

A. I. Nº	- 206973.0041/24-5
AUTUADO	- WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE LTDA.
AUTUANTES	- IVANA MARIA MELO BARBOSA MENEZES e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 04/08/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0145-04/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAIS DE USO/CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Item subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS MATERIAIS PARA USO/CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a exigência do imposto está em conformidade com o disposto no art. 4º, XV, da Lei 7.014/96, que define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao uso ou consumo do estabelecimento. Excluídos períodos decaídos. Item subsistente em parte. Razões defesa capazes à reforma parcial do lançamento de ofício. Rejeitada preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 25/11/2024, sob as acusações de: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição para uso e consumo do estabelecimento, no valor nominal de R\$ 3.257,34, acrescido de multa de 60%, inerente aos meses de fevereiro e junho de 2020; junho e novembro de 2021; janeiro e março de 2022, como também de que o autuado deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 136.476,50, acrescido de multa de 60%, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, referente ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, consoante demonstrativos às fls. 8 e 9 dos autos.

O autuado, através de patrono devidamente habilitado, apresentou defesa às fls. 17 a 41 dos autos, preliminarmente, alega decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos ao período de janeiro a setembro de 2019, eis que a constituição e cobrança do crédito deu-se em 26.11.2024, quando foi cientificado da lavratura do Auto de Infração, como disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, do que cita jurisprudência.

Alega, ainda, nulidade do Auto de Infração lavrado com base em indícios e suposições, eis que, quanto à infração 01, o crédito tributário em exigência decorre de a fiscalização ter classificado os bens objeto das operações autuadas como destinados ao uso e consumo do estabelecimento, sem apresentar as razões da fiscalização desta classificação, o que, nos termos do artigo 142 do CTN, deveria ter reunido outros elementos para comprovar o ilícito fiscal lhe imputado, pois, caso tivesse analisado detalhadamente os bens em questão teria verificado, que os referidos bens não são destinados ao uso e consumo, mas sim ao seu processo de industrialização.

No mérito, quanto à infração 01, aduz ter direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos à utilização de bens no processo de industrialização, como autorizado pela legislação competente, a qual transcreve, para aduzir que o conceito de industrialização está previsto no Regulamento do IPI, o qual reproduz, pelo qual se verifica que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou

a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Assim, concluiu que, considerando que os produtos objeto da autuação integram a industrialização, resta comprovada a legalidade do crédito aproveitado.

Quanto à infração 02, o apelante diz que os valores devidos a título de DIFAL foram devidamente recolhidos, exemplificando com DAE das competências de julho/2019 e novembro/2020, entendendo ser necessária a realização de diligência para aferir o efetivo recolhimento do ICMS DIFAL.

Em vertente contrária, aduz a constitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL em virtude da ausência de lei complementar, eis que a EC 87/2015 alterou a forma de tributação do ICMS devido em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto e, na sequência, foi celebrado entre os estados da Federação o Convênio CONFAZ ICMS 93/2015 que estabeleceu regras a respeito da cobrança do DIFAL para operações de remessa a consumidor final não contribuinte de ICMS, tendo o Estado da Bahia editada a Lei nº 13.373/2015, que alterou os artigos 4º e 13 da Lei nº 7.014/96. Contudo, não obstante a existência da EC 87/2015, do Convênio ICMS 93/2015 e das legislações estaduais, não foi editada lei complementar federal para regulamentação da cobrança do imposto, em atenção ao Princípio de Reserva de Lei Complementar, previsto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, conforme reconheceu o STF (Tema de Repercussão Geral 1.093), cuja modulação de efeitos não convalida cobranças retroativas, consoante analogia ao entendimento do Min. Nunes Marques em seu voto-vista no julgamento da ADC 49.

Nessa toada, não há dúvidas de que a cobrança de ICMS DIFAL das competências de agosto de 2019 a julho de 2021 não deve prosperar em virtude da ausência de Lei Complementar que teria o condão de conferir legitimidade à exigência, pois, ao não recolher o ICMS DIFAL dessas competências, o impugnante possuía justa expectativa de direito em virtude da confiança legítima de que a Administração Pública não lançaria tributos declarados ilegais e inconstitucionais pelos Tribunais Superiores, o que se impõe a improcedência do lançamento fiscal.

Alega a impossibilidade da cobrança em razão da legislação estadual ter sido editada sem respaldo de lei complementar, eis que a Lei Complementar 190/2022 que conferiu fundamento de validade para a cobrança do ICMS apenas foi publicada em 05.01.2022, enquanto o Estado da Bahia editou a Lei nº 14.451/2021, estabelecendo a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. E nesse contexto, não há que se falar em cobrança do ICMS DIFAL nos períodos de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, uma vez que o Estado da Bahia não editou lei estadual válida, devendo a autuação ser julgada improcedente.

Alega, também, inexigibilidade do ICMS DIFAL ante a inexistência de ferramenta centralizadora para sua apuração, requisito essencial previsto no art. 24-A da LC nº 190/2022, de forma a permitir a eficácia das normas que tratam do DIFAL, sendo outra razão para a improcedência da exação.

Subsidiariamente, em respeito à anterioridade nonagesimal, aduz que os valores inerentes ao ICMS DIFAL do mês de março/2022 não poderiam ser exigidos, em razão do julgamento das ADI 7066, 7078 e 7070 pelo STF, que validou a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de circulação de mercadoria para consumidores finais não contribuintes do imposto a partir de 5 de abril de 2022.

O defensor arguiu, ainda, a abusividade e a finalidade confiscatória da multa de ofício de 60% sobre os valores exigidos, do que cita jurisprudência.

Requer a realização de diligência para que possam ser comprovadas as matérias de fato e direito expostas na impugnação, especialmente quanto ao *(i)* processo de industrialização das mercadorias classificadas como uso e consumo pela fiscalização; e *(ii)* recolhimento do ICMS DIFAL dos períodos autuados, bem como a impossibilidade da cobrança do imposto.

Por fim, requer o provimento das razões para que seja *(i)* reconhecida a nulidade do Auto de Infração ou, caso assim não se entenda, *(ii)* declarada a extinção, pela decadência, do crédito

tributário referente ao período compreendido entre janeiro e setembro de 2019 e *(iii)* reconhecida a insubstância do Auto de Infração, determinando-se o imediato arquivamento do processo administrativo, sem qualquer ônus para as partes. E, subsidiariamente, requer, ao menos, o cancelamento da multa imposta, diante de seu caráter abusivo e confiscatório.

Solicita que toda intimação seja encaminhada ao endereço do impugnante, descrito no início da presente impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708.

O autuante em sua informação fiscal, às fls. 80 a 85 dos autos, quanto à alegação de decadência do período de janeiro a setembro de 2019, aduz que cabem aos julgadores apreciarem.

Inerente ao pedido de nulidade do Auto de Infração por ter a fiscalização presumido, sem provas, que determinados bens seriam destinados ao uso e consumo do estabelecimento, diz que a defesa esquece de que a “classificação” foi feita pelo contribuinte e cabe ao fisco analisá-la em conformidade com a legislação. E, ainda que se tratasse de indícios e suposições, caberia ao contribuinte, no exercício seu direito de defesa, comprovar que cada item indicado como material de uso ou consumo gera direito à utilização de crédito de ICMS por se tratar de matéria prima, embalagem, produtos intermediários para emprego no processo de industrialização, sem esquecer a vedação do art. 310, IX e, em especial, o inciso II do seu parágrafo único, do Decreto nº 13.780/12, cujo ônus da prova é do contribuinte, devendo apresentar documentos hábeis e idôneos.

Aduz que os itens, cujos créditos foram glosados, são: tubo de aço, disco de corte, conjunto de peças para manutenção, mancal, fita adesiva, eletrodo, bico contato, vareta de solda e plástico bolha, cuja vedação de utilização de crédito fiscal é prevista no art. 310 do RICMS/Ba por serem alheios às atividades do estabelecimento com atividade de fabricação, produção e comercialização de gases medicinais e industriais.

Quanto à alegação de que os valores devidos à título de DIFAL foram devidamente recolhidos, do que anexa DAE, o autuante diz que do ICMS DIFAL exigido já foram excluídos os valores pagos, conforme demonstrativo (fl. 8), ou seja, dos valores de DIFAL devidos mensalmente foram abatidos os valores DIFAL registrados na EFD e o saldo a recolher é que foi cobrado neste lançamento.

Quanto à arguição de constitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL em virtude da ausência de lei complementar, o autuante diz fugir de sua alçada tal discussão sobre constitucionalidade e que se encontra vinculado à legislação baiana, logo, obrigado a efetuar o lançamento, cuja tese se aplica também à alegação de que a Lei nº 14.451/2021 (que estabeleceu a cobrança do ICMS DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuintes de ICMS) não tem validade porque foi editada antes da LC nº 190/2022. Igualmente, diz se aplicar em relação a inexistência no portal de ferramenta centralizadora para a apuração do DIFAL; da anterioridade nonagesimal e da abusividade e finalidade confiscatória da multa.

Por fim, concluiu inexistir qualquer cerceamento ao direito de defesa e que não há motivos para improcedência do lançamento, uma vez que a defesa não aponta e comprova qualquer equívoco.

Registro o comparecimento à sessão virtual de julgamento, realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Andrey Martins Araruna, OAB/RJ nº 263.950, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

É o relatório.

VOTO

No Auto de Infração o sujeito passivo é acusado da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$ 3.257,34, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e junho de 2020; junho e novembro de 2021; janeiro e

março de 2022, como também de deixar de recolher ICMS, no valor de R\$ 136.476,50, decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2022, consoante demonstrativos às fls. 8 e 9 dos autos.

De início, quanto à arguição de nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que fora lavrado com base em indícios e suposições de que as aquisições se tratam de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento, verifica-se que, apesar de tratar de análise de mérito, as descrições dos itens nos demonstrativos que fundamentam as infrações são esclarecedoras para tal definição, como também, conforme consignado na informação fiscal (fl. 81), “Esquece-se a DEFESA de que a ‘classificação’ foi feita pela autuada”, fato este corroborado pelos próprios recolhimentos efetivados pelo contribuinte, apesar de parciais e insatisfatórios, segundo a fiscalização. Ademais, o contribuinte apresentou defesa, alegações e provas documentais, de modo inconteste do que estava sendo acusado e exercendo pleno direito de defesa. Rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto à pretensão de que havia decaído o direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário relativo às competências de janeiro a setembro de 2019 da infração 02, tendo em vista a ciência do sujeito passivo do Auto de Infração ter ocorrido em 26/11/2024, verifica-se caber razão ao apelante, pois, como previsto no art. 150, § 4º, do CTN, o prazo para homologação é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário na escrita fiscal e apura o imposto supostamente devido, eis que o lançamento do crédito tributário só se completa com a ciência do sujeito passivo do Auto de Infração.

No caso presente, restrita à segunda infração, verifica-se que a exação é de recolhimento a menor do ICMS DIFAL decorrente da diferença entre o valor recolhido e o devido pelo contribuinte nas aquisições de materiais de uso ou consumo, como se pode comprovar às fls. 08 dos autos. Assim, por se tratar de recolhimento a menor do ICMS, oportunidade em que o sujeito passivo ofereceu a tributação ao ente tributante para homologação do imposto recolhido, aplica-se o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, devendo-se excluir da infração 02, no total de R\$ 136.476,50, os valores relativos às competências de janeiro a outubro de 2019, no montante de R\$ 55.552,53, eis que em 26/11/2024, quando da ciência ao sujeito passivo do Auto de Infração, os meses anteriores a novembro de 2019 já havia decaído o direito de constituição do crédito tributário.

Nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência, pois considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

No mérito, quanto à infração 01, alega ter direito ao aproveitamento de créditos de ICMS eis que os produtos objeto da autuação integram a industrialização. Porém, consoante demonstrativo à fl. 09 dos autos, tratam-se de: mancal (rolamento); conjunto de peças para manutenção; fita adesiva; plástico bolha; disco corte; disco flap (lixia); disco desbaste; eletrodo; vareta de solda; bico contato; lente escura e tubo de aço, cujos itens são incompatíveis como matéria prima, material secundário, produtos intermediários ou embalagens, estes sim com direito aos créditos fiscais, por serem utilizados como insumos na atividade fabril de produção e comercialização de gazes medicinais e industriais, restando-lhes, unicamente, a classificação de materiais de uso ou consumo, cuja utilização do crédito fiscal é vedada.

Quanto à alegação de que os valores exigidos na infração 02, a título de DIFAL, foram devidamente recolhidos, verifica-se que tais quantias foram deduzidas dos valores exigidos, conforme se pode comprovar à fl. 8 dos autos, a exemplo dos meses de julho de 2019 e novembro de 2020, cujos DAE estão ínsitos às razões de defesa (fls. 26 e 27), nos valores respectivos de: R\$ 6.789,76 e R\$ 297,25, os mesmos valores deduzidos no referido demonstrativo (fl. 8), a título de “Valores da EFD”.

Acerca da alegação da impossibilidade de cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS sobre as operações, já que não foi editada a imprescindível Lei Complementar com vistas a regular e possibilitar a cobrança do ICMS-DIFAL, temos a destacar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já o previa à época ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Assim, apesar de tratar de responsabilidade por substituição tributária, a Lei Complementar já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Logo, se existia previsão para a substituição tributária, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da responsabilidade própria do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório.

Já o art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI, da mesma Lei, cuja negativa da aplicação deste ato normativo falece competência ao CONSEF, nos termos do art. 125, III, do COTEB (Lei 3.956/81).

Registre-se que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, para as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, nos termos da EC 87/15, o que não coaduna ao caso concreto que o adquirente é contribuinte do imposto, sendo, portanto, impertinente a alegação de defesa da impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar.

Observe, ainda, que a referida LC nº 190, de 04/01/2022, consigna em sua ementa que: “*Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto*”, numa prova incontestável de não se aplicar no caso, em análise, de o adquirente ser contribuinte do imposto.

Assim, considero superada tal arguição, com repercussão nas alegações acerca da: inexigibilidade ante a inexistência de ferramenta centralizadora para a apuração do DIFAL pela LC 190/2022, assim como relativa à anterioridade nonagesimal, todas referentes as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, nos termos da EC 87/15.

Por fim, quanto à pretensão para cancelamento da multa imposta, diante de seu caráter abusivo e confiscatório, temos a ressaltar que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a este colegiado a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos previsto no art. 125, III, do COTEB (Lei nº 3.956/81). Ademais, além da falta de competência deste órgão julgador, o dispositivo legal para análise de dispensa de multa concernente a infração de obrigação principal, prevista no § 8º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, foi revogado pela Lei nº 12.605, de 14/12/2012.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 84.181,31, sendo: R\$ 3.257,34 relativo à exação 01 e R\$ 80.923,97 inerente à infração 02, após exclusão dos valores relativos às competências de janeiro a outubro de 2019, por terem decaídos o direito de constituição dos créditos tributários correspondentes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0041/24-5, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 84.181,31, acrescido de multa de 60%, prevista nos incisos II, “f”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA