

A.I. Nº - 279865.0010/22-0
AUTUADO - BELOV OFF-SHORE INDUSTRIAL LTDA.
AUTUANTE - JOÃO RICARDO TERCEIRO E BARRETO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/11/2025

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0285-02.25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA USO E CONSUMO. Contribuinte autuado por deixar de recolher o ICMS DIFAL nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos termos do art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a”, do RICMS/BA. Defesa alegou que os itens glosados seriam produtos intermediários essenciais ao processo produtivo, conforme laudo técnico e jurisprudência do STJ (REsp 1.775.781/SP), sendo passíveis de crédito fiscal. Em conformidade com Parecer da PGE-PROFIS, em diligência fiscal, o Autuante acolheu integralmente os argumentos do sujeito passivo, excluindo mercadorias comprovadamente consumidas ou desgastadas no processo produtivo, bem como NF de operação recusada, ajustando o valor da exação. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2022, exige R\$ 156.054,17, em decorrência da seguinte infração à legislação do ICMS:

Infração 01 –006.002.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento. Valor: R\$ 156.054,17. Período: **Dezembro 2018, Janeiro a Dezembro 2019, Janeiro a Abril, Junho, Julho, Setembro, Outubro e Dezembro 2020.** Enquadramento legal: **Arts. 4º, XV, da Lei 7014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.**

O contribuinte autuado impugna o lançamento fiscal (fls. 18-24). Reproduzindo ementa de decisão judicial do TJ-BA no processo (APELAÇÃO CÍVEL n. 8027334-88.2019.8.05.0001), diz ter entre suas atividades, a CONSTRUÇÃO NAVAL compartimentada em: engenharia, caldeiraria; elétrica; ar condicionado; ventilação e aquecimento; mecânica e acabamento; sendo que, excetuando-se engenharia, as outras atividades aglutinam-se em um bloco “Produção”, (conforme laudo técnico que anexado), que utiliza insumos/produtos intermediários/material de embalagem, integrados aos produtos com ICMS diferido, conforme Res. Pronaval nº 037/2029.

Assim, das NFs relacionadas no demonstrativo suporte que soma R\$ 128.950,09 (ANEXO 1 – INSUMOS), são peças e materiais, produtos intermediários (ex: lixas, tocha de solda, disco de corte, disco de lixa, eletrodos, bico de corte, bico de aquecimento, oxigênio, acetileno, escovas de aço, tintas, g’s lens, porta bico, porta pinça, rodana de tração, proveta graduada, guia espeiral, óleo, etc.), essenciais para a produção das embarcações SDSV’S – Shallow Dive Support Vessel.

Seguindo, reproduz ementa de decisão do TJ-BA a respeito do tema, e conforme os descreve, diz que a autoridade fiscal autuante não considerou os itens na atividade principal do sujeito passivo, de modo que os cálculos da exação devem ser revistos para excluir algumas das mercadorias.

Aduz que, também, o Autuante não observou existirem NF-es para operações sem incidência de ICMS DIFAS: a) NFs de entrada com apresentação do XML da NF-e do fornecedor anulando a operação de venda do fornecedor; b) NF-es recebidas em garantia; c) NFs de operações recusadas; d) NF registrada como “outras entradas”, haja vista emissão de NF anterior com o valor da aquisição.

Diante do exposto, pede a exclusão das NFs sem incidência de ICMS DIFAL, que totalizam R\$ 11.896,56.

Concluindo, registra que, quanto às demais NFs pagou R\$ 14.428,45.

O autuante, em sua informação fiscal acostada às fls. 44-46, informa:

MÉRITO

Chamando atenção de não constarem relacionados no demonstrativo suporte da exação, “eletrodos”, “tintas”, “oxigênio” e “acetileno”, diz que os materiais objeto da autuação não foram aleatoriamente elencados e, após examinar o processo de fabricação/montagem das embarcações, verificou serem peças de reposição e bens integrantes do Ativo Imobilizado, não utilizados diretamente na produção, que não integram o produto final fato que se confirma com o Laudo Técnico apresentado pelo Impugnante, de modo que o itens que ele classifica como Produtos Intermediários/Material Secundário, não se enquadra nas premissas do art. 309, I, “b”, do RICMS-BA, pois são material de uso e/ou consumo.

Quanto à recusa da NF 804754, de 03/12/2018, emitida por FRIGELAR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA-RS, bem como as recebidas em garantia, diz que, para a recusa, se não realizada com emissão de NF, deve ser comprovada com NF de entrada emitida pelo fornecedor/remetente, o que não fez para este caso e, em se tratando de garantia, quando há devolução, ocorre estorno do débito e o consequente ICMS DIFAL, se recolhido (RICMS-BA: Art. 309, VIII).

Conclui mantendo a autuação.

À fl. 53, consta o seguinte pedido de diligência à Infaz de Origem:

Contendo única infração (falta de recolhimento de ICMS DIFAL, por aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, o contraditório se centra na definição conceitual das mercadorias envolvidas. Se “produtos intermediários” como escriturados pelo contribuinte ou se “material de uso e consumo” como entende a autoridade fiscal autuante.

Considerando que: a) em razão de novo entendimento firmado pelo STJ nos Embargos de Divergência em Agravo de Recurso Especial 1.775.781-SP, provocada por esta JJF em caso semelhante ao presente, a PGE-PROFIS produziu o Parecer Jurídico 2024098774-0 (anexo); b) o citado Parecer contempla conclusões que servem para orientar a fiscalização no sentido da pertinência ou não ao direito de uso do crédito fiscal e, por consequência, na tributação no que diz respeito aos produtos consumidos no processo produtivo quando da concreta análise de cada caso que auditar, apreciando o caso em pauta suplementar, por unanimidade dos julgadores, esta 2ª JJF deliberou converter o PAF em diligência à INFAZ de origem para:

Autuantes

- a) Concretamente analisando o processo produtivo do estabelecimento autuado, se for o caso, ajustar o procedimento fiscal de modo a conformá-lo com o entendimento e conclusões exposto no Parecer Jurídico PGE-PROFIS 2024098774-0;
- b) Produzir a consequente Informação Fiscal nos termos indicados no art. 127, § 6º, do RPAF.

Concluída a diligência, havendo alteração no valor da exação o sujeito passivo deve ser intimado para, querendo, manifestar-se no prazo de 10 (dez) dias.

Caso o sujeito passivo se manifeste, o PAF deve ser encaminhado às autoridades fiscais autuantes para informar a respeito.

Lembrando que sempre que houver alteração no valor da exação ou aporte de novo fato a parte contrária deverá ser cientificada, sendo o fisco parte última a se manifestar, concluído o ciclo da diligência o PAF deve retornar ao CONSEF para prosseguimento processual.

Por consequência, às fls. 63-64, consta a Informação Fiscal acerca da diligência, onde, após historiar o caso, a autoridade fiscal autuante/diligente informa:

- a) Uma vez confirmada a recusa da operação, exclusão da NF 804754;
- b) Exclusão das NF-es cujas mercadorias se encontram relacionadas pelo Impugnante (fls. 22 e 23), cujo desgaste, integração e consumo se vê comprovado no Laudo Técnico anexado (fls. 70-83), de modo que acolheu todas as razões defensivas expostas na Impugnação, ajustando/reduzindo o valor da exação para R\$ 146.603,10, conforme demonstrativos refeitos e aportados às fls. 65-69.

Quando regularmente intimado para conhecer o resultado da diligência, o sujeito passivo silenciou.

VOTO

Conforme acima relatado, o AI processado exige o valor de R\$ 156.054,17, referente a única infração: , 006.002.001 – Falta de recolhimento de ICMS DIFAL.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 36 e 87, bem como o teor da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-14, 65-70); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Observando que quando necessária ao meu convencimento diligência fiscal foi deferida e efetuada, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

O lançamento fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Portanto, a discussão da lide implica em definir se os itens arrolados no levantamento fiscal (especialmente os citados na peça defensiva: lixas, tocha de solda, disco de corte, disco de lixa, eletrodos, bico de corte, bico de aquecimento, oxigênio, acetileno, escovas de aço, tintas, gás lens, porta bico, porta pinça, rodana de tração, proveta graduada, guia espiral, óleo), que o Impugnante entende serem "produto intermediário/material secundário" por integrarem o produto final na condição de indispensável, essencial

e relevante à sua composição, e, por extensão, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata, integralmente, ou desgastado, no curso do processo produtivo.

Pois bem. Na Bahia, o direito ao crédito está determinado no art. 29, § 1º, inc. II da Lei nº 7.014/96, in verbis:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá: (...)

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

Por sua vez, a lei nacional do ICMS (LC nº 87/96) estabelece no seu art. 33, inc. I que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;” (redação dada pela LC nº 171/2019).

Respalado na decisão do STJ nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 – SP, que tem norteados os julgamentos das CJFs do CONSEF, a Impugnante advoga que o direito ao crédito fiscal pela aquisição de todos os itens objeto de glosa na autuação encontra guarida na legislação do ICMS e está em consonância com o princípio da não cumulatividade, esculpido no art. 155, § 2º, da Constituição Federal, por serem insumos denominados produtos intermediários, na forma da legislação estadual.

Pois bem. A percepção do que vem a ser material de uso e/ou consumo, ou produto intermediário, é complexa e, historicamente, constitui-se em verdadeiro “cabo de guerra” entre os fiscos e os contribuintes, sendo que, ao longo do tempo, a percepção jurídica no sentido do direito ou não ao crédito fiscal pela aquisição dos itens, tem elasticamente variado em conformidade com decisões jurisprudenciais a respeito.

Tal definição se vê complexa porque impõem casuística análise (caso a caso), sem fórmulas pré-concebidas, haja vista que a construção do que sejam materiais intermediários e passíveis de aproveitamento de crédito fiscal, se aperfeiçoou a partir de um original conceito relativo à integração/incorporação de um produto em outro, no curso do processo produtivo, de modo que havendo a integração de um produto na fabricação de outro (produto final), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima.

Em tal perspectiva, quando a integração de um produto na fabricação de outro (produto final), ocorre sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário, mas, se não há integração de um produto ao outro, ocorrendo apenas o seu consumo ou desgaste no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto para uso ou consumo, item para o qual, na visão fiscal, não se permitia direito ao crédito pela aquisição.

Sem embargo, esta matéria foi e é constantemente tratada em ações judiciais que chegam aos tribunais superiores, a ponto de ter, atualmente, como marco definidor do direito ao crédito fiscal, o entendimento firmado pelo STJ no Agravo de Recurso Especial 1.775.781-SP, como alegado pela Impugnante, corretamente acolhido pelas autoridades fiscais autuantes com base na orientação exposta pela PGE-PROFIS no Parecer 2024098774-0, de 26/09/2024, do qual cabe reproduzir a seguinte conclusão:

“Importante frisar, depois duma breve leitura da ementa acima, que, de forma clara, a nova orientação jurisprudencial do STJ sobre a questão não trouxe o requisito da essencialidade como única condição para fruição do crédito de produtos intermediários. A conjunção aditiva “e” no texto não deixa qualquer dúvida que o requisito da essencialidade deve sempre atrelado ao processo produtivo, com o desgaste imediato ou gradativo do mesmo.

Logo, não há como se entender somente a essencialidade do produto intermediário como elemento definidor da fruição do crédito, tem-se, conforme descrito na ementa, que sempre existir uma participação do mesmo no processo produtivo do estabelecimento, preservando-se, desta forma, a lógica do crédito físico para concreção da não-cumulatividade.

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 na realização do 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 linha marginais, desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo.

Nunca é demais ressaltar que toda mecânica do crédito fiscal, um dos elementos da equação matemática da não-cumulatividade, deve ter como premissa básica e lógica para sua concreção, a existência de mais de um ciclo na cadeia de circulação econômica até o consumo final, seja por continência na outra mercadoria pelo processo fabril, seja por consumo, gradativo ou integral, no processo produtivo.

Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da idéia do consumo, avançando para possibilidade do crédito diante dum consumo gradativo, além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final.

Assim, considerando que: a) como visto no relatório, por consequência da pertinente diligência fiscal, analisando os itens/mercadorias objeto da exação, a autoridade fiscal autuante expressa, com base no Laudo Técnico do Processo Produtivo da atividade industrial do contribuinte autuado e em conformidade com o entendimento/orientação esposada pela PGE-PROFIS no Parecer Jurídico nº 2024098774-0, ajustou o valor da exação por acatar de modo integral os argumentos do sujeito passivo; b) quando intimado para conhecer o resultado da diligência fiscal, podendo fazer, o sujeito passivo não protestou o valor restante da infração acusada, é de incidir sobre o caso a disposição exposta no art. 140 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, de modo que por: (I) entender superada a contraditório ao lançamento tributário em apreço aberto pelo sujeito passivo com sua Impugnação; (II) nada a ter que reparar quanto ao ajuste efetuado, pois, em conformidade com o disposto no § 1º do art. 18 do RPAF, acolho o ajuste efetuado por força da diligência e tenho a acusação fiscal como parcialmente subsistente em R\$ 146.603,10, com o seguinte demonstrativo de débito:

Data Ocor.	Data Vencido.	Bas Cálculo	Alíquota	Multa	Vlr. Hist.
31/03/2019	09/04/2019	3.156,39	18%	60	568,15
30/04/2019	09/05/2019	843,22	18%	60	151,78
31/05/2019	09/06/2019	15.189,61	18%	60	2.734,13
30/06/2019	09/07/2019	47,00	18%	60	8,46
31/07/2019	09/08/2019	18.837,22	18%	60	3.390,70
31/08/2019	09/09/2019	4.911,67	18%	60	884,10
30/09/2019	09/10/2019	23.558,61	18%	60	4.240,55
31/10/2019	09/11/2019	302.141,17	18%	60	54.385,41
30/11/2019	09/12/2019	102.517,61	18%	60	18.453,17
31/12/2019	09/01/2020	34.125,50	18%	60	6.142,59
31/01/2020	09/02/2020	128.631,33	18%	60	23.153,64
29/02/2020	09/03/2020	37.062,67	18%	60	6.671,28
31/03/2020	09/04/2020	11.388,17	18%	60	2.049,87
30/04/2020	09/05/2020	3.657,11	18%	60	658,28

30/06/2020	09/07/2020	771,50	18%	60	138,87
30/09/2020	09/10/2020	441,00	18%	60	79,38
31/10/2020	09/11/2020	122.853,67	18%	60	22.113,66
31/12/2020	09/01/2021	4.328,22	18%	60	779,08
Total					146.603,10

Voto, pois, pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279865.0010/22-0**, lavrado contra **BELOV OFF-SHORE INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 146.603,10**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, homologando-se o valor eventualmente recolhido.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2025.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO – JULGADORA