SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

ANO: 2022

PROTOCOLO: 18.282.067-9.

CONSULTA Nº: 001, de 18 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. CANTONEIRAS. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A consulente, localizada no Estado do Rio Grande do Sul, informa que comercializa materiais de construção e que, mais especificamente, revende cantoneiras de PVC para uso na construção civil, classificadas no código 3925.90.90 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul e adquiridas de indústria catarinense.

Ressalta que esse produto se encontra arrolado dentre aqueles sujeitos ao regime de substituição tributária do grupo dos materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno de que trata o Protocolo ICMS 196/2009, em que são signatários os Estados do Paraná e do Rio Grande do Sul, mas não o Estado de Santa Catarina.

Entende que as mencionadas cantoneiras correspondem à descrição "telhas, cumeeiras e caixas d'água de polietileno e outros plásticos" contida no Protocolo ICMS 196/2009, ou, mais precisamente, no trecho "outros plásticos" dessa descrição, razão pela qual estariam as citadas cantoneiras sujeitas à substituição tributária nas vendas a revendedores situados no Paraná, tal qual o estão nas aquisições realizadas por revendedores do Rio Grande do Sul, originadas do fabricante catarinense, como também é o caso da consulente.

Indaga, assim, se está correto seu entendimento de que há substituição tributária nas operações com as descritas cantoneiras destinadas a revendedores paranaenses, e também como deve ser efetuado o destaque do imposto e quais são os

---

códigos CFOP e CST a serem indicados nas notas fiscais emitidas.

RESPOSTA

Primeiramente, registra-se que cabe ao contribuinte, mormente o fabricante, a responsabilidade pela correta classificação das mercadorias na NCM, sendo da Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para que possa dirimir suas dúvidas a esse respeito, caso existentes.

Posto isso, traz-se o atual conteúdo da posição 39.25 da NCM, que assim se apresenta:

39.25	*Artigos para apetrechamento de construções, de plástico, não especificados nem compreendidos noutras posições.*
3925.10.00	*Reservatórios, cisternas, cubas e recipientes análogos, de capacidade superior a 300 l*
3925.20.00	*Portas, janelas e seus caixilhos, alizares e soleiras*
3925.30.00	*Postigos, estores (incluindo as venezianas) e artigos semelhantes, e suas partes*
3925.90	*Outros*

3925.90.10	*De poliestireno expandido (EPS)*
3925.90.90	*Outros*

Transcrevem-se, a seguir, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *ANEXO IX – DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO*
>
> *...*
>
> *SEÇÃO XVI – DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO*
>
> *Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria impor-tada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subse-quentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Con-vênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...	*...*	*...*	*...*
14	*10.016.00*	*3925.90*	*Outras telhas, cumee*

			ira e caixa d'água, inclusive sua tampa, de plástico, mesmo reforçadas com fibra de vidro (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolos ICMS 71/2011 e 56/2012) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer es-tabelecimento remetente localizado nos estados do Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janei-ro, Rio Grande do Sul e São Paulo, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Protocolo ICMS 4/2019).

§ 2.º O disposto nesta Seção, em relação aos produtos classificados nas posições 22 a 25, 35, 37-A e 39 da tabela do caput, não se aplica aos contribuintes estabelecidos no estado de São Paulo, hipótese em que deverá ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo.

ANEXO X - DO CÓDIGO ESPECIFICADOR DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

...

CAPÍTULO II - DOS SEGMENTOS DE MERCADORIAS

Art. 2.º Para fins do disposto neste Anexo, ficam identificados os seguintes segmentos de mercadorias ou bens que poderão ser submetidos ao regime da substituição tributária ou ao regime da antecipação do recolhimento do ICMS:

...

X - materiais de construção e congêneres;

CAPÍTULO III - DO CEST RELATIVO AOS SEGMENTOS DE MERCADORIAS

...

SEÇÃO X - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES

POSIÇÃO	CEST	NCM	DESCRIÇÃO
...	...	...	...
16.0	10.016.00	3925.90	Outras

			telhas, cumeeira e caixa d'água, inclusive sua tampa, de plástico, mesmo reforçadas com fibra de vidro (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)
17.0	*10.017.00*	*3925.10.00 3925.90*	*Artefatos para apetrechamento de construções, de plásticos, não especifica*

				dos nem compreendidos em outras posições, incluindo persianas, sancas, molduras, apliques e rosetas, caixilhos de polietileno e outros plásticos, exceto os descri-tos nos CEST 10.015.00 e 10.016.00 (Conv

			ênios ICMS 92/2015, 146/2015 e 53/2016)

Registra-se que, para que determinada mercadoria esteja sujeita ao regime da substituição tributária, deve, concomitantemente, estar especificada, por sua descrição e classificação da NCM, no Anexo IX do RICMS, com amparo nos convênios e protocolos celebrados no âmbito do Confaz, além de estar inserta no ramo econômico correspondente.

No caso em apreço, a mercadoria trazida a exame pela consulente, qual seja a que é por ela identificada como cantoneira classificada na NCM 3925.90, consta de fato ("... outros plásticos") no item 11 do Anexo Único do Protocolo ICMS 196/2009 e, ainda, na posição 17.0 da Seção X do Capítulo III (fundamento no Convênio ICMS 92/2015, e nos posteriores Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018) do Anexo X do RICMS, porém não está prevista na correspondente posição 14, e tampouco em outra posição, do artigo 105 do Capítulo I do Anexo IX do RICMS, razão pela qual se infere que o Estado do Paraná, ainda que estivesse autorizado a atribuir o regime de substituição tributária nas operações com a referida mercadoria originadas das unidades federadas signatárias desse protocolo, optou por não inserir essa disposição na legislação estadual.

Responde-se, desse modo, que as cantoneiras, uma vez classificadas na subposição 3925.90 da NCM, não estão, atualmente, sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado do Paraná.

Acerca do preenchimento das notas fiscais que destinem as mercadorias a este Estado, incumbe à consulente

atender às disposições e orientações emanadas na unidade federada de origem.

PROTOCOLO: 18.450.378-6.

CONSULTA Nº: 002, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO E REVENDA DE BÍBLIAS DIGITAIS.

A consulente, optante pelo regime do Simples Nacional e cadastrada com a atividade econômica principal de "desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis" (CNAE 6203-1/00), informa que importa bíblias do exterior para revenda, as quais são instaladas pelos adquirentes em computadores, para leitura. Esclarece, ainda, que após a transferência de sua propriedade não haverá nenhum tipo de acesso ao produto por parte da consulente e, tampouco, atualizações.

Expõe que vem fazendo a venda dessas bíblias digitais mediante emissão de nota fiscal modelo 55, por entender que essa atividade se encontra no âmbito do ICMS.

Entretanto, diante das discussões a respeito da tributação de programas de computador ou softwares, quanto à incidência de ICMS ou do ISS, aduz ter dúvidas a respeito, questionando se está correto seu procedimento.

RESPOSTA

Acerca da matéria, expõe-se que, na hipótese de as operações retratadas consistirem na aquisição e revenda de bíblias em meio eletrônico ou digital (e-books), ainda que a venda ocorra mediante transferência eletrônica, trata-se de atividade comercial - circulação de mercadorias digitais -

sujeitando-se às regras do ICMS. Logo, em sendo essa a situação fática, as operações de circulação devem ser documentadas mediante nota fiscal modelo 55.

Cabe ressaltar, nesse caso, que livros em forma digital também estão alcançados pela imunidade tributária prevista na alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consolidada na Súmula Vinculante nº 57, aprovada na Sessão Plenária de 15 de abril de 2021, que assim dispõe: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.".

Por outro lado, na hipótese de as operações da consulente terem por objeto o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (software), ainda que padronizados, deverá passar a observar as regras aplicáveis ao ISS, não estando correta, portanto, a emissão de nota fiscal modelo 55 para documentar tais operações.

A esse respeito, informa-se que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento concluído em 24/02/2021, firmou entendimento em relação à tributação de softwares, seja em meio físico ou eletrônico, reconhecendo que se encontram no campo de incidência do ISS, conforme explicitado de forma detalhada na resposta dada por este Setor à Consulta nº 75, de 9 de novembro de 2021, que foi formulada pela própria consulente, e que está disponível para consulta ao público em geral no endereço eletrônico http://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Legislacao-Tributaria.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

PROTOCOLO: 18.300.185-0.

CONSULTA Nº: 003, de 18 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE PRÓPRIO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CRÉDITO FISCAL. PROCEDIMENTOS.

A consulente informa que tem, por atividade principal, o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (CNAE 4681-8/01) e, por atividades secundárias, o transporte rodoviário de produtos perigosos (CNAE 4930-2/03) e o depósito de mercadorias para terceiros (CNAE 5211-7/99).

Expõe que, utilizando-se de veículos próprios, realiza o transporte de produtos que comercializa e, concomitantemente, presta serviços de transporte para terceiros, sendo comum que a viagem de ida de cada veículo envolva o transporte de produtos próprios e que a viagem de volta compreenda a prestação de serviços de transporte de cargas de terceiros.

Ressalta que é enquadrada no regime normal de apuração e pagamento do imposto, que não é optante pelo crédito presumido e que abastece seus veículos em suas dependências, onde mantêm tanques de óleo diesel e do produto "arla", assim como em postos de combustíveis.

Prossegue assinalando quanto ao crédito fiscal decorrente das aquisições dos insumos para uso nos seus veículos, que, como exposto, efetuam o transporte de cargas próprias e de terceiros, entendendo estar admitida sua apropriação, em conformidade com o disposto no artigo 25, em especial nos seus §§ 4º, 11, 13 e 14 do Regulamento do ICMS.

A consulente acentua, todavia, que não estaria clara a delimitação dos insumos que podem ser objeto da apropriação do imposto, haja vista que o § 4º do artigo 25 traz relação de insumos diferente da contida no § 13, além de também se verificarem distinções entre a demonstração do crédito cabível prevista para o transporte de carga própria, que estaria definida no inciso III do § 4º, e a prevista para o transporte executado para terceiros, disciplinada nos incisos I a IV do mesmo parágrafo.

Diante do exposto, promove as seguintes indagações:

1. Pode apropriar o crédito do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente, efetivamente utilizados tanto na prestação de serviço de transporte de carga como no transporte de carga própria?

2. Em caso afirmativo, pode apropriar o crédito do imposto tanto para os combustíveis que tenham sido adquiridos para revenda como aqueles que foram utilizados para abastecer a frota própria?

3. De que maneira devem ser demonstrados esses créditos fiscais relativos ao transporte de carga própria? Através de planilha? Quais dados devem constar?

4. Na prestação de serviços de transporte de carga, quais dados devem estar contidos na planilha/demonstrativo de que trata o inciso II do 4º do artigo 25 do RICMS?

5. O inciso III do mencionado § 4º estabelece que: "deverá escriturar as notas fiscais de aquisição de forma individualizada, no livro Registro de Entradas", porém, como se trata de utilização de diesel e de "arla" para frota própria, adquirido através de diversas notas fiscais, com

bases diferentes, como deve ser efetuado o cálculo? Mediante média de todas as notas ou por amostragem?

6. Tendo em vista que ora a frota é abastecida com produto próprio e ora com combustíveis adquiridos de postos de combustíveis, como calcular o valor do imposto a ser creditado, já que são desconhecidas as bases de cálculo desses recolhimentos?

7. Como deve ser apurado o crédito do imposto quando a venda for promovida a consumidor final, haja vista que o cálculo e o recolhimento do imposto são feitos por substituição tributária, que já considera as etapas seguintes de comercialização?

8. Qual a forma correta de se apurar o crédito do imposto quando o produto é adquirido para revenda, mas não for revendido e sim utilizado para abastecimento dos caminhões, tendo em vista que o recolhimento é realizado por substituição tributária e que o volume consumido pode se referir a mais de um fornecedor, com bases de cálculo distintas?

RESPOSTA

Transcrevem-se, de início, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *CAPÍTULO VII – DA APURAÇÃO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO I – DO REGIME NORMAL*
> *Art. 25. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *§ 4.º O contribuinte prestador de serviço de transporte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS – CAD/ICMS, que não optar pelo crédito presumido previsto nos itens 46 e 47 do*

Anexo VII, poderá se apropriar do crédito do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente, efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte em que este Estado seja sujeito ativo, observado o seguinte:
I – não poderá ser optante pelo crédito presumido concedido em substituição ao sistema normal de tri-butação em qualquer unidade federada;
II – deverá elaborar demonstrativo, a ser fornecido ao fisco quando solicitado, em meio digital, em formato de texto ou CSV ("Comma Separated Values"):
a) dos serviços realizados diretamente por ele, com veículo próprio, contendo a identificação dos veí-culos e do condutor, as datas de início e de término, os locais de origem e de destino, a quilometra-gem percorrida, o valor e o número, o modelo e a série do documento fiscal da prestação;
b) da apuração do coeficiente e do estorno de créditos de que trata o § 5º;
III – deverá escriturar as notas fiscais de aquisições de forma individualizada, no livro Registro de En-tradas:
a) consignando os respectivos valores na coluna "ICMS – Valores Fiscais – Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", observando, se for o caso, o disposto no inciso I do § 11;
b) sem crédito de imposto, na hipótese de bens destinados ao ativo permanente;
IV – realizará o estorno dos créditos correspondentes às prestações de serviço de transporte em que es-te Estado não seja sujeito ativo e às sujeitas à isenção ou à redução de base de cálculo, apurado na forma estabelecida no § 5º, sem prejuízo das demais hipóteses de estorno previstas na legislação, me-diante lançamento no campo "Estornos de Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS.
§ 5.º Para fins do disposto no inciso IV do § 4º:
I – apurar-se-á o coeficiente de estorno, mediante a divisão do valor correspondente à diferença entre o somatório de todas as prestações realizadas pela empresa e o somatório das prestações tributadas por este Estado, pelo somatório de todas as prestações realizadas pela empresa;
II – aplicar-se-á o coeficiente obtido conforme inciso I deste parágrafo sobre o somatório dos créditos conforme o previsto na alínea "a" do inciso III do § 4º, dele excluídos, se for o caso, valores de outros estornos previstos na legislação;
III – o aproveitamento do crédito relativamente aos bens

destinados ao ativo permanente obedecerá o contido no § 3º do art. 26 deste Regulamento;
IV – considerar-se-á:
a) prestações realizadas pela empresa, aquelas prestadas por todos os estabelecimentos situados no território nacional, observado o disposto na alínea "c" deste inciso;
b) prestações tributadas pelo estado do Paraná, aquelas em que o sujeito ativo seja este Estado, inclu-sive as que destinem mercadorias ao exterior, e que não estejam beneficiadas por isenção ou por re-dução de base de cálculo, hipótese em que será considerada tributada a parcela da base de cálculo não reduzida, observado o disposto na alínea "c" deste inciso;
c) somente as prestações cujos transportes tenham sido realizados diretamente pelo contribuinte, por meio de veículos próprios, observado o disposto no art. 322 deste Regulamento.
...
§ 7.º Na aplicação do disposto no § 4º deverão ser observadas as regras contidas no art. 46 deste Regu-lamento.
...
§ 11. Nas operações com mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST, em relação às operações concomitantes ou subsequentes, em que o destinatário substituído seja contribuinte e não destine a mercadoria à comercialização, bem como quando a acondicionar em embalagem para reven-da ou a utilizar no processo industrial, caso tenha direito ao crédito do imposto, deverá observar o se-guinte:
I – quando a mercadoria adquirida não for destinada à comercialização, ou for acondicionada em emba-lagem para revenda ou utilizada no processo industrial, o valor do crédito corresponderá ao montante resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, sendo que, em não se conhecendo o valor do imposto, o mesmo poderá ser calculado mediante a apli-cação da alíquota vigente para as operações internas sobre o valor de aquisição da mercadoria, ressal-vado o disposto no inciso II deste parágrafo;
II – quando apenas parte da mercadoria não for destinada à comercialização, ou for acondicionada em embalagem para revenda ou utilizada no processo industrial, poderá o crédito ser apropriado, propor-cionalmente a esta parcela, o qual corresponderá ao valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, mediante nota fiscal para este fim emiti-da, cuja natureza da operação será "Recuperação de Crédito", que deverá

ser lançada no campo "Ou-tros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, sendo que, em não se conhecendo o valor do im-posto, o mesmo poderá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações in-ternas sobre o valor de aquisição da mercadoria.

...

§ 13. O contribuinte que efetue transporte de carga própria poderá se creditar do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câma-ras de ar, observado o disposto no art. 44 deste Regulamento (§ 8º do art. 24 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).

§ 14. Na hipótese do § 13:

I - os documentos fiscais de aquisição serão escriturados na forma estabelecida no inciso III do § 4º;

II - o contribuinte deverá realizar o estorno de crédito proporcional ao percentual de participação das operações de saídas isentas ou não tributadas, exceto as destinadas ao exterior, sobre o total das ope-rações de saídas efetuadas no mesmo período (inciso III do art. 27 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996);

III - relativamente às prestações de serviços de transporte realizadas a terceiros, observar-se-á o disposto nos §§ 4º a 6º.

...

Da legislação antes transcrita, observa-se que ao promover o transporte de carga própria, com veículos de sua propriedade, o crédito fiscal a que a consulente faz jus está disciplinado no § 13 do artigo 25 do RICMS. E, caso também preste serviços de transporte de cargas para terceiros, no que tange ao crédito fiscal correspondente às prestações, está esse disciplinado nos §§ 4º a 6º, conforme determinação trazida pelo inciso III do § 14, todos do mesmo artigo 25 do RICMS.

Como ambas as circunstâncias, transporte de carga própria e prestação de serviço de transporte, segundo informado, são realizadas com os mesmos veículos, inevitável, como ponto de partida, que a consulente apure a proporção, de acordo com os períodos de apuração do imposto, com que cada um

desses veículos seja utilizado em cada uma das duas circunstâncias antes descritas. Denominar-se-á essa proporção, apenas aqui e para melhor explanação, de "proporção preliminar".

Isso posto e considerada a diversidade das atividades desenvolvidas pela consulente, passa-se à análise das questões, na sequência em que formuladas.

Questão nº 1:

O § 13 do artigo 25 do RICMS fixa expressamente que o crédito fiscal passível de utilização no transporte de carga própria é aquele decorrente da aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, observadas as vedações assinaladas no artigo 44 do mesmo Regulamento, ao passo que nas prestações de serviço, além desses insumos, inclui-se a previsão para o crédito fiscal relativo às aquisições para o ativo permanente, porquanto em relação às demais atividades econômicas, que não a prestação de serviços de transporte, os contribuintes devem observar, quanto ao direito ao crédito decorrente de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, as regras gerais aplicáveis à matéria.
Note-se que a forma de aproveitamento do crédito fiscal atinente ao ativo permanente, como determinado pelo inciso III do § 5º do artigo 25, obedecerá ao contido no § 3º do artigo 26, sempre do RICMS.

Questão nº 2:

Importa considerar, primeiramente, a ausência de previsão para apropriação de créditos fiscais em relação às operações de aquisição de mercadorias para revenda em que a consulente figure na condição de substituída tributária.

Não obstante, se parte dessas mercadorias forem utilizadas para abastecer a frota própria, prevalece o direito ao crédito do imposto antes retido e relativo a essa parcela,

atendidas as condicionantes e as proporcionalidades determinadas na legislação tributária.

Por sua vez, também no abastecimento de veículos para transporte de carga própria realizado em estabelecimentos de terceiros, o crédito fiscal é cabível, na forma e nas condições previstas na legislação de regência.

Questão n º 3:

Inexistindo formato especificado na legislação para demonstrar os créditos inerentes ao transporte de carga própria, deve ser utilizada, por analogia, planilha a ser disponibilizada ao Fisco quando solicitado, em conformidade com o assinalado no inciso II do § 4º do artigo 25.

Quanto aos dados que devem ser apresentados, considerada a utilização mista dos veículos, fazem-se minimamente necessários aqueles indicados na alínea "a" do já mencionado inciso II do § 4º, com a adequação de serem os documentos fiscais correspondentes às operações realizadas e não às prestações, por inexistentes no caso. Além desses, são necessários também os dados que permitam avaliar o coeficiente de estorno de que trata o inciso II do § 14 do artigo 25 e, ainda, a "proporção preliminar" aludida aqui, no início da presente resposta.

O crédito fiscal correspondente ao transporte de carga própria será, assim, aquele apurado na respectiva "proporção preliminar" para a hipótese, ao qual serão aplicados os estornos previstos no inciso II do 14 do artigo 25, consideradas ainda, as eventuais pertinências de estornos previstos na legislação tributária em geral (artigos 44 e 46 do RICMS).

Frisa-se que o coeficiente de estorno, na parcela relativa ao transporte de frota própria, apura-se segundo as operações efetuadas, e não às prestações realizadas, como é o caso da parcela relativa ao transporte de cargas para

terceiros.

Questão nº 4:

O demonstrativo do crédito fiscal concernente às prestações de serviço de transporte deve conter os dados expressamente indicados na alínea "a" do apontado inciso II do § 4º, bem como aqueles necessários a bem delinear o estorno de que trata o inciso IV desse mesmo parágrafo, em conformidade com as disposições do § 5º, todos do artigo 25.

Registra-se, tal qual se esclareceu na resposta à questão anterior, que o crédito fiscal correspondente às prestações de serviço de transporte será aquele apurado na "proporção preliminar" anteriormente mencionada, compatível com essas prestações, ao qual serão aplicados os estornos já citados. A apuração dessa "proporção preliminar" também deverá constar do demonstrativo a ser eventualmente apresentado ao Fisco.

Questão nº 5:

No caso das aquisições de diesel e do produto "arla" realizadas de maneira geral e não para aplicação direta em determinado veículo, de fato não há como indicar um específico documento fiscal nos demonstrativos a serem elaborados. De todo modo a escrituração dos documentos fiscais de aquisição é regularmente individualizada nos livros fiscais.

A consulente, para apurar o valor do crédito fiscal correspondente ao abastecimento dos veículos, pode fazer uso de método capaz de conferir congruência e fidedignidade aos valores de crédito fiscal a serem apropriados.

Questão nº 6:

Quanto aos abastecimentos com produto próprio, entende-se já esclarecido com a resposta anterior.

Com respeito aos produtos adquiridos nos postos de

combustíveis e aplicados diretamente em cada veículo, as próprias notas fiscais terão esses recolhimentos destacados (nas aquisições sem substituição tributária) ou indicados (nas aquisições com substituição tributária). Na ausência de indicação, poderá ser considerado o valor do produto e a respectiva alíquota aplicável, sempre limitado ao valor do imposto retido.

Questão nº 7:

No regime de substituição tributária, o recolhimento do imposto considera as etapas de comercialização até que a mercadoria alcance o consumidor final, que é justamente a condição e circunstância da consulente quando adquire combustíveis que terminam, de maneira direta ou indireta, por abastecer cada um de seus veículos, seja para transporte de carga própria ou para a prestação de serviços de transporte.

Questão nº 8:

Cabe, na hipótese, a aplicação das disposições do § 11 do artigo 25 do RICMS, em consonância, ainda, com o que foi informado na resposta à questão nº 5.

PROTOCOLO: 18.223.945-3.

CONSULTA Nº: 004, de 20 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. DOCUMENTOS FISCAIS E DESTAQUE DO IMPOSTO. PROCEDIMENTOS.

A consulente informa que atua nos mais variados ramos de atividade, atendo-se, no presente caso, especificamente ao da prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas.

Aduz que, não obstante até o momento ter realizado esses serviços mediante frota própria, pretende subcontratar a prestação de serviços de transporte de transportadores autônomos, para execução nas regiões em que tal prática se mostre comercialmente mais favorável.

Argumenta que na prestação de serviços de transporte de cargas, por subcontratação, em que atue como transportadora contratante, deve ser emitido Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e) com o destaque do valor total do imposto sobre o serviço, ficando o recolhimento sob responsabilidade da consulente, nos termos do artigo 1º do Convênio ICMS 25/1990.

Continua aduzindo que o subcontratado, por seu turno, deve emitir o CT-e cumprindo com os requisitos do artigo 53, § 3º, do Anexo III do Regulamento do ICMS, sem efetuar o destaque do imposto, uma vez que esse é integralmente recolhido pela consulente, em regime de substituição tributária. Nesse contexto, prossegue, a consulente não toma crédito fiscal algum em relação à prestação de serviço que contrata.

A partir do exposto, indaga se, por ocasião da prestação de serviços de transporte de cargas por subcontratação, em que há regime de substituição tributária estabelecido pelo Convênio ICMS 25/1990, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto à empresa transportadora contratante, os subcontratados, ao emitirem o CT-e, precisam realizar o destaque do ICMS no referido documento fiscal.

RESPOSTA

Transcreve-se, de início, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

TÍTULO I – DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS
CAPÍTULO VII – DA APURAÇÃO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO
SEÇÃO I – DO REGIME NORMAL
Art. 25. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
...
§ 8.º Independentemente do sistema de tributação adotado, os prestadores de serviço de transporte interestadual e intermunicipal poderão apropriar-se do crédito do imposto de serviços da mesma natu-reza, nas seguintes situações, observado o disposto nas notas 1 a 4 do item 46 do Anexo VII:
...
IV – na subcontratação.

TÍTULO II – DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS
CAPÍTULO II – DO CADASTRO DE CONTRIBUINTES
SEÇÃO I – DA INSCRIÇÃO
Art. 176. Deverão inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS – CAD/ICMS, antes do início de suas atividades, aqueles que pretendam realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 33 da Lei 11.580, de 14 de novembro de 1996).
...
§ 4.º Ficam dispensados, temporariamente, da inscrição no CAD/ICMS, os transportadores autôno-mos.

CAPÍTULO VII – DOS DOCUMENTOS FISCAIS
...
Art. 265. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC, modelo 8, será emitido, antes do início da prestação do serviço, pelo transportador rodoviário de carga que executar serviço de transporte rodoviário intermunicipal ou interestadual, e conterá, no mínimo, as seguintes indicações (artigos 16, 17 e 18 do Convênio SINIEF 6/1989):
...
XVI – a alíquota e o valor do imposto;

Art. 314. Na prestação de serviço de transporte realizada por transportador autônomo ou empre-sa transportadora de outra unidade federada não inscrita no CAD/ICMS, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço (Convênio ICMS 25/1990).
§ 1º O documento de arrecadação acompanhará o transporte, servindo, se for o caso, para crédito do imposto, e deverá conter, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações, ainda que no ver-so (Convênio ICMS 25/1990 e 17/2015):
...
§ 3º Fica dispensada a emissão de conhecimento de transporte na prestação de serviço de trans-porte realizada por transportador autônomo, devendo nesse caso constar no documento fiscal que acobertar a operação com mercadoria, as seguintes informações relativas à prestação de serviço (Convênio ICMS 25/1990 e 17/2015):
I - o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;
II - o valor do imposto;
III - identificação do responsável pelo pagamento do imposto.

Art. 317. Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (§ 3º do art. 17 do Convênio SINIEF 6/1989; Ajuste SINIEF 14/1989):
I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, se for o caso, do Manifesto de Carga, deverá constar a expressão: "TRANSPORTE SUBCONTRATADO COM ....., PROPRIE-TÁRIO DO VEÍCULO MARCA ....., PLACA N. ....., UF .....";
II - no conhecimento de transporte emitido pelo subcontratado, no campo "Observações", deverá constar informação de que se trata de serviço de subcontratação, bem como acerca da razão social e dos números de inscrição no CAD/ICMS e CNPJ do transportador contratante, ficando dispensada a sua apresentação no transporte.

