

A. I. N° - 269096.0012/23-5  
**AUTUADO** - KIMBERLY CLARK BRASIL IND. E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.  
**AUTUANTES** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e JAYME GONÇALVES REIS  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11.07.2025

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0116-05/25-Vd**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA MATERIAIS DE CONSUMO. TRANSFERÊNCIAS DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. A diferença de alíquotas não decorre da transferência, o fato gerador não é a supracitada transferência, mas a entrada no estabelecimento para uso e consumo. Da mesma forma, quando um contribuinte transfere mercadorias inclusas na substituição tributária, ele tem de fazer a substituição pelas entradas, pois não há vínculo da ST com as transferências. Não há de se cogitar que o contribuinte deixe de efetuar a substituição tributária, apenas porque as aquisições decorrem de transferências entre filiais. Não ocorre fato gerador pelas saídas, nos termos da Súmula 166, quando da tributação normal, com o respectivo débito nas saídas e os créditos nas entradas. Pela própria doutrina apresentada pela defesa, não há de se falar em qualquer relação de especificidade entre essas mercadorias e o produto final produzido pela impugnante (produtos de saúde e higiene) posto que, como disse o Mestre Gomes de Souza, *usado comumente em muitas máquinas e equipamentos, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização*, com a ressalva que até mesmo camisas, sapatos e antenas Motorola, estão entre os itens que foram cobrado no auto de infração. Logo, evidenciado que se trata de materiais de uso e consumo do estabelecimento. Negado o pedido de diligência. Negado o pedido preliminar de decadência. Negada a preliminar de nulidade. Decisão Unânime. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de lançamento de ICMS mediante Auto de Infração, lavrado em 29.09.2023, no valor histórico de R\$ 133.797,51 acrescido de multa, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento no valor de R\$ 133.797,51, acrescido de multa de 60%.*

O contribuinte impugnou o lançamento às fls. 23/55. Inicialmente pede pela extinção dos débitos de ICMS-DIFAL, relativos aos fatos geradores ocorridos em 2018, que foram atingidos pela decadência. Ocorre que os supostos débitos apurados entre 31.01.2018 e 30.04.2018 não poderiam ser mais objeto de cobrança por parte da fiscalização, visto que fulminados pela decadência, segundo as regras do art. 150 do CTN.

*In casu*, tendo a ciência do lançamento ocorrido somente em 11.10.2023, ou seja, os valores referentes à parte do período autuado, foram efetuados depois de transcorridos os cinco anos, observado o momento a partir do qual o CTN reputa ocorrido o fato gerador.

Isto porque o § 4º, do art. 150, do CTN determina que terá o Fisco 05 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar ou não o lançamento efetuado pelo contribuinte e, decorrido esse prazo, com ou sem manifestação da autoridade fiscal, considera-se extinto o crédito tributário. Esta é a expressa determinação do referido dispositivo do CTN.

Com efeito, é fato que entre os períodos anteriores a 11/10/2018 tomados pelo agente fiscal e a data de lavratura do Auto de Infração, transcorreram mais de 05 (cinco) anos!

A regra insculpida no artigo 173, I, do CTN, segundo a jurisprudência pacífica dos Tribunais, somente se dá quando constatado que:

- (i) A conduta do contribuinte está eivada de dolo, fraude ou simulação; ou
- (ii) Haja falta de pagamento do imposto.

Dessa forma, uma vez que não houve ausência de recolhimento do imposto e nem conduta dolosa e fraudulenta por parte do contribuinte, a regra de decadência a ser aplicada é aquela disposta no art. 150, § 4º do CTN, devendo-se declarar a total improcedência deste AIIM. É o que desde já se requer.

#### DA NULIDADE POR INOCORRÊNCIA DA INFRAÇÃO E POR IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE PRESUNÇÃO COMO MEIO DE PROVA

Desde já, entende a Impugnante que o auto de infração é nulo, tendo em vista que a D. Fiscalização Estadual formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência do tributo, haja vista que a infração ora combatida fora formalizada por meio de meras suposições.

Como exposto na parte fática, a infração é consubstanciada pelo suposto não recolhimento de ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Neste contexto, a Impugnante buscou localizar algumas hipóteses para comprovar a inexistência de omissão de recolhimento de ICMS-DIFAL devido e conseguiu verificar alguns casos que levaram à equivocada interpretação da D. Fiscalização Estadual.

Todavia, em verdade, todas as operações realizadas pela Impugnante ocorreram dentro dos ditames legais. O que ocorre é que a fiscalização considerou em sua análise itens que são considerados produtos intermediários, *i.e.* produtos que integram o produto final na condição de indispensável à sua composição, e que são desobrigados de recolhimento do imposto pela legislação.

Com efeito, a lavratura de Auto de Infração contra o contribuinte tem como pressuposto o procedimento de fiscalização prévia, por meio do qual a D. Fiscalização Estadual possui amplos poderes para requerer e o dever de analisar todos os documentos necessários à minuciosa verificação dos fatos alegados na autuação. Ocorre que, no presente caso, a D. Fiscalização Estadual não solicitou da Impugnante qualquer apresentação de documentos fiscais e contábeis necessários ao procedimento de fiscalização.

Não obstante, após terem identificado supostas inconsistências no recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, ao invés de intimar a

Impugnante para prestar esclarecimentos sobre meros indícios de irregularidade, a D. Fiscalização Estadual preferiu lavrar de imediato o Auto de Infração em questão, deixando a análise dos documentos para o momento da apresentação da impugnação. Dessa forma, não restam dúvidas de que o presente lançamento foi pautado apenas em indícios e que a D. Fiscalização Estadual se valeu de mera presunção para a sua formalização.

Por tais razões resta demonstrada a nulidade do auto de infração.

#### A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL - AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Que para fins de incidência do ICMS as operações devem caracterizar negócios jurídicos, independentemente de sua natureza, que resultem na transferência de titularidade da mercadoria, havendo a transmissão de titularidade de um direito de posse ou de propriedade, sendo irrelevante a mera circulação física ou econômica. Que a entrada das mercadorias relacionadas no demonstrativo não foram objetos de comercialização, mas sim de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da própria impugnante, de modo que não há como prosperar a cobrança ora combatida.

Registre-se que a não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte foi sedimentada por meio da edição da Súmula 166 do STJ:

*“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

Como se verifica, é vedada a exigência de ICMS sobre remessas de bens entre estabelecimentos filiais de um mesmo titular, por não se constituir fato gerador do imposto. Sendo assim, não há motivos para exigir da impugnante o pagamento do respectivo imposto pois não há de se falar em circulação de mercadoria.

#### DA IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL – PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS

Colocaremos em destaque os critérios invocados pelo Professor Rubens Gomes de Souza para definir produtos intermediários. São eles:

Não se confundem com as respectivas matérias-primas;

São essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

São específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; importante salientar o fato de Gomes de Souza qualificar o combustível e o óleo lubrificante como produtos não específicos, posto que usados comumente em máquinas e equipamentos;

São empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não se confundem as respectivas máquinas e equipamentos industriais; logo, o consumo destes produtos não se confunde com o desgaste próprio das máquinas e equipamentos industriais.

Devemos abordar os "produtos intermediários", como sendo aqueles que, em virtude de sua essencialidade, especificidade e consumação no processo fabril, são utilizados, direta ou indiretamente, para a fabricação do produto final, não sendo meramente aqueles produtos de bens e consumo que se desgastam sem qualquer relação com o produto fabricado.

E sendo assim, são esses os critérios que devem ser seguidos pela fiscalização para determinar se um produto é intermediário ou não. Objetivando demonstrar o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo STJ aos produtos em questão; cumpre-nos apontar a utilidade e a importância do tubo, soquete, válvula etc., materiais esses utilizados pela ora

Impugnante no seu processo produtivo, os quais têm contato direto com seu produto final (produtos de higiene pessoal).

De antemão, a Impugnante esclarece que devido à grande quantidade de produtos fiscalizados, foram explorados por amostragem apenas alguns itens objeto de questionamento por esta fiscalização. Assim, a Impugnante pede vênia para reproduzir dados de planilha elaborada, a fim de resumir a função de parte dos itens fiscalizados: cabo cognex, tubos galvanizados, correia HTD.

Da análise das características das referidas mercadorias, constata-se que o tubo, soquete, válvula etc., fazem parte e auxiliam o bom funcionamento das máquinas produtoras dos produtos de higiene pessoal comercializado pela Impugnante.

Ou seja, não é possível a fabricação de produtos de higiene pessoal sem a presença das referidas mercadorias no processo produtivo da Impugnante, sendo sua relevância critério bastante suficiente para sua classificação como "produto intermediário". Portanto, não resta dúvida de que os requisitos estabelecidos pelo Superior Tribunal de Justiça, para determinar se uma mercadoria consumida no processo produtivo é produto intermediário ou não, foram cumpridos no caso da Impugnante.

E adotando estas premissas ao presente caso, verifica-se que as mercadorias em questão integram o processo produtivo da Impugnante, não se sujeitando à hipótese de exigência de DIFAL mencionada pela fiscalização, o que já demonstra a improcedência da acusação.

Ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, pugna-se, ao menos, pela conversão do feito em diligência para que seja revisado o trabalho da fiscalização, considerando as peculiaridades acima retratadas na operação da Impugnante.

#### DA ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA

Caso sejam superados os fatos e fundamentos acima expostos, o que se admite para fins de argumentação, é de rigor ressaltar outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão que é a abusividade da aplicação de penalidade de 60% do valor do imposto apurado em cada operação.

A penalidade imposta é manifestamente inaplicável ao presente caso, pois está evidente o descompasso entre a realidade fática e as acusações feitas.

Ademais, é preciso admitir que a referida multa é absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale à metade ou mesmo ao valor do próprio imposto exigido que, como já demonstrado, é indevido e foi devidamente recolhido. A esse respeito, note-se que o art. 150, IV, da CF/88 determina que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

Portanto, resta demonstrada a abusividade das penalidades impostas, que violam o art. 150, inciso IV, da CF/88, sendo absolutamente desproporcional à infração imputada à Impugnante, que agiu de boa-fé e não pode ser responsabilizada por eventual falha da D. Fiscalização Estadual que, partindo de premissas equivocadas alcançou conclusões distanciadas da realidade fática.

#### DOS PEDIDOS

Diante destes motivos, requer-se o provimento da presente defesa, para:

- (i) preliminarmente, reconhecer a extinção de parte dos débitos porque estão extintos pela decadência;
- (ii) anular a presente autuação, em razão da utilização de presunção como meio de prova;
- (iii) no mérito, cancelar integralmente a autuação, pois restou comprovado que os produtos fiscalizados se referem a produtos

intermediários, e, portanto, não estão obrigados ao recolhimento de ICMS-DIFAL;

- (iv) sejam canceladas as penalidades aplicadas ou, ao menos, reduzidas em observância aos critérios de razoabilidade e a vedação ao caráter confiscatório das multas;
- (v) alternativamente, caso não se entenda pelo cancelamento imediato, seja o processo convertido em diligência para que seja revisado o trabalho da fiscalização, considerando as peculiaridades retratadas na operação da Impugnante.

Por fim, requer também a Impugnante a realização de sustentação oral quando do julgamento da presente defesa pela Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.

Os autuantes prestaram a informação fiscal às fls. 98/101.

O autuado inicialmente argui a decadência dos lançamentos de janeiro a abril de 2018. Traz a transcrição dos artigos 147 a 150 do CTN. Ao final diz que essas operações NÃO FORAM regularmente escrituradas na EFD - Escrituração Fiscal Digital, transgredindo o art. 1º da Lei 8.137/90.

Que as operações são de transferência e quanto à incidência do ICMS, já se trata de matéria pacífica do STF, embargos de declaração à ADC 49. Requerem a *procedência parcial* “sic” do lançamento.

## VOTO

Trata-se de lançamento por falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual de mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, em operações de transferências de filiais de outras unidades da Federação.

O impugnante inicialmente clama por duas preliminares, de decadência parcial e de nulidade, além de pedido de diligência. Os materiais que foram descritos pelos autuantes em nada trazem de novidades no que diz respeito à sua utilização, nem tampouco há contestação da sua utilidade, e assim sendo, uma diligência nada acrescentaria, visto se saber como é utilizado, como é o caso de interruptores, extintores, protetores faciais, sinalizadores, etc. Assim, denego o pedido de diligência.

A decadência seria justificada pelo fato de haver decorrido mais de 05 anos dos fatos geradores em 2018, visto que a ciência do lançamento ocorreu em 11.10.2023, e há lançamentos de janeiro a outubro de 2018, portanto com mais de 05 anos, e que o prazo decadencial do art. 173 só se aplica em caso de fraude ou dolo, e que o contribuinte recolheu os impostos na medida em que considerou cabível o lançamento por sua interpretação do que era tributável.

Contudo, a PGE/PROFIS em incidente de uniformização às fls. 26/27 diz que se aplica o art. 173 do CTN quando o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributável. *In casu*, no detalhamento da infração, fl. 01, os autuantes acentuam que o lançamento foi efetuado com base em notas fiscais não registradas na EFD - Escrituração Fiscal Digital.

Assim, ainda que tal ausência tenha ocorrido por falha da escrituração, mesmo sem comprovação de fraude ou dolo, é certo que tais compras não registradas jamais poderiam ser objeto de homologação dentro do prazo legal estabelecido no art. 150 do CTN (exatos 05 anos dos fatos geradores). A decadência pedida seria aceitável ainda que o imposto pela diferença de alíquotas reclamado não fosse pago na apuração do ICMS, por ser considerado indevido pelo contribuinte, se as notas fiscais estivessem registradas na EFD, e assim, denego o pedido de decadência parcial.

Já o pedido de nulidade se fundamenta num suposto lançamento por presunção sem previsão legal. Como rebatido pela informação fiscal, resta comprovado nos autos a relação de Notas

Fiscais de aquisição de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento sem registro na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital e sem comprovação do recolhimento do ICMS Diferença de Alíquotas. Em nenhum momento da defesa, se fez a negativa disto, mas apenas a refutação do lançamento quanto à questão de direito, que a seguir será discutida. Assim, também denego o pedido de nulidade.

No mérito, se arguiu que os produtos de transferências e que por conta da Súmula 168 do STJ, não seriam tributadas. É inquestionável que as transferências per si não são tributadas, notadamente após decisão recente 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 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Turmas da Corte Superior.

No entanto, a diferença de alíquotas não decorre da transferência, o fato gerador não é a supracitada transferência, mas a entrada no estabelecimento para uso e consumo. Da mesma forma, quando um contribuinte transfere mercadorias inclusas na substituição tributária, ele tem de fazer a substituição pelas entradas, pois não há vínculo da ST com as transferências. Não há de se cogitar que o contribuinte deixe de efetuar a substituição tributária, apenas porque as aquisições decorrem de transferências entre filiais. Não ocorre fato gerador pelas saídas, nos termos da Súmula 166, quando da tributação normal, com o respectivo débito nas saídas e os créditos nas entradas.

Alega ainda que são produtos intermediários, e não para uso e consumo, que em síntese, se sustenta no seguinte fundamento:

*São essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;*

*São específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico; importante salientar o fato de Gomes de Souza qualificar o combustível e o óleo lubrificante como produtos não específicos, posto que usados comumente em máquinas e equipamentos.*

*São empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não se confundem as respectivas máquinas e equipamentos industriais; logo, o consumo destes produtos não se confunde com o desgaste próprio das máquinas e equipamentos industriais.*

Por oportuno, já que a defesa trouxe ensinamentos do mestre Rubens Gomes de Souza, este mesmo relator já discorreu sobre o mesmo tema em processo julgado na segunda instância deste Conselho de Fazenda que aqui reproduzo parcialmente, apenas no que diz respeito à temática:

#### *2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0363-12/19*

*Diz a moderna doutrina, e a mais recente jurisprudência dos tribunais, que se há a integração de um produto na fabricação de outro, com a perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de matéria-prima. Quanto aos produtos intermediários, segundo os critérios adotados pelo Mestre Rubens Gomes de Souza estes são específicos ao produto fabricados e a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico.*

*Acresce a isto, segundo a jurisprudência adotada em tribunais superiores, o contato e o consequente desgaste ou consumo desses materiais com o produto fabricado. Assim, por este entendimento, o óleo lubrificante por exemplo (que no caso desta lide, se insere o ÓLEO SONNEBORN E POLISOBUTILENO), não é específico, posto que usados comumente em muitas máquinas e equipamentos, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização.*

*Evidentemente, embora tais produtos sejam importantes para otimização e facilitação da produção, não há característica de essencialidade, em sentido estrito, como diz o Mestre Rubens de Sousa. Nem tampouco há contato direto com o produto fabricado, pois atuam dentro das máquinas dos processos fabris.*

Quando observamos os produtos em que se lastreou o lançamento, sinalizadores, interruptores, protetores faciais, rolo metálico, kit conector fonte controllogix, caixas de isopor, dispencer, cartucho, é possível constatar que não há vínculos com a produção.

Assim, pela própria doutrina apresentada pela defesa, não há de se falar em qualquer relação de especificidade entre essas mercadorias e o produto final produzido pela impugnante (produtos de saúde e higiene) posto que, como disse o Mestre Gomes de Souza, *usado comumente em muitas máquinas e equipamentos, ou seja, para ser específico, deve ser consumido no processo de fabricação, mas este consumo não deve ser semelhante àquele que ocorre comumente em qualquer processo de industrialização*, com a ressalva que até mesmo camisas, sapatos e antenas motorola, estão entre os itens que foram cobrado no auto de infração. Logo, evidenciado que se trata de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Quanto à suposta abusividade da multa, e a sua constitucionalidade, este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar eventuais questões que envolvam constitucionalidade de lei estadual que estabeleceu a multa, com a ressalva de que o próprio auto de infração à fl. 02 já anuncia redução de multa de até 70% a depender do momento do pagamento do valor devido.

Registro que os autuantes pediram pela procedência parcial, por mero equívoco, já que não apresentaram nenhuma aquiescência com os elementos de defesa.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº 269096.0012/23-5, lavrado contra **KIMBERLY CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 133.797,51, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2025.

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR