



PROCESSO Nº 2298082022-9 - e-processo nº 2022.000450393-9

ACÓRDÃO Nº 312/2024

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GRÁFICA JB LTDA.

Advogado: Sr.º ANTÔNIO BRITO DIAS JÚNIOR, inscrito na OAB/PB sob o nº 8.386

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: MARGILSON DE LACERDA DANTAS

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

Voto Vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**PRELIMINAR DE NULIDADE - NÃO ACOLHIMENTO - PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS P/ USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO) - INFRAÇÕES CARACTERIZADAS - AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Não se configura prejuízo ao administrado quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir, ao contribuinte, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

- Prescindível a realização de diligência quando as informações contidas no caderno processual são suficientes para a formação do convencimento do julgador.

- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais de aquisição de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo de estabelecimento de contribuinte do imposto estadual.

- O diferimento do recolhimento do ICMS - Diferencial de Alíquotas de que trata o artigo 10, IX, do RICMS/PB alcança, tão somente, a aquisição de bens que correspondam a máquinas, aparelhos e equipamentos destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento e que estejam relacionados com o processo produtivo da empresa.



- Não se configura insumo ou produto intermediário aquele que não compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à maioria, voto divergente vencedor do Cons.º Sidney Watson Fagundes da Silva, acompanhado pelos conselheiros(as), Lindemberg Roberto de Lima e Maíra Catão da Cunha Cavalcanti Simões. Voto original vencido do Cons.º Eduardo Silveira Frade, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância do princípio da autotutela administrativa, reformo, de ofício, a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004122/2022-26, lavrado em 23 de novembro de 2022 em desfavor da empresa GRÁFICA JB LTDA., declarando devido um crédito tributário no valor total de R\$ 45.938,89 (quarenta e cinco mil, novecentos e trinta e oito reais e oitenta e nove centavos), sendo R\$ 30.625,92 (trinta mil, seiscentos e vinte e cinco reais e noventa e dois centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 2º, § 1º, IV; 3º, XIV e 14, X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB e R\$ 15.312,97 (quinze mil, trezentos e doze reais e noventa e sete centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais), sendo R\$ 1.000,00 (um mil reais) de ICMS e R\$ 500,00 (quinhentos reais) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 19 de junho de 2024.

SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA  
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA  
Presidente



Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, EDUARDO SILVEIRA FRADE E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

SANCHA MARIA FORMIGA CAVALCANTE E RODOVALHO DE ALENCAR  
Assessora



PROCESSO Nº 2298082022-9 - e-processo nº 2022.000450393-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GRÁFICA JB LTDA.

Advogado: Sr.º ANTONIO BRITO DIAS JUNIOR, inscrito na OAB/PB sob o nº 8.386

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS  
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA  
RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: MARGILSON DE LACERDA DANTAS

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

Voto Vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL  
DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO.  
BENS ESSENCIAIS À ATIVIDADE PRODUTIVA.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.**

Nos termos dos Embargos de Divergência em Agravo de Recursos Especial (Earesp 1.775.781/SP), a essencialidade do bem há de ser compreendida para a definição de equipamento industrial que, como tal, sujeita-se ao diferimento nos termos do art. 10, IX, §8, I do RICMS/PB.

## RELATÓRIO

A empresa autuada em epígrafe, já identificada, interpôs reclamação contra a acusação contida no AUTO DE INFRAÇÃO DE ESTABELECIMENTO Nº 93300008.09.00004122/2022-26, às fls. 02/04, lavrado em 23 de novembro de 2022, cujas denúncias seguem transcritas abaixo:

**0243 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O ATIVO FIXO DO ESTAB.)(PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02)>>** O contribuinte deixou de recolher ICMS – diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

**Nota Explicativa:** O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS DEIXOU DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS MERCADORIAS NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO, CONFORME PLANILHA DEMONSTRATIVA EM ANEXO. O



CONTRIBUINTE JUSTIFICOU O NÃO RECOLHIMENTO POR ENTENDER SER DO PROCESSO PRODUTIVO, PORTANTO DIFAL DIFERIDO, JUSTIFICATIVA NÃO ACEITA PELA FISCALIZAÇÃO.

**0245 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O USO E/OU CONSUMO DO ESTAB.)(PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >>** O contribuinte deixou de recolher ICMS – diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

**Nota Explicativa:** O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS DEIXOU DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS MERCADORIAS NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO USO E CONSUMO, CONFORME PLANILHA DEMONSTRATIVA EM ANEXO. O CONTRIBUINTE JUSTIFICOU O NÃO RECOLHIMENTO POR ENTENDER SER INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO, JUSTIFICATIVA NÃO ACEITA PELA FISCALIZAÇÃO.

Por decorrência, o representante fazendário lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 47.438,89 (quarenta e sete mil quatrocentos e trinta e oito reais e oitenta e nove centavos), sendo R\$ 31.625,92 (trinta e um mil seiscentos e vinte cinco reais e noventa e dois centavos) de ICMS, pela inobservância do art. 106, II, “c”, e § 1º c/c o art. 2º, § 1º, IV, art. 3º, XIV, e art.14, X, todos do RICMS/PB, e R\$ 15.812,97 (quinze mil oitocentos e doze reais e noventa e sete centavos) de multa por infração, com arrimo no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Notificado desta ação fiscal através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), em 24 de novembro de 2022 (fls. 05 e 24), o acusado interpôs petição reclamatória, às fls. 25/34 dos autos, em 23 de dezembro de 2022 (fls. 44/45), portanto de forma tempestiva.

Em sua defesa, o impugnante aduziu:

1. preliminarmente, nulidade do auto de infração, em virtude de ausência de delimitação de elementos essenciais à constituição do lançamento tributário, eis que o Auto de Infração impugnado, ou mesmo as planilhas complementares formuladas pelo fazendário autuante, se limitam a apresentar os valores de diferencial de alíquotas supostamente devidos, sem, contudo, minimamente indicar de que forma esses importes foram apurados, inexistindo qualquer demonstração das bases de cálculo e alíquotas aplicadas, ou seja, que a autuação é omissa quanto à delimitação da base de cálculo e alíquotas inerentes ao lançamento exarado pelo fazendário autuante.

2. no mérito, que a cobrança é indevida, uma vez que, com base no art. 10, IX, do RICMS/PB, o ICMS devido nas aquisições de “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento



industrial” fica diferido para a operação subsequente, condicionado o aproveitamento deste benefício à existência de relação da destinação dos bens adquiridos com o processo produtivo do estabelecimento. Alega que a condicionante do benefício em questão, não exige que o produto se trate de matéria prima, ou mesmo de equipamento que opere diretamente na fabricação do produto final oferecido pelo contribuinte industrial, mas apenas exige que o bem esteja relacionado com o processo produtivo. Esclarece que os equipamentos em questão podem ser divididos em duas categorias. Uma primeira guarda relação com os conjuntos de rolaria que são instalados em impressoras do tipo offset para viabilizar a distribuição de tinta e água compatível com a produção gráfica desenvolvida e, na segunda categoria, ter-se-ia a denominada “CHAPA DO CONTRA”, também se caracteriza como um componente magnético de alta durabilidade que se integra à impressora offset para, de acordo com suas características, atribuir determinado resultado aos materiais produzidos.

