do contribuinte, daí que a acusação fiscal DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL, contém vício material, pois não traduz, com clareza bastante e segurança, a realidade produtiva relativamente à participação dos produtos considerados pela fiscalização como sendo de uso e



consumo, quando, em verdade, são produtos intermediários. Sustenta que falta, à imputação fiscal, um completo e claro descritivo, que espelhe fidedignamente o processo produtivo, o que enseja a insegurança jurídica. Noutras palavras, o auto de infração discrepa da realidade fabril, há falhas que comprometem a forma do ato, e impede a concretização da regular formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, a ensejar a declaração de nulidade da infração 01 desde o seu nascedouro, ato de lançamento fiscal.

Argumenta que a configuração de mercadoria como insumo ou de uso e consumo submete-se a análise fática, incidente-critérios-técnico-científicos. Alega que não se limita ao conceito mera e estritamente normativo. Com efeito, ensina que o STJ abriu distância quanto ao conceito de insumo albergado pelo Convênio ICMS 66/98 e aquele constante do art. 20, § 1º da LC 87/96 que não mais exige ser a mercadoria consumida no processo industrial e integrar o produto final, pois, sabe-se que, antes da atual LC 87/96 vigia o Convênio ICMS 66/88, com força de lei complementar, regulava nacionalmente o ICMS. Em seu artigo 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que fossem consumidos no processo industrial ou integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Com base nessa legislação, explica que o STJ firmou o entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas 2 condições (consumidos no processo fabril e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

Afirma que a hipótese dos autos é a discussão meritória na qual o contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadoria que classifica como insumo. Ocorre que a LC Nº 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, porque faz exigência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º), sendo cediço, em diversos julgados no âmbito da Corte Especial, que consignam que a perícia tem meios de aferir que determinados bens sofrem desgaste total no processo produtivo insito ao objeto social da empresa contribuinte, visto que, sem essa prova aclaradora, não há como afirmar ser incontroversa a efetiva natureza e destinação do produto.

Argumenta que não se pode dizer que a perícia é irrelevante para o seguro e justo deslinde processual, pois seria desprezar a tecnicidade que envolve o processo produtivo de cada contribuinte e que, por isso mesmo, não pode ser generalizado, sem o que há insegurança jurídica na classificação legal do bem e, portanto, quanto a limitação ao aproveitamento do crédito pretendido.

Destaca que, a teor literal do § 1º, do art. 20 da LC 87/96, como assinalado, não é mais necessária a integração ao produto final, bastando a vinculação à atividade-fim do contribuinte. Nesse mesmo diapasão de alargamento do conceito de insumos, bem se extrai do Resp. 82270, relator o Ministro Luiz Fux, quanto à energia elétrica em serviço de telecomunicação, à luz do art. 33, II, B da LC Nº 87/96 e Decreto nº 640/62. Nesse sentido, acentua que o princípio da não cumulatividade previsto no art. 2º do art. 155 da CF/88, abrange os 3 núcleos de incidência, sem exceção, sob pena de tornar o imposto cumulativo em afronta à regra constitucional.

Argumenta que o art. 33, II da LC 87/96 precisa ser interpretado conforme a Constituição Federal, de modo a permitir que a não cumulatividade alcance os 3 núcleos de incidência nela previstos e não apenas a circulação de mercadoria, vertente central, mas não única da hipótese de incidência do imposto, pois a distinção permanece assente em raízes normativas, mas explicitamente no art. 33, I da LC nº 87/96, e o diferimento ali feito quanto aos bens de uso e consumo.

Pondera que não é qualquer bem que ingresse no estabelecimento fabril e seja, v.g., aplicado na manutenção do maquinário, que ganha a configuração de insumo, reclamando-se alguma vinculação ao processo produtivo e seu objeto, pois é dentro dessa compreensão que se há de examinar o caso dos autos considerando o resultado pericial, sem o que, além de incerteza, insegurança jurídica, há cerceamento do direito de defesa. Ainda que, ao julgador, permita-se o livre convencimento na apreciação da prova, desde que a decisão seja fundamentada, sustenta ser cânone do sistema processual que o pleno exercício do contraditório e ampla defesa não subsiste sem o correlato direito à produção probatória com todos recursos inerentes (art. 5º, LV e LVI),

garantia esta que não cabe ser minimizada ao alvedrio de cada julgador.

Postas estas premissas, destaca que se trata, a autora, de empresa fornecedora de produtos químicos, que opera na comercialização e industrialização de matérias primas, principalmente para indústrias transformadoras. Informa que, no seu processo industrial, a filtragem da água, para sua desmineralização, depende, crucialmente, do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, e são consumidos nessa atividade produtiva, sem o que fica prejudicada. Afirma que o carvão ativado atua, nesse tratamento da água impura, significativa e inseparavelmente, como o adsorvente, por ser um dos meios mais eficazes para a remoção de uma vasta gama de contaminantes de águas residuais industriais. Explica que a filtragem é, nesse contexto, uma etapa da atividade industrial, sem a qual não há como determinar e alcançar a pureza necessária.

Menciona que o Fisco descreveu que, no e-mail de 18/04/2019, “*resta comprovado que os produtos - filtros e carvão - não compõem o produto acabado*”, ou seja, assim entendeu que o carvão, por ser utilizado e durar no máximo 3 meses, e os filtros, por serem trocados a cada campanha do sistema, são produtos de uso e consumo e não participam do processo industrial.

Argumenta, todavia, que esse entendimento é fruto de uma falta de maior aprofundamento técnico, e com parcialidade na sanha arrecadatória, face ao desprezo por OUTROS aspectos relevantes, relativos ao processo produtivo, os quais passa a abordar.

Afirma que o artigo 4º do Regulamento do IPI/2010 considera industrialização as operações definidas que modifiquem a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento, tais como: **a) transformação** - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova; **b) beneficiamento** - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto; **c) montagem** - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal; **d) acondicionamento ou recondicionamento** - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria; e **e) renovação ou recondicionamento** - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

Alega que, no seu processo industrial, a filtragem da água, para sua desmineralização, depende, crucialmente, do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, e são consumidos nessa atividade produtiva, sem o que fica prejudicada.

Quanto ao **carvão ativado**, explica que ele atua, nesse tratamento da água impura, significativa e inseparavelmente, como o adsorvente, por ser um dos meios mais eficazes para a remoção de uma vasta gama de contaminantes de águas residuais industriais. Argumenta que a **filtragem** é, nesse contexto, uma etapa da atividade industrial, sem a qual não há como determinar e alcançar a pureza e a qualidade da água, inclusive por exigências sanitárias, ou seja, a produtividade depende, como elemento essencial, da água, mas somente da que estiver desmineralizada – apta o bastante para compor as matérias primas fornecidas para as indústrias de transformação, com o seu envasamento, também realizado pela autora.