ANEXO III - DOS DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS E EQUIPAMENTOS/SISTEMAS DE AUTOMAÇÃO COMERCIAL
SUBANEXO I - DOS DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS E AUXILIARES
CAPÍTULO IV - DO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO E DO DOCUMENTO AUXILIAR DO CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO

Art. 53. Ocorrendo subcontratação ou redespacho, na emissão do CT-e, modelo 57, para efeito de aplicação deste Capítulo, considera-se (Ajustes SINIEF 9/2007 e 10/2016):
I - expedidor, o transportador ou remetente que entregar a carga ao transportador para efetuar o serviço de transporte;
II - recebedor, a pessoa que receber a carga do transportador subcontratado ou redespachado.
§ 1.º No redespacho intermediário, quando o expedidor e o recebedor forem transportadores de carga não própria, devidamente identificados no CT-e, fica dispensado o preenchimento dos campos destinados ao remetente e destinatário.
§ 2.º Na hipótese do § 1º, poderá ser emitido um único CT-e, englobando a carga a ser transportada, desde que relativa ao mesmo expedidor e recebedor, devendo ser informados, em substituição aos dados dos documentos fiscais relativos à carga transportada, os seguintes dados dos documentos fiscais que acobertaram a prestação anterior:
I - identificação do emitente, unidade federada, série, subsérie, número, data de emissão e valor, no caso de documento não eletrônico;
II - chave de acesso, no caso de CT-e.
§ 3.º O emitente do CT-e, quando se tratar de redespacho ou subcontratação, deverá informar no CT-e, alternativamente (Ajuste SINIEF 14/2012):
I - a chave do CT-e do transportador contratante;
II - os campos destinados à informação da documentação da prestação do serviço de transporte do transportador contratante.

ANEXO VII - DO CRÉDITO PRESUMIDO
46 Aos prestadores de SERVIÇO DE TRANSPORTE, exceto aéreo, no percentual de 20% (vinte por cen-to) do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação normal (Convênio ICMS 106/1996).
...

ANEXO IX - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SER-VIÇO
...
CAPÍTULO II - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA PRESTAÇÃO DE

SERVIÇO DE TRANSPORTE
Art. 142. É atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao tomador do serviço, desde que seja remetente ou destinatário da mercadoria e contribuinte do imposto neste Estado, e à empresa transportadora contratante inscrita no CAD/ICMS, quando a prestação de serviço de transporte ro-doviário de cargas for realizada por transportador autônomo ou por transportadoras estabelecidas em outras unidades federadas, não inscritos no CAD/ICMS, e que tenham optado pelo crédito pre-sumido de que trata o item 46 do Anexo VII (inciso IV do art. 18 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).
§ 1.º O disposto neste artigo não se aplica quando o tomador do serviço for estabelecimento de empre-sa enquadrada no Simples Nacional ou produtor rural inscrito no Cadastro de Produtores Rurais - CAD/PRO.
§ 2.º A opção de que trata o "caput" será manifestada no documento emitido pelo transportador para recebimento do valor do frete, devendo declarar expressamente que está transferindo o cré-dito presumido ao responsável pelo pagamento do imposto.
§ 3.º O disposto neste artigo não se aplica ao transporte intermodal.

Art. 143. No documento fiscal que acobertar a operação ou prestação deverá ser consignada a in-formação de que o ICMS sobre o serviço de transporte será pago pelo tomador ou contratante, mencionando-se ainda que o transportador optou pelo crédito presumido de que trata o item 46 do Anexo VII.

Art. 144. O ICMS devido nas prestações de que trata o art. 142 deste Anexo deverá ser pago no prazo previsto no inciso XVII do "caput" do art. 74, com base em relatório que ficará à disposição do fisco pe-lo prazo de que trata o parágrafo único do art. 175, ambos deste Regulamento, em que conste as se-guintes informações:
I - o número e a data da nota fiscal, do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC ou documento que o substitua;
II - nome do transportador;
III - o valor da prestação do serviço;
IV - a base de cálculo;
V - o valor do ICMS devido;
VI - o valor do crédito presumido;
VII - o valor do ICMS a recolher.
Parágrafo único. A guia de recolhimento utilizada para o

pagamento servirá como documento de crédi-to para o tomador do serviço e o valor do ICMS devido será lançado no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS, na apuração correspondente ao mês em que foram realizadas as presta-ções, mencionando-se como referência o código do agente arrecadador e a data da respectiva GR/PR.

De início, considerando que a consulente, conforme assevera, subcontrata transportadores autônomos para execução dos serviços de transportes para os quais é contratada, necessário registrar que, segundo dispõe o § 4º do artigo 176 do RICMS, são esses transportadores dispensados da obtenção de inscrição estadual e, portanto, de emitir CT-e. Acrescenta-se que os transportadores autônomos, quando for o caso, recolhem o imposto e documentam suas prestações de serviço de transporte mediante GR-PR - Guia de Recolhimento do Estado do Paraná, ressentindo-se de consistência fazer menção acerca de destaque de imposto em CT-e, uma vez que esses transportadores não o emitem, conforme disposto nos §§ 1º e 3º do artigo 314 do RICMS.