3. Todos os itens relacionados na planilha complementar ANEXO DO AI 93300008.09.00004122-2022-26 DIFAL USO E CONSUMO assinado” correspondem à diversos modelos de blanquetas de impressão utilizados no processo produtivo de impressões offset desenvolvido pela recorrente. A blanqueta é uma manta de borracha que é acoplada ao cilindro porta blanqueta de impressora offset. Tem a função de receber o grafismo da chapa e transferi-lo para o substrato, ou seja, **transfere de matriz para o papel o conteúdo a ser impresso**. Além de transferir a imagem da forma para o suporte, a blanqueta ajuda a regular a quantidade correta de tinta, bem como compensar quaisquer irregularidades que possa haver no “suporte-cilindro”. Tal produto tem evidente natureza de elemento necessário ao processo industrial do estabelecimento autuado, considerando-se como efetivo insumo, pois são efetivamente consumidos no processo de industrialização, não se enquadrando no conceito de material de consumo ou bens do ativo fixo do contribuinte.

Por conseguinte, a atuada **requereu** o recebimento da sua impugnação, para:

- a) reconhecer a insubsistência do Auto de Infração nº 93300008.09.00004122/2022-26, em razão dos vícios materiais que o comprometem, conforme preliminarmente arguido;
- b) caso superado o pedido preliminar, em face de todas as razões meritórias que fundamentam a presente Impugnação, que seja reconhecida a total improcedência do Auto de Infração nº 93300008.09.00004122/2022-26;
- c) em último caso, caso não convencido de plano das razões preliminares ou de mérito aduzidas, que seja determinada a realização de diligência,



consubstanciada em perícia direcionada à produção de laudo técnico para qualificação e caracterização das bens/mercadorias que, nos termos dos levantamentos complementares, justificam a autuação combatida.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais-GEJUP, tendo sido distribuídos ao julgador fiscal Tarcisio Magalhães Monteiro de Almeida, o qual lavrou decisão pela procedência do auto de infração, nos termos sintetizados na ementa abaixo:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS PARA O USO OU CONSUMO. DENÚNCIAS CONFIGURADAS.**

- A aquisição interestadual de mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo, ao uso ou consumo do contribuinte do ICMS, localizado no estado da Paraíba, implica a necessidade de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS-DIFAL), nos termos do RICMS/PB. *In casu*, os argumentos de defesa não foram suficientes para elidir a exação, uma vez que não se comprova que as mercadorias adquiridas se destinavam diretamente ao processo produtivo do contribuinte, tampouco se tratavam de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo. Destarte, não há como enquadrá-las no diferimento legal disposto no art. 10, IX do RICMS/PB.

Após regularmente intimada da decisão em 06/06/2023, via DT-e, a atuada interpôs, tempestivamente, recurso voluntário por meio do qual, em síntese, reiterou os argumentos apresentados em sede de defesa, acrescentando, porém, decisão proferida pela 1ª Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça quando julgamento do recurso repetitivo nº 1.221.170. Esclarece que na ocasião, foi fixada a tese de que "o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — para o desempenho da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". A essencialidade diz respeito aos bens que "se retirados (do processo produtivo) impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto", enquanto a relevância significa que o item "embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção".



Declarados conclusos, foram então os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos à esta relatoria para apreciação e submissão à julgamento colegiado, não sem antes, em razão do pedido de sustentação oral formulado pela recorrente, submeter os autos à assessoria jurídica para emissão de parecer.

Eis o relatório.

## VOTO

Versam os autos acerca da falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas – DIFAL, em decorrência de aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo/imobilizado da empresa, assim como adquiridos para seu uso ou consumo, dentro dos exercícios de 2017 e 2018, conforme planilhas descritivas anexadas às fls. 06/20. Aponta como descumpridos o art. 106, II, “c”, e § 1º c/c o art. 2º, § 1º, IV, art. 3º, XIV, e art.14, X, do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto 18.930/97, abaixo apresentados:

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de (Decreto nº 30.177/09):

(...)

c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL (Decreto nº 35.604/14);

(...)

§ 1º O recolhimento previsto nas alíneas “c” e “d” do inciso II do “caput” deste artigo, será o resultante da diferença de alíquota (Decreto nº 35.604/14).

(...)

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

(...)

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)





Art. 14. A base de cálculo do imposto é:  
(...)

X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor da operação;

A infringência dos comandos supra, além de tornar exigível o tributo não recolhido, acarreta a aplicação da penalidade imposta pelo art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96, transcrita abaixo:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

No que concerne às preliminares, a Recorrente alega nulidade por ausência de delimitação de elementos essenciais à constituição do lançamento tributário. Justifica sua alegação argumentando que o auto de infração em epígrafe, ou mesmo as planilhas complementares, formuladas pelo fazendário autuante, se limitam a apresentar os valores de diferencial de alíquotas supostamente devidos, sem, contudo, minimamente indicar de que forma esses importes foram apurados, inexistindo qualquer demonstração das bases de cálculo e alíquotas aplicadas.

Todavia, a instância monocrática de julgamento observou que as Notas Explicativas das acusações (fl. 02), em conjunto com as planilhas descritivas acostadas às fls. 06/20, esmiúçam, por documento fiscal e por produto, as entradas destacadas no lançamento tributário que não tiveram o devido recolhimento do ICMS-DIFAL, previsto no art. 106, II, “c”, e § 1º, do RICMS/PB.

Salientou, inclusive, que constam nos autos todos os dados das notas fiscais que originaram este lançamento tributário, de fácil acesso ao contribuinte, bem como se observa comunicação anterior entre a fiscalização e a empresa quanto às diferenças e questionamentos referentes à fiscalização, conforme se verifica nos documentos anexados às fls. 21/23.

Em que pese a não expressão da base de cálculo na folha de lavratura do auto de infração, destacou o julgador monocrático esta é possível de ser depreendida da documentação anexa das folhas 6 a 20 dos autos, onde é destacado, individualmente, cada documento que deu origem à exação, bem como o *quantum* referente ao diferencial de alíquotas, além de assentar que da argumentação tecida pela então impugnante se faz possível constatar entendimento da matéria.



Em que pese o particular posicionamento deste julgador - por entender a necessidade de demonstração expressa da base de cálculo na folha de lavratura do auto de infração como elemento essencial para fins de certeza e segurança quanto ao crédito tributário lançado, podendo ensejar vício formal em caso de não expressão ainda que mediante esforço interpretativo seja possível compreendê-la dos documentos - é entendimento deste e. Conselho de Recursos Fiscais, que não deverá ser reconhecida nulidade sem que haja prejuízo à defesa (princípio do *pas nullité san grief*), conforme se destaca o julgado abaixo, sem prejuízo de decisões mais recentes, nas quais em *obter dictum* se menciona tal critério:

**Acórdão 243/2019**

**PROCESSO Nº 0167912016-6**

**Relatora: CONS.<sup>a</sup> GILVIA DANTAS MACEDO**

PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO À DEFESA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO NÃO RELACIONADA AO PROCESSO PRODUTIVO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Preliminar de nulidade - alegação de cerceamento de defesa não acolhida. Aplicação do princípio do *pas de nullité sans grief*. Ausência de comprovação do prejuízo. Confirmada a regularidade formal da denúncia. Reputa-se devido o recolhimento do ICMS - Diferencial de Alíquota, em operações sobre as entradas de produtos destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Neste sentido, em que pese o particular posicionamento deste julgador, em respeito ao princípio do colegiado, que não reconhece nulidade sem demonstração de prejuízo à defesa e observando-se o que a Recorrente que bem demonstrou conhecimento da matéria, deixa-se de acolher a preliminar suscitada.

No que concerne ao mérito, argumenta a Recorrente que, nos termos do art. 10, IX do RICMS/PB, o ICMS devido nas aquisições de “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento industrial” fica diferido para a operação subsequente, condicionado o aproveitamento deste benefício à existência de relação da destinação dos bens adquiridos com o processo produtivo do estabelecimento”.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça em Embargos de Divergência em Agravo de Recursos Especial (Earesp 1.775.781/SP), julgado em 11 de outubro de 2023 e suscitado pela Ministra Regina Helena Costa, pacificou a jurisprudência até então divergente entre a Primeira e Segunda Sessão daquela Corte, adotando o critério da



essencialidade como premissa para distinção entre bens de consumo e ativo fixo, cujas repercussões cingem-se ao ICMS, conforme se observa:

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9)**

RELATORA: MINISTRA REGINA HELENA COSTA

EMBARGANTE: PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A E FILIAL(IS)

ADVOGADOS: ADRIELE PINHEIRO REIS AYRES DE BRITTO - DF023490 ALEXANDER ANDRADE LEITE - DF029136 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SC029924 ALISSIANO FRANCISCO MIOTTO - SC033768 ENEIDA VASCONCELOS DE QUEIROZ MIOTTO - SP349138

EMBARGADO: ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR : PEDRO TIZIOTTI

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que "divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia".

**III - 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.**

**IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.**

V - Embargos de Divergência providos



Ou seja, o e. STJ assentou o critério da essencialidade do bem para a incorporação deste ao ativo fixo.

Ademais, restou pacificado também pelo e. STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado em 24/04/2018, que o critério da essencialidade há de ser compreendido como conceito de insumo

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0)**

RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

RECORRENTE: ANHAMBI ALIMENTOS LTDA

ADVOGADOS: FLAVIO EDUARDO SILVA DE CARVALHO E OUTRO(S) - DF020720 EDUARDO PUGLIESE PINCELLI - SP172548 FELIPE CORDEIRO - PR047266

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000

INTERES.: ABIQUIM - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA QUÍMICA - "AMICUS CURIAE"

ADVOGADOS: GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO E OUTRO(S) - SP113570 MARCOS JOAQUIM GONÇALVES ALVES E OUTRO(S) - SP146961 ARIANE COSTA GUIMARÃES E OUTRO(S) - DF029766

ADVOGADA: VIVIAN ISHII GUIMARÃES - DF037917

SOC. de ADV.: MATTOS FILHO, VEIGA FILHO, MARREY JR. E QUIROGA ADVOGADOS E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

**2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à



instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte

A expressão "insumo" consoante o destaca Aliomar Baleeiro

é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção<sup>1</sup>

Vê-se, pois, que o e. STJ pacificou conceito de insumo como relacionado à essencialidade do bem no processo produtivo, o que haveria de ser considerado para os equipamentos industriais, em consonância com os ensinamentos doutrinários de quem, inclusive, contribuiu quando na edição do Código Tributário Nacional de 1966, observando-se a intenção legislativa naquela oportunidade.

Ademais, saliente-se que é o Superior Tribunal de Justiça quem detém competência para firmar interpretações de normas infraconstitucionais, tais como a LC 87/96, que regulamenta as normas gerais que disciplinam o ICMS.

O RICMS/PB, por sua vez, assenta que o ICMS terá o seu recolhimento diferido nas aquisições de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais destinados ao ativo fixo de indústria que estejam relacionados com o seu processo produtivo. No sentido exposto, o art. 10, inciso IX, e seu § 8º, do RICMS/PB, assim estabelecem:

**Art. 10.** O pagamento do imposto será **diferido:**

(...)

IX - **nas operações internas, interestaduais e de importação, realizadas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o**

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214.



**ativo fixo de estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo**, observado o disposto no § 8º (Decreto nº 19.111/97);

(...)

§ 8º Na hipótese do inciso IX, serão observadas as seguintes condições:

I - **o imposto devido será recolhido pelo adquirente quando da operação subsequente**, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo, observado o parágrafo seguinte;

II - o diferimento se aplica, inclusive, quanto à complementação devida a este Estado, na forma prevista no inciso X do art. 14;

III - a qualquer tempo, desde que fique comprovada destinação diversa do bem, o contribuinte deverá recolher o ICMS diferido, acrescido de juros e atualização monetária, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Com efeito, não há no texto condicionante estabelecida pela norma acima transcrita, que exige que o produto se trate de matéria prima, ou mesmo que equipamento seja um todo que opere diretamente na fabricação do produto final oferecido pelo contribuinte industrial, mas apenas exige que o bem esteja relacionado com o processo produtivo.

Tanto é assim, que o art. 10, IX do RICMS/PB menciona o termo “equipamento industrial” o que, dado o critério de essencialidade compreendida pelo e. STJ há de se compreender, também, os ativos essenciais à atividade produtiva da indústria, isto é, aqueles sem os quais não se verifica ou se diminui o resultado final do processo produtivo.

Desta feita, tem-se que “blanquetas de impressão” e “chapas do contra” são equipamentos essenciais e integrados à máquina de impressora industrial e que, uma vez “retirados (do processo produtivo) impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto”, como consignado do REsp 1.221.170.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito pelo seu provimento, reformando a decisão de primeira instância para julgar improcedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004122/2022-26, às fls. 02/04, lavrado em 23 de novembro de 2022, contra a empresa GRÁFICA JB LTDA, eximindo-a de quaisquer ônus relativos ao presente processo.

Em tempo, cancelo o crédito tributário no montante de R\$ 47.438,89 (quarenta e sete mil, quatrocentos e trinta e oito reais e oitenta e nove centavos), pelas razões expostas.

Intimações à cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por videoconferência em 22 de maio de 2024.

Eduardo Silveira Frade  
Conselheiro Relator



PROCESSO Nº 2298082022-9 - e-processo nº 2022.000450393-9

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GRÁFICA JB LTDA.

Advogado: Sr.º ANTÔNIO BRITO DIAS JÚNIOR, inscrito na OAB/PB sob o nº 8.386

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS  
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA  
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA  
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: MARGILSON DE LACERDA DANTAS

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE

Relator Voto Vista: CONS.º SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.

**PRELIMINAR DE NULIDADE - NÃO ACOLHIMENTO -  
PEDIDO DE DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO -  
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE  
RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS P/ USO,  
CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO)  
- INFRAÇÕES CARACTERIZADAS - AUTO DE  
INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE -  
REFORMADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA -  
RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

- Não se configura prejuízo ao administrado quando estão presentes, nos autos, todos os elementos necessários para garantir, ao contribuinte, o direito ao contraditório e à ampla defesa.
- Prescindível a realização de diligência quando as informações contidas no caderno processual são suficientes para a formação do convencimento do julgador.
- É cabível a cobrança de ICMS relativa à diferença de alíquotas nas operações interestaduais de aquisição de produtos destinados ao uso, consumo ou ativo fixo de estabelecimento de contribuinte do imposto estadual.
- O diferimento do recolhimento do ICMS - Diferencial de Alíquotas de que trata o artigo 10, IX, do RICMS/PB alcança, tão somente, a aquisição de bens que correspondam a máquinas, aparelhos e equipamentos destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento e que estejam relacionados com o processo produtivo da empresa.
- Não se configura insumo ou produto intermediário aquele que não compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto.



## RELATÓRIO VOTO DIVERGENTE

Por meio do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004122/2022-26, lavrado em 23 de novembro de 2022, o auditor fiscal responsável pelo cumprimento da Ordem de Serviço Específica nº 93300008.12.00009643/2022-20 denuncia a empresa GRÁFICA JB LTDA., inscrição estadual nº 16.024.185-5, de haver cometido as seguintes irregularidades:

0243 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O ATIVO FIXO DO ESTAB.) (PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >> O contribuinte deixou de recolher ICMS - diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS DEIXOU DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS MERCADORIAS NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO, CONFORME PLANILHA DEMONSTRATIVA EM ANEXO. O CONTRIBUINTE JUSTIFICOU O NÃO RECOLHIMENTO POR ENTENDER SER DO PROCESSO PRODUTIVO, PORTANTO DIFAL DIFERIDO, JUSTIFICATIVA NÃO ACEITA PELA FISCALIZAÇÃO.

0245 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O USO E/OU CONSUMO DO ESTAB.) (PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >> O contribuinte deixou de recolher ICMS - diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Nota Explicativa:

O CONTRIBUINTE CONTRARIANDO OS DISPOSITIVOS LEGAIS DEIXOU DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DAS MERCADORIAS NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO USO E CONSUMO, CONFORME PLANILHA DEMONSTRATIVA EM ANEXO. O CONTRIBUINTE JUSTIFICOU O NÃO RECOLHIMENTO POR ENTENDER SER INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO, JUSTIFICATIVA NÃO ACEITA PELA FISCALIZAÇÃO.

Em decorrência destes eventos, o representante fazendário, considerando haver o contribuinte infringido os artigos 2º, § 1º, IV; 3º, XIV e 14, X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB, lançou um crédito tributário na quantia total de R\$ 47.438,89 (quarenta e sete mil, quatrocentos e trinta e oito reais e oitenta e nove centavos), sendo R\$ 31.625,92 (trinta e um mil, seiscentos e vinte e cinco reais e noventa e dois centavos) de ICMS e R\$ 15.812,97 (quinze mil, oitocentos e doze reais e noventa e sete centavos) de multa por infração, com arrimo no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios juntados às fls. 6 a 23.





Depois de cientificada da autuação em 24 de novembro de 2022, a denunciada, por intermédio de seu advogado, protocolou, em 23 de dezembro de 2022, impugnação tempestiva contra os lançamentos dos créditos tributários consignados no auto de infração em tela, por meio da qual alega que:

- a) O auto de infração é nulo em virtude de ausência de delimitação de elementos essenciais à constituição do lançamento tributário, eis que a peça acusatória, ou mesmo as planilhas complementares elaboradas pela fiscalização, limitam-se a apresentar os valores do ICMS – Diferencial de Alíquotas supostamente devidos sem, contudo, indicar, minimamente, de que forma foi calculado o tributo;
- b) A autuação é omissa quanto à apresentação da base de cálculo e das alíquotas inerentes ao lançamento de ofício;
- c) A cobrança é indevida, na medida em que, com base no art. 10, IX, do RICMS/PB, o ICMS incidente sobre as aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento industrial é diferido para a operação subsequente, condicionado o aproveitamento deste benefício à existência de relação entre a destinação dos bens adquiridos e o processo produtivo do estabelecimento;
- d) A condicionante do benefício de que trata o art. 10, IX, do RICMS/PB não exige que o produto se trate de matéria-prima, ou mesmo que seja um equipamento que opere diretamente na fabricação do produto industrializado, apenas que esteja relacionado ao processo produtivo do estabelecimento adquirente;
- e) Os equipamentos cujas aquisições deram origem à autuação se dividem em duas categorias: a primeira guarda relação com os conjuntos de rolaria que são instalados em impressoras do tipo *offset* com a finalidade de viabilizar a distribuição de tinta e água compatível com a produção gráfica; a segunda, por sua vez, são os produtos denominados “CHAPA DO CONTRA”, um componente magnético de alta durabilidade que se integra à impressora *offset* para atribuir determinado resultado aos materiais produzidos;
- f) Com relação aos itens listados na planilha complementar denominada “ANEXO DO AI 93300008.09.00004122-2022-26 DIFAL USO E CONSUMO assinado”, trata-se de diversos modelos de blanquetas de impressão utilizados no processo de impressões *offset* desenvolvido pela autuada. A blanqueta é uma manta de borracha que é acoplada ao cilindro porta blanqueta e tem a função de receber o grafismo da chapa e transferi-lo para o substrato, ou seja, transfere da matriz para o papel o conteúdo a ser impresso;
- g) As blanquetas também ajudam a regular a quantidade correta de tinta, bem como a compensar quaisquer irregularidades que possa haver no “suporte-cilindro”. Estes produtos têm natureza de elementos



necessários ao processo industrial da autuada, considerando-se efetivo insumo, porquanto consumidos no processo de industrialização, não se enquadrando no conceito de material de consumo ou bens do ativo fixo do estabelecimento.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhães Monteiro de Almeida, que exarou sentença pela procedência da exigência fiscal, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

**FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. BENS PARA O USO OU CONSUMO. DENÚNCIAS CONFIGURADAS.**

- A aquisição interestadual de mercadorias ou bens destinados ao ativo fixo, ao uso ou consumo do contribuinte do ICMS, localizado no estado da Paraíba, implica a necessidade de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas (ICMS-DIFAL), nos termos do RICMS/PB. *In casu*, os argumentos de defesa não foram suficientes para elidir a exação, uma vez que não se comprova que as mercadorias adquiridas se destinavam diretamente ao processo produtivo do contribuinte, tampouco se tratavam de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo. Destarte, não há como enquadrá-las no diferimento legal disposto no art. 10, IX do RICMS/PB.

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE**

Cientificado da decisão proferida pela instância prima em 6 de junho de 2023, o sujeito passivo interpôs, no dia 13 de junho de 2023, recurso voluntário tempestivo ao Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, por intermédio do qual representa os argumentos trazidos em sua impugnação e acrescenta que:

- a) Embora reconheça expressamente que a autuação combatida de fato é omissa quanto à delimitação da base de cálculo e alíquotas inerentes ao lançamento exarado pelo fazendário autuante, o julgador singular afirma não identificar prejuízo ao contraditório, já que “constam dos autos os dados das notas fiscais que originaram este lançamento tributário”, as quais seriam “de fácil acesso ao contribuinte”;
- b) Os argumentos contidos na decisão recorrida não merecem acolhimento, uma vez que o lançamento de ofício, para ser válido, deve atender os requisitos prescritos no artigo 142 do CTN;
- c) Apesar da ausência de explícita motivação do fazendário autuante quanto ao fato de os itens destinados ao ativo imobilizado da empresa estarem sujeitos ao diferimento previsto no artigo 10, IX, do RICMS/PB, o julgador singular classifica esses produtos como meras peças de reposição, para, indevidamente, suprimir o direito ao diferimento;



- d) No que se refere à segunda denúncia, o julgador singular, diferentemente e de forma impertinente, parece alterar os fundamentos da acusação nessa parte, contextualizando, na sua fundamentação, os itens relacionados pelo autuante na segunda acusação com o suposto ilícito que delimita a primeira acusação.

Com base nos argumentos apresentados, a recorrente requer:

- a) A insubsistência do auto de infração em tela, em razão dos vícios materiais indicados;
- b) Caso superada a preliminar de nulidade, que seja reconhecida a improcedência do auto de infração;
- c) Caso não convencido de plano das razões preliminares ou de mérito aduzidas, que seja determinada a realização de diligência, consubstanciada em perícia direcionada à produção de laudo técnico para qualificação e caracterização dos bens/mercadorias objetos da autuação;
- d) A realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do Processo nº 2022.000450393-9.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos ao conselheiro Eduardo Silveira Frade que, tendo em vista o pedido de sustentação oral consignado no recurso voluntário, remeteu os autos à Assessoria Jurídica da corte para emissão de parecer, nos termos do artigo 20, X, do Regimento Interno do CRF-PB.

Na 339ª Sessão Ordinária da Segunda Câmara de Julgamento do CRF-PB, realizada em 22 de maio de 2024, o ilustre conselheiro votou pelo provimento do recurso voluntário, declarando improcedente Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00004122/2022-26.

Considerando a necessidade de uma análise mais detalhada acerca da matéria, pedi vista dos autos para melhor apreciar o tema.

Eis o relatório.

### VOTO DIVERGENTE

*A quaestio juris* versa sobre a denúncia de falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas formulada contra a empresa GRÁFICA JB LTDA., já qualificada nos autos, relativamente a fatos geradores ocorridos nos meses de novembro e dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2018.



Conforme registrado na inicial, a recorrente teria deixado de recolher o ICMS – Diferencial de Alíquotas incidente sobre (i) aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento e (ii) entradas de mercadorias para uso e/ou consumo da empresa.

Em razão dos fatos descritos, recaiu sobre a autuada a denúncia de haver infringido os artigos 2º, § 1º, IV; 3º, XIV e 14, X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB<sup>2</sup>:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso IV do § 1º do art. 2º pela alínea “a” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

IV - sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo fixo;

Nova redação dada ao inciso XIV do art. 3º pela alínea “c” do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.979/17 (DOE de 22.12.17).

XIV - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou ativo imobilizado (Lei nº 11.031/17);

Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

(...)

X - na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor da operação;

Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:

(...)

II - até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

(...)

<sup>2</sup> Redações vigentes à época dos fatos geradores.



c) aquisições em outra unidade da Federação de mercadorias ou bens destinados a consumo ou a integrar o ativo fixo não relacionados ao processo produtivo, para os estabelecimentos enquadrados no regime de apuração normal e optantes pelo SIMPLES NACIONAL;

(...)

§ 1º O recolhimento previsto nas alíneas “c” e “d” do inciso II do “caput” deste artigo, será o resultante da diferença de alíquota.

Como medida punitiva para a conduta infracional evidenciada, foi aplicada a multa disciplinada no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

e) aos que deixarem de recolher o imposto no todo ou em parte, nas demais hipóteses não contidas neste artigo;

Antes de passarmos ao mérito, necessário se faz discorrermos acerca da preliminar de nulidade arguida pela defesa.

### DA ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE DELIMITAÇÃO DE ELEMENTOS ESSENCIAS À CONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO

A recorrente alega que o lançamento de ofício não preenche todos os requisitos estabelecidos pela legislação tributária e afirma que as planilhas elaboradas pela fiscalização se limitam a apresentar os valores do ICMS – Diferencial de Alíquotas supostamente devidos se indicar, minimamente, de que forma o tributo foi calculado.

Destaca, ainda, que não houve demonstração das bases de cálculo e das alíquotas aplicadas.

Na instância prima, o diligente julgador singular assim se manifestou acerca da preliminar de nulidade:

*“Todavia, não há como acatar os argumentos do impugnante, haja vista o detalhamento da exação, conforme as explicações constantes das Notas Explicativas das acusações (fl. 02), que, em conjunto com as planilhas descritivas acostadas às fls. 06/20, esmiúçam, por documento fiscal e por produto, as entradas destacadas no lançamento tributário que não tiveram o*



*devido recolhimento do ICMS-DIFAL, previsto no art. 106, II, “c”, e § 1º, do RICMS/PB.*

*Verifica-se que, inclusive, não obstante a ausência expressa da base de cálculo e alíquotas da cobrança na planilha descritiva, constam nos autos todos os dados das notas fiscais que originaram este lançamento tributário, de fácil acesso ao contribuinte, bem como se observa comunicação anterior entre a fiscalização e a empresa quanto às diferenças e questionamentos referentes à fiscalização, conforme se verifica nos documentos anexados às fls. 21/23.*

*Dessa maneira, não se verifica qualquer ofensa aos princípios do contraditório de da ampla defesa capazes de justificar uma possível anulação, de modo que indefiro o pedido de nulidade suscitado de forma preliminar. Assim, consigna-se que foram cumpridos os requisitos obrigatórios estabelecidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, tal como os descritos no artigo 17 da Lei nº 10.094/132, quando da lavratura do Auto de Infração. Presentes, assim, todos os elementos essenciais para a validade deste ato administrativo.”*

A decisão singular não merece reparos.

Todos os elementos necessários e suficientes para validar o lançamento de ofício e garantir, à recorrente, condições plenas de exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa estão presentes nos autos.

Observa-se que, nas planilhas que dão suporte às denúncias, o auditor fiscal que subscreve a inicial teve o cuidado de apresentar os números das chaves de acesso das notas fiscais eletrônicas, os códigos NCM dos produtos, as descrições dos itens destinados ao uso, consumo ou ativo fixo e os valores do ICMS – Difal exigidos.

Além disso, antes da autuação, o contribuinte foi notificado para apresentar justificativas para as divergências identificadas pela “malha fiscal” (fls. 23), justificativas estas que foram analisadas e, conforme consta nos eventos de acompanhamento da ordem de serviço, apresentaram três situações: *(i)* uma parte foi acatada pela auditoria, tendo sido reconhecida a inexigibilidade dos valores indicados em “malha”, *(ii)* outra parte foi aceita pelo contribuinte, havendo pagamento do valor devido e *(iii)* nos demais casos, houve a lavratura do auto de infração.

Restando demonstrada a inocorrência de prejuízo suportado pela recorrente, deve-se aplicar o princípio *pas de nullité sans grief* (não há nulidade sem prejuízo). Nesse sentido:

STJ - RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS RHC 57729 MA 2015/0064757-5 (STJ)

Data de publicação: 24/06/2015

Ementa: PROCESSO PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. HOMICÍDIO QUALIFICADO. NULIDADE. DEFENSOR DATIVO NOMEADO. SUBSTITUIÇÃO POR OUTRO DEFENSOR DATIVO INTIMAÇÃO DO ACUSADO. NÃO OCORRÊNCIA. PREJUÍZO NÃO DEMONSTRADO. PRINCÍPIO DO *PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF*.



FLAGRANTE ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. Segundo a legislação em vigor, é imprescindível, quando se trata de nulidade de ato processual, a demonstração do prejuízo sofrido, em consonância com o princípio *pas de nullité sans grief*, consagrado no art. 563 do Código de Processo Penal, *verbis*: "Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa". 2. Inexiste manifesta ilegalidade, *in casu*, pois não há falar em nulidade em razão da ausência de intimação do acusado, diante da substituição de um defensor dativo por outro patrono também nomeado pelo juízo. 3. Não há motivo para considerar indefeso réu, o qual foi assistido durante a instrução criminal por Defensor Dativo que atuou em todos os atos processuais, tendo em vista que houve apresentação de defesa prévia, comparecimento nas audiências e oferecimento de alegações finais, tendo havido, inclusive, pleito pela absolvição. 4. Recurso não provido.

Diante deste cenário, não há que se falar em ausência de delimitação de elementos essenciais à constituição do lançamento tributário, mormente em razão da perfeita correlação entre a descrição das infrações, suas notas explicativas e seus enquadramentos legais.

Ademais, no que concerne à ausência de indicação da base de cálculo e da alíquota na peça acusatória, destaco que estes campos devem ser preenchidos quando a cobrança for decorrente de aplicação direta de uma alíquota sobre a base de cálculo.

No caso específico da falta de recolhimento do ICMS – Diferencial de Alíquotas, a sistemática de cálculo, como é sabido, não é direta, ou seja, não se aplica uma alíquota específica sobre a base de cálculo, mas sim o percentual resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A fiscalização – ao contrário do que alega a defesa – circunscreveu a matéria tributável de forma clara, precisa e diligente, não deixando quaisquer dúvidas quanto ao fato que deu ensejo à autuação.

No caso em apreciação, pelas razões expendidas, não há que se falar em falta de identificação da matéria tributável, descumprimento de requisitos obrigatórios, carência de indicação dos dispositivos legais, ausência de clareza ou afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

#### DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A recorrente requer, na hipótese de não acolhidas as preliminares ou as razões meritorias por ela apresentadas, a realização de diligência/perícia destinada à produção de laudo técnico para qualificação e caracterização dos bens/mercadorias relacionados nas planilhas que compõem o arcabouço probatório juntado pela auditoria

Relevante salientarmos que o pedido de diligência é um direito assegurado aos contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba, estando positivado na Seção III (artigos 59 a 61) da Lei nº 10.094/13.



Observemos o que estatui o *caput* do artigo 59 do referido diploma legal.

Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.

A inclusão deste instituto no ordenamento jurídico deste Estado buscou privilegiar o princípio da verdade material, garantindo ao julgador condições de formar seu convencimento, sempre que necessário o cumprimento de uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada.

Não se trata, por conseguinte, de um procedimento de realização obrigatória, estando no campo da discricionariedade da autoridade julgadora o deferimento ou a negativa do requerimento formulado pelo sujeito passivo.

Feitas as considerações acima, com fulcro no artigo 61 da Lei nº 10.094/13<sup>3</sup>, indefiro o pedido formalizado pela defesa, tendo em vista constarem, nos autos, elementos suficientes para formarem o convencimento deste relator, tornando o procedimento prescindível para a solução da lide.

Passemos à análise meritória.

#### 0243 – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO)

Em seu recurso voluntário, o sujeito passivo pontua que, na hipótese ora em exame, o RICMS/PB, por meio do seu artigo 10, IX, estabelece que o ICMS incidente sobre as aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial é diferido para a operação subsequente.

Vejamos o teor do referido dispositivo normativo.

Art. 10. O pagamento do imposto será diferido:

(...)

IX - nas operações internas, interestaduais e de importação, realizadas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo de estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo, observado o disposto no § 8º (Decreto nº 19.111/97);

(...)

§ 8º Na hipótese do inciso IX, serão observadas as seguintes condições:

<sup>3</sup> Art. 61. Para os efeitos desta Lei, entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada. (g. n.)





I - o imposto devido será recolhido pelo adquirente quando da operação subsequente, esteja esta sujeita ou não ao pagamento do tributo, observado o parágrafo seguinte;

II - o diferimento se aplica, inclusive, quanto à complementação devida a este Estado, na forma prevista no inciso X do art. 14;

III - a qualquer tempo, desde que fique comprovada destinação diversa do bem, o contribuinte deverá recolher o ICMS diferido, acrescido de juros e atualização monetária, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Destaca, ainda, a autuada que *“a condicionante estabelecida pela norma acima transcrita, não exige que o produto se trate de matéria-prima, ou mesmo de equipamento que opere diretamente na fabricação do produto final oferecido pelo contribuinte industrial, mas apenas exige que o bem esteja relacionado com o processo produtivo.”*

Na planilha juntada às fls. 11 a 20, o auditor fiscal discrimina todos os itens para os quais não foram aceitas as justificativas apresentadas pelo contribuinte para afastar a exigência fiscal, a saber: Ductor SM 52, Ductor SM 74, Formador Tinta Oscilante SM 52, Formador Tinta Oscilante N/S SM 74, Tinta Transferidor SM 52, Tinta Transferidor SM 74, Água Formador SM 52, Água Formador SM 74, Imersor de Água SM 52, Imersor de Água SM 74 e Chapa do Contra.

Segundo a recorrente, o produto “Chapa do Contra” caracteriza-se como um **componente** magnético de alta durabilidade que se integra à impressora *offset* e os demais produtos relacionados pela auditoria são **conjuntos de rolaria que são instalados em impressoras do tipo offset** com a finalidade de viabilizar a distribuição de tinta e água compatível com a produção gráfica.

A partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte, é possível concluir que as operações de aquisição dos itens objeto da autuação não têm o pagamento do ICMS diferido. Isto porque, para fruição do benefício de que trata o art. 10, IX, do RICMS/PB faz-se mister que sejam atendidas, cumulativamente, as três condições estabelecidas no referido normativo, ou seja:

- a) Trate-se de aquisições de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais;
- b) Estes produtos tenham sido destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial e;
- c) Estejam relacionados com o processo produtivo.

No caso concreto, o que se observa, a partir das informações contidas nas NF-e, é que os aludidos produtos estão classificados na posição 8443.91.99 (Outros) da tabela NCM, estando esta posição vinculada ao código 8443.91 que compreende **Partes e acessórios** de máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42.



Sendo assim, o diferimento disciplinado no artigo 10, IX, do RICMS/PB não alcança os produtos elencados, porquanto, embora destinados a integrar o ativo fixo do estabelecimento industrial e relacionados com o processo produtivo, **não** se enquadram como máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais.

Este entendimento se encontra alinhado à jurisprudência pacífica do CRF-PB que já decidiu neste mesmo sentido sobre o tema, inclusive, em julgamento de consulta fiscal. Para que não parem dúvidas, reproduzo a ementa e uma passagem do Acórdão nº 384/2021:

PROCESSO Nº 0271942020-4

ACÓRDÃO Nº 0384/2021

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: PLASTFORT - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS LTDA.

Recorrida: SECRETÁRIO EXECUTIVO DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA.

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR3 DA SEFAZ - CAMPINA GRANDE.

RELATOR: Cons.º SUPLENTE: HEITOR COLLETT

CONSULTA FISCAL - INCIDÊNCIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA E NÃO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE PEÇAS, PARTES E COMPONENTES PARA MONTAGEM DE MÁQUINA INDUSTRIAL EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO SEM TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO DO ADQUIRENTE - REMESSA POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE. DIFERIMENTO NO RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENCIAL DE ALIQUOTA NA ENTRADA/RETORNO DA MÁQUINA INDUSTRIAL APÓS A INDUSTRIALIZAÇÃO OU MONTAGEM.

- O diferimento no pagamento do ICMS diferencial de alíquota, previsto no artigo 10, inciso IX do RICMS/PB, aplica-se somente na aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais destinados a integrar o ativo fixo da indústria e relacionados diretamente com o processo produtivo industrial, não podendo ser estendido às aquisições de peças, partes e componentes de máquinas.

(...)

“Os bens considerados como partes, peças ou componentes de máquinas, de aparelhos ou de equipamentos, ainda que remetidos para industrialização em outra unidade da Federação, por conta e ordem do adquirente, visando transformá-los em máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, não se enquadram nas premissas exigidas pela legislação para fruição do benefício de diferimento no pagamento do imposto, posto que não são considerados máquinas, aparelhos e equipamentos industriais.

(...)

Nessa senda, no momento em que o fornecedor efetua a venda das peças, partes e componentes, sobre esta operação incide o ICMS Diferencial de alíquota, em que pese tais peças sejam remetidas diretamente para industrialização ou montagem, sem transitar pelo estabelecimento da adquirente.” (g. n.)



Inobstante o acerto da fiscalização ao exigir o ICMS – Difal, observamos a necessidade de correção do crédito tributário lançado, uma vez que, na planilha denominada *ANEXO DO AI 93300008.09.00004122/2022-26 DIFAL ATIVO IMOBILIZADO*, para o mês de setembro de 2018, o valor do ICMS devido é de R\$ 12.320,12 (doze mil, trezentos e vinte reais e doze centavos), enquanto, no auto de infração, consta o montante de R\$ 13.320,12 (treze mil, trezentos e vinte reais e doze centavos).

0245 – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERCADORIAS PARA O USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO)

O ponto de discórdia tem origem na interpretação dada pelas partes (auditoria e recorrente) quanto à destinação dos produtos consignados na tabela intitulada *ANEXO DO AI 93300008.09.00004122/2022-26 DIFAL USO E CONSUMO* (fls. 6 a 10).

Na citada planilha analítica, constam os produtos Top 6600 e Top 8600 que – segundo afirma a defesa – são blanquetas para impressão, ou seja, mantas de borracha que são acopladas ao cilindro porta blanqueta, itens utilizados no processo de impressão *offset*, diretamente na atividade industrial da empresa na condição de insumos.

O Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, de forma reiterada, adotou a posição no sentido de considerar, como insumos ou produtos intermediários, apenas os produtos que venham a ser tomados como elementos essenciais e/ou indispensáveis na fabricação e que sejam integrados fisicamente ao produto.

A título exemplificativo, reproduzo as ementas dos Acórdãos nº 084/2009 e 533/2021:

Acórdão nº 084/2009

Relator: Cons. Francisco Gomes de Lima Netto

CONSULTA FISCAL – ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – USO E CONSUMO – EMPRESA JORNALÍSTICA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Mercadorias que, embora participando do processo produtivo, não são integralmente consumidas nem fazem parte do produto final, mas agregam-lhe valor. Cabível a cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS por entradas interestaduais, quando o contribuinte do imposto for consumidor final das mercadorias.

ACÓRDÃO Nº 0533/2021

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP.

Recorrida: LAFARGE BRASIL S.A.

Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA SEFAZ - ALHANDRA.



Autuante: JOSÉ JAIDIR DA SILVA.  
Relatora: Cons.<sup>a</sup>. MAIRA CATÃO CAVALCANTI DA CUNHA SIMÕES.  
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO  
MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E/OU CONSUMO.  
PAGAMENTO PARCIAL. AJUSTES. MANTIDA A DECISÃO  
RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.  
RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO.

Cabe a exigência do diferencial de alíquota nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo do estabelecimento.

Parte do crédito tributário restou insubsistente em virtude do pagamento e pela comprovação de devolução das mercadorias.

Também merece registro a decisão proferida por meio do Acórdão nº 102/2024, que, quando do julgamento do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000217/2023-51 lavrado contra a Gráfica JB Ltda (e-Processo nº 2023.000062573-8), enfrentou matéria idêntica.

Naquela oportunidade, os membros da Primeira Câmara de Julgamento do CRF-PB assim decidiram:

PROCESSO Nº 0390092023-0 - e-processo nº 2023.000062573-8  
ACÓRDÃO Nº 102/2024

PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: GRÁFICA JB LTDA.

Advogado: Sr.º ANTÔNIO BRITO DIAS JÚNIOR, inscrito na OAB/PB sob o nº 8.386

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA - JOÃO PESSOA

Autuante: MARGILSON DE LACERDA DANTAS

Relator: CONS.º SUPLENTE LEONARDO DO EGITO PESSOA.

PRELIMINAR DE NULIDADE - REJEITADA. PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PROVA PERICIAL - INDEFERIMENTO. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS. AQUISIÇÕES PARA USO/CONSUMO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS – ILÍCITO CONFIGURADO - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*- Nulidade rejeitada em função de estarem presentes todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como se encontrar disponibilizada nos autos a documentação instrutória que serviu de esteio para a acusação, garantindo ao sujeito passivo as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório.*

*- A realização de diligência ou de perícia não é direito absoluto do requerente, sendo lícito ao julgador o indeferimento do pedido quando entender desnecessária a sua realização para a solução do litígio. O pedido de diligência, formulado na impugnação e no recurso, foi fundamentadamente indeferido, não havendo nulidade a pronunciar*



- Materiais que não se integram ao produto final na qualidade de insumos, que se desgastam durante o uso no processo industrial, com necessidade de substituição periódica, caracterizando uso e/ou consumo da empresa, não geram direito ao creditamento do ICMS. Motivo pelo qual, há incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas, resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, pelas aquisições interestaduais de materiais para uso e/ou consumo.

(...)

“Como detalhado pela própria Autuada, as blanquetas de impressão e chapas térmicas são utilizadas no processo produtivo de impressões offset, disso não há qualquer dúvida. Contudo, ao analisarmos as características e funcionamento dos produtos, verifica-se que ambos são itens acoplados na máquina impressora (impressoras offset), sendo a chapa térmica responsável por receber todas as gravações da arte (desenhos, textos, caracteres) e os elementos visuais do produto final a ser produzido, sofrendo desgaste com o tempo/uso e que terminado o serviço para a qual foi concebida, a chapa é descartada. Já o item blanqueta é uma peça acoplada a uma impressora offset, onde seu compartimento é abastecido com tintas e solventes, que serão utilizados durante o processo de impressão.