Ensina que a literatura técnica acentua que a qualidade da água desmineralizada é dada pela sua condutividade, isto é, a capacidade que ela possui para conduzir carga elétrica. Ao serem removidos os íons da água, ou seja, os compostos inorgânicos ionizados, conseqüentemente ocorre a redução da condutividade, sendo que, em cada processo industrial há um determinado limite máximo de íons livres presentes na água que será utilizada, pois a desmineralização resulta na redução da quantidade de sais dissolvidos de uma água que se encontra em seu estado natural. Explica que sem o carvão ativado não há o tratamento da água e sem ela, não há como a produção seguir seu curso normal dada à essencialidade que a água quimicamente pura tem para

atividade industrial e que depende, necessariamente, da filtragem.

Alega que os elementos carvão ativado (que é um mineral) e os filtros são imprescindíveis para a água ser desmineralizada, indispensáveis para a produção da matéria-prima, como diversos outros produtos. Noutras palavras, a água tratada tem, ainda, outro aspecto com influência potencial para o processo produtivo, ante o seu efeito refrigerador de equipamentos pelos quais circula, o que é um aspecto crucial, e evidencia a indispensabilidade que se revestem os produtos. Entretanto, sem a sua desmineralização e, o que significa dizer, sem a filtragem com seus componentes, a água impura quimicamente causa crostas e corrosão devido aos sais minerais e prejudica todo o curso da produção.

Conclui que a desmineralização é, por conseguinte, elemento integrativo da produção industrial, indispensável à qualidade do produto final, razão pela qual o carvão ativado e os filtros não se resumem na configuração como entendeu o sujeito ativo dessa relação tributária, pois, não se trata de material de uso e consumo porque há reposição, sendo de se atentar para o fato de que, como lavrado o AI, não há clareza quanto à essa conclusão, os critérios de análise adotados, inclusive, os técnicos observados dentro dos parâmetros da química e engenharia química.

Quanto aos **PALETES**, explica que, para que as mercadorias sejam entregues aos clientes da empresa contribuinte, para efetivação segura da operação de venda, a carga produto final deve estar em plenas condições de consumo, daí que o paleta, como produto de embalagem, sem retorno ao fabricante, tem o efeito de assegurar a cautela e segurança no deslocamento, no empilhamento e no transporte, senão elidindo, mas minimizando as avarias, estando, necessariamente, atrelado à atividade-fim. Ou seja, explica que a função do paleta é a de proporcionar, de forma segura, também o transporte de modo a garantir que as mercadorias cheguem intactas aos adquirentes, tornando resistente contra as instabilidades do percurso e, por essa razão, atuam indiscutivelmente como material de embalagem. Além disto, assim acondicionando o produto final, somente é rompido e descartado pelos clientes – empresas atacadistas e varejistas, quando da reorganização de seus estoques ou efetiva revenda, o que resta evidente que saem de forma definitiva do estabelecimento do contribuinte.

Conclui daí que não lhe cabe ser negado o crédito, tratando-se de bens atrelados à atividade produtiva e, portanto, à atividade-fim da empresa, que legitimamente argui que geram o direito ao crédito na respectiva aquisição.

Pondera que, a consistir em vício de nulidade, é legítimo o pleito do contribuinte para que o processo administrativo fiscal - PAF seja convertido em diligência e/ou a perícia. Requer, portanto, a produção da prova pericial / conversão do feito em diligência, para obtenção do primado constitucional do contraditório e ampla defesa. Colaciona a doutrina de Maria Rita Ferragut, em apoio aos seus argumentos.

Quanto à Infração 05, explica que a acusação fiscal é no sentido de que o contribuinte utilizou uma redução da base cálculo superior ao estabelecido na legislação, centrando-se a alegação de que os destinatários não eram comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 46844299) ou não eram estabelecimentos industriais ou a operação era interestadual (Anexo 6).

Alega que a imputação não tem sustentação legal, vez que o sujeito passivo está plenamente amparado, por ter sido seu pleito DEFERIDO no Processo Administrativo nº 029900/2014, que tem, em suma, os termos seguintes: “*Termo de Acordo – Decreto 7799/00 art. 3º-K- redução da base de cálculo nas saídas internas de produtos químicos e petroquímicos, tudo à luz do Parecer Final nº 3816/2014*”. Acresce que todos os requisitos estão em conformidade, atendidos, tratando-se de operações destinadas a estabelecimento industrial nos termos da atual redação do inciso II, acrescentado pelo Decreto nº 17.662, de 12/06/2017. Logo, conclui que não se enquadrava como substituto tributário, a quem cabe a retenção e/ou recolhimento do ICMS.

Pontua que o Anexo 06 da defesa (dela integrante como se transcrito estivesse) elucida todos os



destinatários que têm atividade industrial, com CNAE, secundário e que devem ser excluídos da acusação fiscal. Argumenta que, a bem da verdade, não houve, pela fiscalização, uma análise aprofundada e contextualizada, mas fincada exclusivamente nos CNAES principais, para afirmar, sem real domínio de conhecimento e numa análise açodada, que todos os destinatários não têm qualquer relação com a atividade industrial, não são comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos, ou a operação era interestadual, e que tudo concluiu da visão isolada do CNAE principal, desconsiderando os CNAES secundários. Assim, uma vez constando no cadastro respectivo a condição de indústria, mesmo secundariamente, afirma que nele se baseou, sendo falta de o Poder Público competente auditar os cadastros, periodicamente, por serem norte na efetivação das vendas aos seus clientes.

Logo, em salvaguarda do direito ao contraditório e à ampla defesa, entende ser impositivo que o feito seja convertido em diligência por fiscal estranho ao feito, a viabilizar maior apuração e cotejo dentro de um exame contextualizado, a afastar as fragilidades acusatórias que estão por afetar a segurança jurídica do lançamento de ofício.

Em conclusão, afirma que a imputação fiscal é procedente em parte, primando pela verdade material, cumprindo serem os destinatários contidos no ANEXO 6, desta defesa, excluídos em face dos CNAES secundários, não sendo lícita a inclusão sem a certeza de não atenderem os requisitos do art. 3º-K do Decreto nº 7799/00.

Quanto à Infração 06, explica que, nessa imputação o Fisco traz, em sua argumentação, que o contribuinte lançou nos registros fiscais da apuração do ICMS - operações próprias, no campo demonstrativo do valor total dos ajustes a débito, com a descrição ICMS-DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, valor menor que o devido. E que, na fiscalização do exercício de 2017 e 2018, o contribuinte informou que calculou o DIFAL conforme o Parecer nº 28.976/2016. Diz também que a 3ª JJF, no Acórdão nº 0049-03/21 VD, decidiu que, uma vez que o contribuinte informado sobre o recolhimento da diferença, subsiste a exigência fiscal. E tanto que ao ficar ciente da alteração pela DITRI, procedeu a correção para o exercício de 2022, porém, não o fez quanto aos exercícios de 2019 e 2020.

A despeito desse breve relato, aduz os seguintes argumentos:

- 1- *Que o sujeito passivo procedeu com base no Parecer 28976/2016 (doc. anexo), oriundo do expediente de Consulta;*
- 2- *Que, em havendo documento da própria SEFAZ como norte a ser seguido, a ele, contribuinte, cabia se embasar, não tendo seu agir sido aleatório, mas, ao reverso, estribado na assertiva do sujeito ativo, exposta em forma de parecer;*
- 3- *Não houve fiscalização nos exercícios de 2019 e 2020, mas, sim, em 2021 até os primeiros dois meses de 2022, quando lastreado no esclarecimento da auditora fiscal, que apresentou como referencial a decisão da 3ª JJF, com a mais absoluta boa-fé e idoneidade que lhe são próprias, acatou e recalculou, apurando daí a diferença consoante a nova metodologia de cálculo de alíquota;*
- 4- *Todavia, informa que a fiscal exigiu que o contribuinte o fizesse retroativamente, sob a alegação de que foi por ele aceito o recálculo para apurar a diferença a pagar tanto que o fez, mas sem retroagir e, por isso, lançou a infração;*
- 5- *E assim, desconsiderou a existência do conteúdo do dito parecer que vigia e estribou os cálculos de alíquota, a demonstrar que o contribuinte todo o tempo agiu com total boa-fé.*
- 6- *E, portanto, desconsiderar a existência desse referido parecer, é atentar contra a segurança jurídica dos contribuintes, que se valem do conteúdo expendido pela SEFAZ para agirem dentro da legalidade, o que é fato.*
- 7- *Logo, a imputação confronta-se com o entendimento da SEFAZ, e menospreza a boa-fé e lisura do contribuinte, que resta manifesta, e o pune com multa, sem se perder de vista que sequer o acórdão foi emanado de uma das Câmaras deste d. Conselho, órgãos paritários, que não consiste em comprovação do posicionamento da DITRI quanto à matéria, mas a Consulta, sim.*

Em conclusão, assevera que a acusação fiscal é improcedente, e, mesmo que houvesse a comprovação de conduta ilegal pelo contribuinte, o que não há no AI, apontando, inclusive,

contextualizando, e comprovando documentalmente o que aduz concisamente nessa infração, sem clareza bastante, é de se atentar para a conduta do sujeito passivo, sedimentada na boa-fé, coerência e idoneidade fiscal, o que não cabe ser desconsiderado, também quanto à multa, que sequer foi mitigada, e deve sê-lo por justiça fiscal.

Informa que as infrações 02, 03, 04 e 07 deixaram de ser impugnadas face aos valores manifestamente irrisórios que desmerecem a movimentação da atividade julgadora do CONSEF para seu deslinde.

Do exposto, requer o acolhimento das preliminares de nulidade, que, se ultrapassadas, seja deferido o direito do sujeito passivo à produção probatória conforme os preceitos constitucionais e infraconstitucionais, ou seja, a conversão do feito em perícia quanto à infração 01, e quanto às infrações 05 e 06, seja convertido em diligência por fiscal estranho ao processo em tela, ficando arguida desde já a nulidade caso haja restrição à defesa. Finalmente, ainda por cautela, quanto ao mérito, haja o julgamento pela improcedência, a traduzir a justiça almejada no âmbito desse d. Colegiado.

Nesses termos, pede deferimento.

Às folhas 115-A/144, a Autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Explica que a impugnante alega que a fiscalização não intimou o sujeito passivo para apresentação de documentos, o que constitui minimização dessa defesa sob o prisma constitucional e infraconstitucional. Pondera que a defendente está se baseando em uma legislação desatualizada, pois, com o advento do SPED FISCAL, todas as notas fiscais de entrada como as de saída, além da escrituração fiscal estão na base de dados da Secretaria da Fazenda, o que se faz desnecessária a intimação para apresentação dos respectivos documentos. Informa que a empresa foi cientificada do início da fiscalização, conforme folha 9. Informa que, a partir da documentação existente na base de dados, as análises foram feitas.

Quanto à alegação de que a empresa teve ceifado o pleno direito de defender-se antes de lançar a cobrança mediante o auto de infração, afirma que a arguição não prospera por dois motivos. Primeiro, não existe, na legislação do Estado da Bahia, a obrigatoriedade de informar ao sujeito passivo as inconsistências encontradas antes da lavratura do auto de infração. Segundo, porque, mesmo não havendo a obrigatoriedade, a fiscalização enviou e-mail notificando as inconsistências fiscais, folhas 10 a 17, ocasião em que pode justificar algumas inconsistências. Portanto, conclui que a cooperação mútua existiu no processo de fiscalização.

Quanto à alegação de que a descrição dos fatos não primou pela abrangência, mas pela descrição reduzida e limitada, contrapõe-se, afirmando que a citação não condiz com a realidade, pois as infrações têm descrição complementar de forma clara e detalhada e os anexos são capazes de quantificar o imposto reclamado, além de ter informações técnicas como número do documento fiscal, código e descrição do item, valor, base de cálculo, alíquota e outras informações necessárias. Assevera que os dados do lançamento fiscal dão total compreensão da infração.

Quanto às infrações 2, 3, 4 e 7, informa que não foram impugnadas. Portanto, ratifica os seus conteúdos.

Quanto à Infração 01, explica que a autuada alega que existiu cerceamento de defesa, já que não houve análise minuciosa, e até, *in loco*, pela autoridade fazendária, quando acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal, por se tratar de material de uso e consumo e não de produto intermediário, já que, segundo a impugnante, os filtros, carvão são produtos intermediários e não material de uso e consumo.

Assevera que a alegação é improcedente. Explica que a fiscalização efetuou a análise do processo, baseada em e-mail enviado pela própria impugnante em 18/04/2019, folha 11. Além do mais, informa que idêntica infração já foi objeto de autuação da mesma empresa em outros exercícios, destacando que os julgamentos do mérito foram favoráveis ao fisco, de acordo com o



Acórdãos JJFs N<sup>os</sup> 0049-03/21-VD, 0244-02/21-VD e o Acórdão CJF N<sup>o</sup> 0199-11/22-VD. Transcreve o inteiro teor dos acórdãos citados.

Explica que a impugnante alega que os itens carvão ativado e filtros são produtos intermediários dentro da arquitetura normativa contemporânea e não material de uso e consumo como defende a fiscalização. Ainda segundo a defendente, no auto de infração, a descrição ali contida não traduz, com clareza bastante e segurança, a realidade produtiva respectiva, relativamente à participação dos produtos considerados pela fiscalização como sendo de uso e consumo, o que é um aspecto relevante quanto à presença de vício de nulidade e que, assim embasada, requer a nulidade.

Assevera que, igualmente, a alegação não prospera, pois, na folha 1, na descrição complementar consta a informação: *“A utilização dos filtros e carvão descrita no e-mail, de 18/04/2019, comprovam que filtro e carvão não compõem o produto acabado. O carvão é usado por no máximo 3 meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema, portanto são itens de uso e consumo”*. Desta forma, entende que existe descrição clara sobre a situação de que carvão ativado e filtros são materiais de uso e consumo.

Além do mais, informa que a fiscalização se baseou na descrição do uso dos referidos itens no e-mail da folha 11. Alega que os itens em questão, como filtro e carvão, não entram na composição do produto final, nem são consumidos no processo, sendo descartados após o ciclo de vida de, no máximo, 3 meses. Ressalta que, no descritivo do processo produtivo apresentado pelo defendente, no e-mail de folha 11, consta o seguinte: *“Um dos cilindros do sistema possui carvão ativado como leito filtrante. O carvão ativado elimina cor, odor, mau gosto, remove substância orgânicas dissolvidas através de mecanismo de adsorção. Ele deve ser usado por, no máximo, três meses. Além do leito de carvão ativado existem pré-filtro (5 micras) e pós-filtro (1 micra) que ajudam na purificação da água. Esses filtros devem ser trocados a cada campanha do sistema, ou seja, assim que o sistema indicar saturação”*.

Destaca que estes itens são colocados e descartados do equipamento filtrante em um curto período. Desta forma, conclui que os itens não são produtos intermediários e sim uso e consumo.

Explica, ainda, que, de acordo com a recorrente, o STJ abriu distância quanto ao conceito de insumo albergado pelo Convênio ICMS 66/88 e aquele constante do art. 20. § 1º da LC 87/96, ao não mais exigir que a mercadoria seja consumida no processo industrial e integre o produto final, mudando o entendimento anterior de que somente os insumos que atendessem a essas 2 condições (consumido no processo fabril e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

Argumenta que, da leitura do inciso III, do art. 31 do Convênio ICMS 66/88, tem-se a conclusão lógica de que o direito ao crédito está sujeito a condição de elemento indispensável a sua composição somente para mercadorias ou produtos consumidos ou que integrem o produto final. Alega, no entanto, que o filtro e o carvão não são consumidos. Eles são trocados e descartados. Também não integram o produto final. Logo não dão direito ao crédito.

Explica que, de acordo com a recorrente, a LC 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, porque faz exigência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

Contrapõe-se, todavia, a tal alegação, afirmando que, para o § 1º, do art. 20 da LC n<sup>o</sup> 87/96, o crédito para mercadorias é diferente de material de uso e consumo. Embora a impugnante cite o REsp n<sup>o</sup> 882.807/SP (DJU de 19/05/2009), a Autuante afirma que esta decisão não implica em jurisprudência, pois existem outras decisões que são favoráveis ao fisco, como o REsp n<sup>o</sup> 1.075.508/SC que determina que *“não geram créditos aquisições de bens para composição do ativo permanente ou de insumos para mero uso e consumo que não se agreguem ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de pronto e integralmente no processo de industrialização, os quais não se podem confundir com – insumos - matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem”*. Argumenta que, no e-mail da folha 11, a defendente citou que o carvão é usado no máximo 3

meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema, portanto não se agregam ao produto final, nem são consumidos no processo industrial.

Reportando-se à alegação defensiva de que o princípio da não cumulatividade previsto no § 2º, do art. 155 da CF, abrange os 3 núcleos de incidência, assevera que a alegação é improcedente, pois um item para ter direito ao crédito e exercer o primado da não-cumulatividade é necessário preencher requisitos e, como demonstrado anteriormente, o carvão ativado e os filtros não atendem às condições.

Quanto à alegação defensiva acerca da necessidade da perícia, afirma que tal arguição não se aplica na respectiva questão, pois a própria defendente enviou e-mail, descrevendo o processo, onde fica claro que o carvão e o filtro não são consumidos ou integram o produto final.

Quanto ao direito à produção probatória, argumenta que o respectivo processo administrativo ofereceu a oportunidade do direito ao contraditório, portanto o direito constitucional de defesa foi respeitado.

Quanto à alegação defensiva de que *“a filtragem da água, para sua desmineralização, depende, crucialmente, do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, e são consumidos na atividade produtiva”*, assegura que a alegação está incorreta uma vez que a questão é que a definição de insumo não se dá pela sua essencialidade de uso. Para um item ser considerado insumo, defende que ele deve compor o produto final ou ser totalmente consumido. Caso contrário, é considerado material de uso e consumo.

Relativamente ao argumento de que, no processo industrial da autuada, a filtragem da água, para sua desmineralização, depende crucialmente do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura, contrapõe-se, afirmando que a arguição da impugnante não prospera, pois a desmineralização da água pode ser um processo produtivo, mas o carvão ativado e o filtro não fazem parte da composição final da água desmineralizada. Conforme relata a própria defendente, afirma que o carvão remove contaminantes e o filtro serve para atingir a pureza e a qualidade da água e este processo remove íons. Assevera que tais itens não são consumidos na atividade produtiva. Informa que, no e-mail da folha 11, está dito que o carvão é usado no máximo 3 meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema.

Argumenta que, de acordo com o entendimento da SEFAZ e decisões reiteradas do CONSEF, se os itens (filtro e carvão) não entram na composição dos produtos industrializados, eles são uso e consumo.

Quanto ao palete, afirma que a alegação defensiva (de atrelamento desse item à atividade fim) não prospera, pois não existe creditamento para palete e foi encontrada na EFD entrada de palete com CFOP 1.949 com o esclarecimento de devolução nas informações complementares. Ratifica a infração 1.

Quanto à Infração 5, relativamente à alegação de que agiu com respaldo do Parecer 3.816/2014, que habilitou o Sujeito Passivo ao benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, argumenta que, para ter direito ao benefício do art. 3º-K, tem de atender a algumas condições e nem todas as operações em que a defendente utilizou a redução são internas, ou destinadas a estabelecimento de contribuinte com CNAE 4684299, ou destinadas para indústria. Destaca que, na folha 96, a própria recorrente admite que a imputação fiscal é procedente em parte.

Explica que esta rotina não é automatizada, tendo de fazer toda a verificação da atividade econômica por data do fato gerador, manualmente. Informa que a atividade econômica dos 311 destinatários foi revista. Informa, ainda, que as operações remanescentes não atendem ao estabelecido no art. 3º-K do Decreto nº 7.799/00, por três motivos: *“1) operações interestaduais, letra B da coluna OBS do Anexo 16; 2) não destinadas a contribuinte com atividade de comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299); ou 3) não destinadas a estabelecimento industrial, letra A da coluna OBS do Anexo 16”*.

Pontua que as operações com CFOP 6.101 para os Estados de Sergipe e Pará não são operações internas, portanto, não têm o benefício do art. 3º-K do Decreto nº 7.799/00.

Pontua, ainda, que, das operações internas, CFOP 5.102, os destinatários com CNPJs nºs 24.649.565/0001-62 e 28.825.829/0001-42 não são estabelecimentos com CNAE 4684299, ou indústria. Informa que os dados foram transferidos do Sistema de Informação do Contribuinte – INC.

Colaciona imagens, extraídas do Sistema INC, em apoio aos seus argumentos no sentido de que o destinatário de CNPJ 24.649.565/0001-62 tem como atividade principal 4646001 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, conforme imagem abaixo.

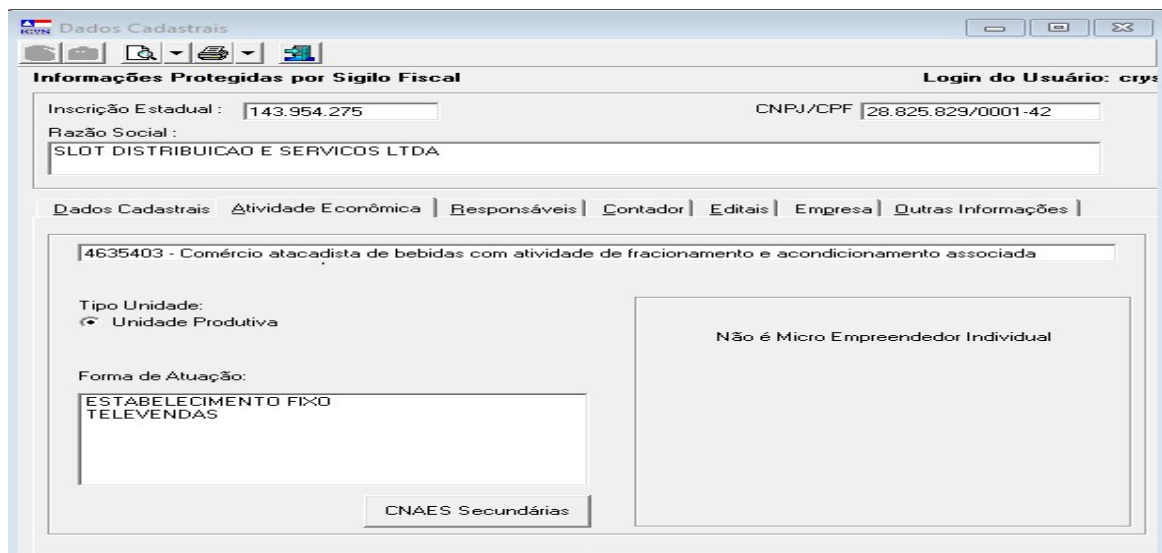
E como atividades secundárias as indicadas abaixo.

| Cod.Atividade | Des.Atividade   |
|---------------|---|
| 4646002       | Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal  |
| 4772500       | Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal                                       |
| 4930202       | Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional |
| 4930203       | Transporte rodoviário de produtos perigosos   |

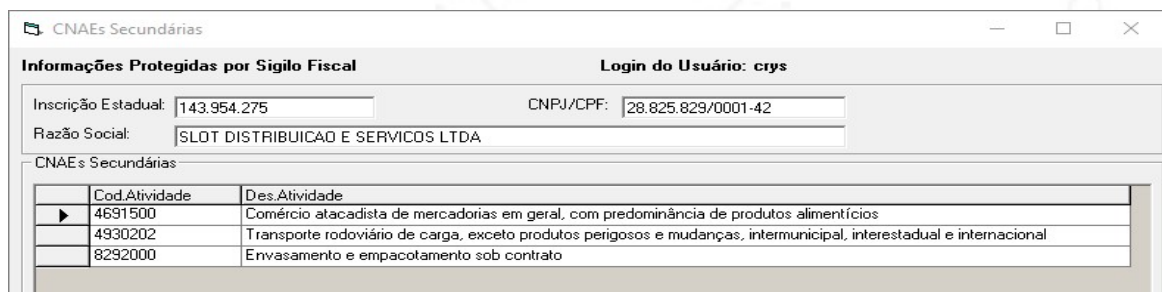
Ressalta que não houve alteração na atividade econômica.

Informa, ainda, que o destinatário de CNPJ 28.825.829/0001-42 tem como atividade principal 4635403 - Comércio atacadista de bebidas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada, conforme abaixo.





Quanto às atividades secundárias, informa que são as abaixo indicadas:



| Cod.Atividade | Des.Atividade   |
|---------------|---|
| 4691500       | Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios                             |
| 4930202       | Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional |
| 8292000       | Emvasamento e empacotamento sob contrato  |

Da mesma forma, destaca que não houve alteração na atividade econômica.

Por fim, quanto à Nota Fiscal nº 88.881, de 08/05/2019, CFOP 5.949, afirma ser referente a remessa da mercadoria da Nota Fiscal-e nº 88.694, de 30/04/2019, relativo a importação, que tem redução da base de cálculo de forma que a carga tributária resultante corresponda a 4%. Sendo assim, conclui que a Nota Fiscal-e nº 88.881 foi excluída no Anexo 16.

Se o Egrégio Conselho concordar com a metodologia, informa que a Infração 5 fica conforme o Anexo 16 (vide folha 145).

Quanto à Infração 6, relativamente à alegação do Sujeito Passivo (no sentido de que procedeu com base no Parecer nº 28976/2016, acatou e recalculou o DIFAL de 2021 após a decisão da 3ª JF e que a fiscalização não poderia exigir a diferença e multa sobre o DIFAL para o período de 2019 e 2020), afirma que a alegação não prospera. Informa que, na fiscalização de 2017 e 2018, a empresa foi notificada a proceder à correção do DIFAL e não o fez, o que acarretou em autuação, Auto de Infração nº 274060.0005/19-0. Informa que a infração foi julgada procedente, conforme Acórdão JF nº 049-03/21-VD, ficando, a defendente, ciente de que o DIFAL estava incorreto, tanto que mudou a forma de calcular a partir de 2021. Argumenta que entre a notificação para corrigir o DIFAL, a decisão da 3ª JF, até antes do início da ação fiscal, o contribuinte teve tempo para corrigir o DIFAL de 2019 e 2020 e não o fez, mesmo tendo ciência do erro.

Ratifica a infração 6.

Quanto à solicitação de perícia/diligência, afirma que não se faz necessária, pois constam, do respectivo PAF, todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Por tudo quanto aqui exposto, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência parcial do presente lançamento.

Cientificado do teor da informação fiscal, o Sujeito Passivo não se manifestou.

É o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade do lançamento por falta de intimação para apresentação de documentos, antes da lavratura do Auto de Infração, não merece prosperar, pois, embora salutar, inexistente obrigatoriedade de que sejam apresentadas, previamente à lavratura do AI, as irregularidades apuradas.