Acerca do assunto, oportuno mencionar que esta Corte administrativa, de há muito tempo, vem consolidando o entendimento no sentido de considerar, como insumos ou produtos intermediários, apenas aqueles que venham a ser tomados como elementos essenciais e indispensáveis na fabricação e que sejam integrados fisicamente ao produto final. Como exemplo deste posicionamento, observemos a ementa do Acórdão nº 084/2009:

(...)

RESPOSTA À CONSULTA Nº 23795 DE 11/08/2021

ICMS – Crédito – Aquisição de “chapa térmica de impressão”, utilizada para a confecção de cartuchos e bulas para remédios.

I. O produto “chapa térmica de impressão” não integra o produto final e não é consumido imediatamente no processo de industrialização. Portanto, trata-se de material de uso e consumo do estabelecimento, cujo aproveitamento de crédito de somente poderá ser feito a partir de 1º de janeiro de 2033, nos termos do artigo 33, inciso I, da Lei Complementar 87/1996, na redação trazida pela Lei Complementar 171/2019.

(...)

Diante do exposto, entendo que os produtos denunciados, listados no demonstrativo fiscal (fls. 10 a 19), não se caracterizam como insumos (matéria-prima ou produto intermediário), e sim materiais de uso e consumo da empresa, motivo pelo qual deve proceder a denúncia pela falta de recolhimento do ICMS - Diferencial de Alíquotas.” (g. n.)

Outros precedentes na seara judicial também mostram o mesmo direcionamento, consoante denota a ementa do julgamento do RESP 235.324/SP do STJ:

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.



1. A aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste, e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

2. Recurso Especial desprovido.

(RESP 235.324/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03.02.2000, DJ 13.03.2000 p. 163)

Não se nega a importância dos produtos relacionados pelo sujeito passivo para que as indústrias gráficas possam realizar suas atividades precípuas, contudo tal fato não altera a destinação para a qual foram produzidos, de forma que não lhes pode ser atribuída a condição de insumos ou de produtos intermediários.

A jurisprudência do CRF-PB quanto ao tema também encontra eco em outras instâncias administrativas de julgamento.

Caso semelhante fora tratado pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Vejamos a ementa do Acórdão nº 24.039/22/1ª:

Acórdão: 24.039/22/1ª Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.001616739-60

Impugnação: 40.010150549-51

Impugnante: Lafargeholcim (brasil) S.A.

IE: 493073229.00-18

Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)

Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

#### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos apresentados pela Impugnante. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.



Em recentíssima decisão do STF (RE 704.815/SC, em repercussão geral - Tema 633), os membros da Suprema Corte (i) por unanimidade, reafirmaram a regra geral de que a não-cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, pelo qual somente os bens que integram fisicamente o produto industrializado dão ensejo ao creditamento, e não o do crédito financeiro, segundo o qual qualquer insumo utilizado na produção poderia ser imediatamente creditado e (ii) por maioria, decidiram que, nem mesmo na cadeia de exportação, cabe aproveitamento de créditos de mercadorias que não se incorporam ao produto industrializado.

Ainda que o mérito esteja relacionado ao direito (ou não) de creditamento do ICMS, o entendimento da Suprema Corte repercute, também, quanto à exigência do ICMS – Difal, na medida em que passa pela análise acerca da natureza dos bens.

Ao discorrer sobre o tema, o ministro Gilmar Mendes, em seu voto-vista, assim se pronunciou:

*“Quanto às formas de creditamento do ICMS, há confortável consenso doutrinário e jurisprudencial, conforme se demonstrará mais adiante, no sentido de que a CF/88 adotou a técnica do crédito físico, e não a do crédito financeiro. De acordo com o último, todo e qualquer bem ou insumo utilizado na elaboração da mercadoria, ainda que consumido durante o processo produtivo, daria direito à crédito de ICMS. Por sua vez, pela técnica do crédito físico, apenas aqueles bens que se integrem fisicamente à mercadoria dão ensejo ao creditamento, eis que apenas eles se submetem à dupla incidência tributária (tanto na entrada quanto na saída da mercadoria).”*

Destarte, não havendo como se conferir aos produtos indicados no recurso voluntário a condição defendida pela recorrente (insumos), reputo legítima a cobrança realizada pela auditoria.

## DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Feitos os ajustes necessários, o crédito tributário efetivamente devido pela recorrente se apresenta conforme demonstrado na tabela a seguir:

DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	PERÍODO	AUTO DE INFRAÇÃO		VALOR CANCELADO		CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO		
		ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	ICMS (R\$)	MULTA (R\$)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO (R\$)
0243 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO)	jul/18	4.652,03	2.326,02	0,00	0,00	4.652,03	2.326,02	6.978,05
	ago/18	5.064,56	2.532,28	0,00	0,00	5.064,56	2.532,28	7.596,84
	set/18	13.320,12	6.660,06	1.000,00	500,00	12.320,12	6.160,06	18.480,18
	nov/17	812,02	406,01	0,00	0,00	812,02	406,01	1.218,03



0245 - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/ O USO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO)	dez/17	685,52	342,76	0,00	0,00	685,52	342,76	1.028,28
	jan/18	630,92	315,46	0,00	0,00	630,92	315,46	946,38
	fev/18	846,72	423,36	0,00	0,00	846,72	423,36	1.270,08
	mar/18	372,68	186,34	0,00	0,00	372,68	186,34	559,02
	jun/18	1.301,72	650,86	0,00	0,00	1.301,72	650,86	1.952,58
	ago/18	1.215,06	607,53	0,00	0,00	1.215,06	607,53	1.822,59
	set/18	862,71	431,36	0,00	0,00	862,71	431,36	1.294,07
	out/18	780,78	390,39	0,00	0,00	780,78	390,39	1.171,17
	nov/18	560,56	280,28	0,00	0,00	560,56	280,28	840,84
	dez/18	520,52	260,26	0,00	0,00	520,52	260,26	780,78
<b>TOTAIS (R\$)</b>		<b>31.625,92</b>	<b>15.812,97</b>	<b>1.000,00</b>	<b>500,00</b>	<b>30.625,92</b>	<b>15.312,97</b>	<b>45.938,89</b>

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Contudo, em observância do princípio da autotutela administrativa, reformo, de ofício, a decisão singular para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00004122/2022-26, lavrado em 23 de novembro de 2022 em desfavor da empresa GRÁFICA JB LTDA., declarando devido um crédito tributário no valor total de R\$ 45.938,89 (quarenta e cinco mil, novecentos e trinta e oito reais e oitenta e nove centavos), sendo R\$ 30.625,92 (trinta mil, seiscentos e vinte e cinco reais e noventa e dois centavos) de ICMS, por afronta aos artigos 2º, § 1º, IV; 3º, XIV e 14, X c/c o art. 106, II, “c” e § 1º, todos do RICMS/PB e R\$ 15.312,97 (quinze mil, trezentos e doze reais e noventa e sete centavos) a título de multa por infração, com fulcro no artigo 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que cancelo, por indevida, a quantia de R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais), sendo R\$ 1.000,00 (um mil reais) de ICMS e R\$ 500,00 (quinhentos reais) de multa por infração.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 19 de junho de 2024.

Sidney Watson Fagundes da Silva  
Conselheiro Relator