Ademais, conforme esclarece a autoridade fiscal, a fiscalização enviou e-mail notificando as inconsistências fiscais (vide folhas 10 a 17 do processo), ocasião em que teve, a empresa, oportunidade de justificar algumas inconsistências.

Quanto às demais arguições de nulidade das infrações 01, 05 e 06, serão tratadas juntamente com o mérito.

Assim, rejeito a arguição de nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de perícia/diligência, denego por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

No mérito, trata-se de exigência fiscal decorrente de sete infrações distintas. O Sujeito Passivo contestou, apenas, as infrações 01, 05 e 06, nada aduzindo relativamente às infrações 02, 03, 04 e 07.

Assim, julgo as infrações 02, 03, 04 e 07 procedentes.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”. Trata-se de apropriação de créditos em aquisições de “filtros”, “carvão” e “paletes”, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

Quanto à alegação de nulidade por descrição resumida da conduta infratora, não merece acolhida, pois, além da descrição acima, a Autuante acrescentou que “*a utilização dos filtros e carvão descrita no e-mail, de 18/04/2019, comprovam que filtro e carvão não compõem o produto acabado. O carvão é usado por no máximo 3 meses e os filtros são trocados a cada campanha do sistema, portanto são itens de uso e consumo. PALETE também é uso e consumo. Não é produto de embalagem, porque o item vai e volta. Não se incorpora na mercadoria. O anexo 2 tem a relação de notas de PALETE que entraram sem crédito*”.

Assim, o conjunto dos elementos e dos papéis de trabalhos não dão margem a qualquer dúvida relativamente aos motivos que ensejaram a exigência fiscal contida na Infração 01. Rejeito, por conseguinte, a alegação de nulidade da infração.

No mérito, a exigência fiscal teve por objeto aquisições de “filtros”, “carvão” e “paletes”, na atividade industrial, de como já dito. O Sujeito Passivo alega tratar-se de produtos intermediários, o que, se aceito, ensejaria direito ao creditamento, haja vista serem essenciais na etapa de filtragem das impurezas presentes na água utilizada na industrialização de matérias primas, destinadas a indústrias químicas e petroquímicas, atividade secundária do contribuinte.

A questão a ser dirimida tem a ver com a possibilidade de creditamento nas aquisições de materiais consumidos em etapas da atividade empresarial em que inexistente a incorporação do material ao produto acabado. Dito de outro modo, discute-se se as mercadorias consumidas em etapas anteriores do processo industrial podem ensejar o direito ao creditamento do imposto estadual, independentemente de sua integração ao produto.

Antes do enfrentamento da questão posta, impõem-se breves considerações acerca da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada

em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área industrial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12:

*“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 (grifos acrescidos);  
...”*

Percebam que além de ter que atender ao requisito acima (serem empregadas em processo de industrialização), faz-se indispensável (pela dicção do caput) que as mercadorias se classifiquem como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, sem o qual o crédito será indevido.

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo produtivo traduza-se como “indispensável”, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “compensação com o tributo devido na operação subsequente”, nos termos do art. 309, caput, reproduzido acima.

Deve, por conseguinte, atender, simultaneamente, às seguintes condições: **a)** serem empregadas no processo de industrialização; **b)** estarem classificadas como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem; e **c)** serem tributadas na operação subsequente.

No caso dos “filtros” e “carvão ativado”, segundo a autuada, atuam na filtragem da água, para sua desmineralização, processo para o qual depende do carvão ativado e dos filtros, que interagem para a realização do alcance da água quimicamente pura. O “carvão ativado” atua nesse tratamento da água impura, como o adsorvente, por ser um dos meios mais eficazes para a remoção de uma vasta gama de contaminantes de águas residuais industriais.

É fato que o filtro e o carvão não se integram à água tratada, tendo a sua atuação limitada à extração de impurezas, sofrendo desgaste em função do contato com o produto acabado. Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda encontrava-se sedimentada no sentido de que o direito ao crédito está condicionado à integração da mercadoria consumida ao produto acabado ou ao seu desgaste em função do contato com tal produto. Nota-se, assim, que o filtro e o carvão não atendem a tais requisitos, ou seja, apesar do desgaste, não entram em contato direto com o produto fabricado.

No entanto, o quadro normativo sofreu significativa mudança com a recente decisão, exarada em out/23, pela Primeira Seção do STJ, nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9), mediante a qual foi uniformizada a jurisprudência das



1ª e 2ª Turmas da Corte Superior.

A decisão do colegiado apontou no sentido de que “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”.

Nesse sentido, entendo que, desde que consumido no estabelecimento fabril, ainda que em linhas marginais da produção, as mercadorias adquiridas devem ensejar direito ao crédito, à luz da nova orientação do STJ, acima citada.

Esse é o entendimento da PGE/PROFIS, conforme parecer 006.10298.2024.0087465-21, da lavra de Dr. José Augusto Martins Júnior, de cujo teor reproduzo trecho abaixo.

*“Neste diapasão, o posicionamento trazido com a nova decisão pode ser dissecado nas seguintes conclusões: a) os produtos adquiridos consumidos ou desgastados, mesmo que gradativamente, no processo produtivo da empresa darão direito ao crédito; b) a concessão do crédito se dará mediante comprovação da essencialidade dos produtos no objeto social da empresa, uma vez vinculado ao processo produtivo da mesma; c) A concessão do crédito dependerá da verificação e comprovação da essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente; d) a concessão do crédito não ficará adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato diretamente com o produto final do contribuinte, sendo passíveis de crédito, assim sendo, os produtos utilizados em linhas marginais desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste gradativo.*

...  
*Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da ideia do consumo, avançando para possibilidade de crédito diante dum consumo gradativo, para além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final (grifos acrescidos).”*

Nessa linha, é forçoso reconhecer que o filtro e o carvão ativado devem ensejar o direito ao crédito, já que se encontram vinculados ao processo produtivo do autuado, embora em linhas marginais.

Entendo que assiste razão ao Sujeito Passivo, neste ponto.

Quanto aos paletes, entendo que assiste razão à fiscalização, pois não têm uso no processo produtivo na empresa autuada, mas se prestam a acomodar as mercadorias que serão, posteriormente, transportadas ao seu destino. Nenhuma relação possui, portanto, com o processo fabril, já que sua funcionalidade se dá em momento subsequente, quando os produtos já se encontram prontos e acabados.

Não se classificam, igualmente, como embalagens, pois não agregam qualquer valor unitário ao produto, tratando-se de gastos classificáveis como “despesas de transporte”, sem nenhuma relação com o custo industrial, não ensejando, por isso, direito ao crédito.

Assim, tenho a Infração 01 como procedente em parte, com a exclusão dos “filtros” e “carvão ativado”, conforme demonstrativo abaixo.

| MÊS          | ICMS                |
|--------------|---------------------|
| jan/19       | R\$ 329,76          |
| fev/19       | R\$ -               |
| mar/19       | R\$ 700,74          |
| abr/19       | R\$ -               |
| mai/19       | R\$ -               |
| jun/19       | R\$ -               |
| jul/19       | R\$ 628,81          |
| set/19       | R\$ 249,50          |
| out/19       | R\$ 628,36          |
| nov/19       | R\$ 392,72          |
| dez/19       | R\$ -               |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 2.929,89</b> |

Quanto à Infração 05, a conduta autuada foi descrita como “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Trata-se de operações de saída com redução da base de cálculo em níveis superiores ao que determina a legislação, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

Quanto à alegação de nulidade por descrição resumida da conduta infratora, não merece acolhida, pois, além da descrição acima, a Autuante acrescentou que “O contribuinte utilizou uma redução na base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. Para as notas fiscais objeto do anexo 6 não foi considerada a redução da base de cálculo, estabelecida no Termo de Acordo (Processo SIPRO nº 29.900/2014-1 e Parecer nº 3.816/2014), conforme art. 3-K, do Decreto nº 7.799/00, pois os destinatários não eram comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299) ou não eram estabelecimento industrial ou a operação era interestadual. No campo OBS tem o código do motivo. O CNAE está de acordo com relatório do Sistema de Informações do Contribuinte – INC para a data do fato gerador”.

Assim, igualmente ao tratamento dispensado à Infração 01, o conjunto dos papéis de trabalhos não dão margem a qualquer dúvida relativamente aos motivos que ensejaram a exigência fiscal contida na infração em exame. Rejeito, por conseguinte, a alegação de nulidade da Infração 05.

No mérito, a exigência fiscal teve por objeto: “1) operações interestaduais, não contempladas, portanto, com o benefício da redução da base de cálculo previsto no art. 3º-K do Decreto nº 7.799/00; 2) operações não destinadas a contribuintes com atividade de comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos (CNAE 4684299); e 3) operações não destinadas a estabelecimentos industriais, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento”.

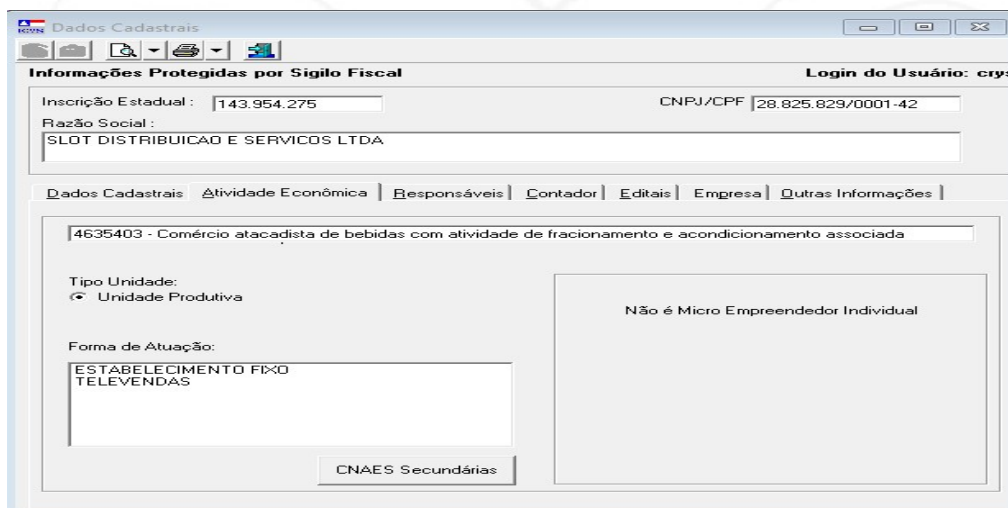
O Sujeito Passivo se opõe parcialmente ao lançamento, alegando terem sido atendidos os requisitos estipulados no art. 3º-K do Decreto citado. Acosta imagens com informações cadastrais dos destinatários das operações.

A Autuante acolhe parcialmente as razões defensivas, oportunidade em que colaciona imagens de extratos cadastrais e refaz o demonstrativo de débito, reduzindo o valor lançado de R\$ 28.613,93 para R\$ 4.487,59, conforme demonstrativo à folha 145.

Cientificado do teor da informação fiscal, o Sujeito Passivo não se manifestou, o que quer revelar uma aceitação tácita dos novos demonstrativos.

Examinando o novo demonstrativo de débito, é possível notar que apenas foram mantidas as operações interestaduais (CFOP 6.102) e aquelas internas, mas destinadas aos CNPJs nºs 28.825.829/0001-42 e 24.649.565/0001-62.

Quanto ao CNPJ nº 28.825.829/0001-42, como bem o destacou a Autuante, trata-se de estabelecimento comercial atacadista de bebidas, conforme imagem abaixo.



Dados Cadastrais

Informações Protegidas por Sigilo Fiscal

Login do Usuário: crys

Inscrição Estadual: 143.954.275 CNPJ/CPF: 28.825.829/0001-42

Razão Social: SLOT DISTRIBUICAO E SERVICOS LTDA

Dados Cadastrais | Atividade Econômica | Responsáveis | Contador | Editais | Empresa | Outras Informações

4635403 - Comércio atacadista de bebidas com atividade de fracionamento e acondicionamento associada

Tipo Unidade:  
☒ Unidade Produtiva

Forma de Atuação:  
ESTABELECIMENTO FIXO  
TELEVENDAS

CNAES Secundárias

Não é Micro Empreendedor Individual

Quanto às atividades secundárias, não há, igualmente, qualquer atividade industrial, conforme abaixo:

**CNAEs Secundárias**

**Informações Protegidas por Sigilo Fiscal** Login do Usuário: crys

Inscrição Estadual: 143.954.275 CNPJ/CPF: 28.825.829/0001-42

Razão Social: SLOTT DISTRIBUIÇÃO E SERVIÇOS LTDA

| Cod.Atividade | Des.Atividade   |
|---------------|---|
| 4691500       | Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios                             |
| 4930202       | Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional |
| 8292000       | Envasamento e empacotamento sob contrato  |

Assim, possuo razão a Autuante neste ponto.

Quanto ao CNPJ 24.649.565/0001-62, trata-se, igualmente, de estabelecimento comercial atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, conforme imagem abaixo.

**Dados Cadastrais**

**Informações Protegidas por Sigilo Fiscal** Login do Usuário: crys

Inscrição Estadual: 132.128.904 CNPJ/CPF: 24.649.565/0001-62

Razão Social: FARGOS COMERCIO DISTRIBUICAO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA

4646001 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria

Tipo Unidade: ☒ Unidade Produtiva

Forma de Atuação: ESTABELECIMENTO FIXO

Não é Micro Empreendedor Individual

E como atividades secundárias as indicadas abaixo.

**CNAEs Secundárias**

**Informações Protegidas por Sigilo Fiscal** Login do Usuário: crys

Inscrição Estadual: 132.128.904 CNPJ/CPF: 24.649.565/0001-62

Razão Social: FARGOS COMERCIO DISTRIBUICAO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA

| Cod.Atividade | Des.Atividade   |
|---------------|---|
| 4646002       | Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal  |
| 4772500       | Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal                                       |
| 4930202       | Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional |
| 4930203       | Transporte rodoviário de produtos perigosos   |

Assim, da mesma forma, as saídas destinadas a esse estabelecimento não podem desfrutar do benefício de redução da base de cálculo.

Assim, julgo a Infração 05 procedente em parte, em conformidade com o demonstrativo elaborada pela Autuante (folha 145), conforme abaixo.

| MÊS    | ICMS         |
|--------|--------------|
| jan/19 |              |
| fev/19 |              |
| mar/19 |              |
| abr/19 | R\$ 1.016,32 |
| mai/19 |              |
| jun/19 | R\$ 1.018,28 |



|              |                     |
|--------------|---------------------|
| jul/19       |                     |
| ago/19       | R\$ 2.452,99        |
| set/19       |                     |
| out/19       |                     |
| nov/19       |                     |
| dez/19       |                     |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 4.487,59</b> |

Quanto à Infração 06, a conduta autuada foi descrita como “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento”. Trata-se de recolhimentos do diferencial de alíquotas sem a inclusão do Imposto do Estado de origem na base de cálculo do ICMS, deprimindo o valor recolhido, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

Quanto à alegação de nulidade por descrição resumida da conduta infratora, não merece acolhida, pois, além da descrição acima, a Autuante acrescentou que “O contribuinte lançou nos REGISTROS FISCAIS DA APURAÇÃO DO ICMS - OPERAÇÕES PRÓPRIAS, no campo DEMONSTRATIVO DO VALOR TOTAL DOS AJUSTES A DÉBITO, com a descrição ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA, valor menor que o devido. Na fiscalização do exercício de 2017 e 2018 o contribuinte informou que calculou o DIFAL conforme Parecer nº 28.976/2016. A empresa foi notificada através da Intimação 10, de 27-05-2019, para corrigir o procedimento. Sendo assim, os cálculos devem ser feitos conforme o entendimento vigente da DITRI. O DIFAL recolhido a menor do período de 2017 e 2018 foi reclamado através do AI 274068.0005/19-10. A 3ª JF, através do Acórdão 0049-03/21-VD, decidiu que uma vez que o contribuinte foi informado sobre a alteração do entendimento da DITRI e que foi concedido o prazo de 30 dias para recolher a diferença, mas o autuado não efetuou o recolhimento da diferença, subsiste a exigência fiscal. O contribuinte, uma vez ciente da alteração da DITRI procedeu a correção para o exercício de 2022, porém não corrigiu os exercícios de 2019 e 2020. O contribuinte também não incluiu o valor do frete referente aos CT-e dos Anexos 9 e 13 na base de cálculo”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que procedeu com base no Parecer nº 28976/2016, oriundo do expediente de Consulta, respondido pela DITRI.

Examinando os autos, é possível notar que possui razão a fiscalização, pois o ICMS-Difal deve ser calculado com todo o ICMS na própria base de cálculo, sem a exclusão, portanto, do montante interestadual destacado, conforme dispõe o art. 155, inciso II, § 2º, inciso XII, item I da CF/88, abaixo reproduzido.

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

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

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

...  
XII - cabe à lei complementar:

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

...”

Embora o Sujeito Passivo alegue possuir resposta de consulta que lhe foi favorável (Parecer nº 28.976/16), noto que a interpretação dada ao art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96 (objeto da consulta) ocorreu em 17/10/2016, momento em que a redação do § 6º (deste mesmo artigo) ainda não havia sido alterada, o que somente aconteceu em 21/12/2017, conforme redação abaixo.

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...  
XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto;

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

...  
“XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.

...  
§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto (**Redação originária, efeitos até 21/12/17.**)”

Após a consulta formulada (no dia 17/10/2016), sobreveio uma alteração na legislação que modificou a redação do § 6º (acima transcrito), o qual passou a dispor o seguinte.

“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal (Redação dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21).”

Como se pode ver, a alteração perpetrada no dispositivo acima esclarece, de uma vez por todas, a metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas. Ora, os efeitos da consulta se restringem à interpretação do texto legal interpretado, não podendo prevalecer para redações futuras, nem pode prevalecer havendo alteração normativa sobre a matéria, conforme dispõe o art. 66 do RPAF/99, abaixo transcrito.

“Art. 66. Após a resposta à consulta, sobrevindo orientação através de portaria do Secretário da Fazenda, de instrução normativa ou de parecer normativo, a nova orientação prevalecerá sobre o entendimento manifestado na resposta à consulta, devendo o consulente passar a adotar a nova orientação normativa 10 (dez) dias após a entrada em vigor do ato correspondente, sem prejuízo do recolhimento do tributo, se devido.”

Assim, deveria, o Sujeito Passivo, ter efetuado o recolhimento do tributo com a observância da nova redação do § 6º, que estabelece a metodologia de apuração do DIFAL, incluindo, na base de cálculo, a alíquota interna, o que não aconteceu.

Como não recolheu a diferença de alíquotas com o ICMS incluído na base de cálculo, após a reforma da legislação, entendo que deve incorrer na multa e nos acréscimos moratórios, conforme dispõe o diploma processual acima.

Assim, julgo a Infração 06 procedente.

Quanto às multas, refoge à competência desta Corte Administrativa o exame de tal matéria, vez que definida por lei.

Do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, conforme demonstrativo abaixo.

| INFRAÇÃO     | ICMS                 | MULTA% | TIPIFICAÇÃO LEGAL                             |
|--------------|----------------------|--------|---|
| 1            | R\$ 2.929,89         | 60%    | Art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei 7.014/96 |
| 2            | R\$ 47,73            | 60%    | Art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei 7.014/97 |
| 3            | R\$ 0,36             | 60%    | Art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei 7.014/97 |
| 4            | R\$ 60,11            | 60%    | Art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei 7.014/97 |
| 5            | R\$ 4.487,59         | 60%    | Art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei 7.014/98  |
| 6            | R\$ 9.346,87         | 60%    | Art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei 7.014/96  |
| 7            | R\$ 82,47            | -      | Art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei 7.014/96  |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 16.955,01</b> |        |   |

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 274068.0010/23-2, lavrado contra **MORAIS DE CASTRO COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado, o Autuado para efetuar o pagamento do imposto, no montante de **R\$ 16.955,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2025.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