Mas a questão aqui examinada é de subcontratação desses transportadores por transportadora inscrita no CAD/ICMS, hipótese na qual, com a opção do executante do serviço pelo crédito presumido em conformidade com o item 46 do Anexo VII do RICMS, impõe-se a aplicação do regime de substituição tributária de que tratam os artigos 142 a 144 do Anexo IX do RICMS.

Assim, desde que aplicável o regime de substituição tributária na forma da legislação antes mencionada, o recolhimento do imposto devido pelo serviço prestado pelo subcontratado é inteiramente de responsabilidade do contratante, no caso a consulente, inexistindo incumbência de recolhimento de imposto e de destaque desse em documento fiscal, seja por parte do transportador autônomo, ou mesmo por parte de eventuais transportadoras de outras unidades federadas, sem inscrição estadual no Paraná, subcontratadas pela consulente.

Caso, porém, a consulente promova a subcontratação de transportadora com inscrição estadual no Paraná, não se verificam as condições para a substituição tributária de que trata o artigo 142 do Anexo IX. E, nessa hipótese, a subcontratada deverá emitir conhecimento de transporte relativamente à prestação de serviço que efetua, contendo destaque do imposto incidente, se for o caso, e promovendo o recolhimento correspondente.

Cabe destacar que o artigo 265 do RICMS, ao relacionar em seus incisos as indicações necessárias aos conhecimentos de transporte, o faz de maneira geral, sem considerar ou especificar o tratamento tributário pertinente às mais diversas prestações em que esse documento fiscal será emitido. Logo, ao assinalar "a alíquota e o valor do imposto" no inciso XVI desse artigo, apenas se determina que esses dados sejam apontados quando exigidos nas específicas hipóteses previstas na legislação tributária.

Quanto aos aspectos inerentes ao crédito do imposto, observa-se que, na prevalência da substituição tributária decorrente da subcontratação, por parte da consulente, de transportadores autônomos ou de transportadora subcontratada inscrita somente em outra unidade federada, o crédito presumido (item 46 do Anexo VII do RICMS) cabível a esses, será considerado para efeitos de determinação do ICMS a ser pago pela consulente por responsabilidade, nos termos do § 2º do artigo 142 e do artigo 144 do Anexo IX do RICMS. Por seu turno, a guia de recolhimento utilizada para o pagamento servirá como documento de crédito para a consulente (tomadora do serviço) e o valor do ICMS devido será lançado no campo "Outros Créditos" da EFD, na apuração correspondente ao mês em que forem realizadas as prestações, conforme expressa o parágrafo único do mesmo artigo 144.

Por fim, se subcontratar transportadora inscrita no CAD/ICMS e, portanto, sem a ocorrência de substituição

tributária, poderá se creditar do imposto destacado no conhecimento de transporte por essa emitido.

PROTOCOLO: 18.179.437-2.

CONSULTA Nº: 005, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SEGMENTO AUTOMOTIVO E DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS.

A consulente, empresa optante pelo Simples Nacional, com atividade principal cadastrada no CNPJ de "comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente" (CNAE 4649-4/99), informa que vende compressores, motocompressores e lavadoras de alta pressão, bem como suas partes e peças, esclarecendo que atua também na instalação de máquinas e equipamentos industriais.

Relaciona diversos produtos que comercializa, indicando a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), expondo que estão sujeitos ao regime da substituição tributária nos segmentos de autopeças e de materiais de construção.

Aduz que, apesar das mercadorias que revende estarem descritas nos dispositivos que tratam da substituição tributária no Regulamento do ICMS e no Convênio ICMS 142/2018, entende que as operações que pratica não estão sujeitas ao citado regime, uma vez que não atua no segmento automotivo ou de construção civil.

Relata que, nos termos do Convênio ICMS 142/2018, as mercadorias passíveis de sujeição ao regime da substituição tributária estão descritas nos Anexos II a XXVI, conforme o segmento, classificação na NCM e CEST.

Também, na resposta dada à Consulta nº 32/2021, em

análise de situação similar, aduz que o Setor Consultivo manifestou entendimento de que para a sujeição de um produto à substituição tributária é irrelevante a destinação dada a mercadoria pelo adquirente, uma vez que cabe ao fabricante ou importador definir o segmento em que está inserida, de acordo com a finalidade para a qual foi concebida.

Destaca, por fim, que um de seus principais fornecedores informa nas notas fiscais de venda emitidas para a consulente que seus produtos não são fabricados com finalidade de uso no setor automotivo ou de construção civil.

Com isso, indaga:

1) ao adquirir mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária, de fornecedor que não fabrica produtos para uso nos segmentos automotivo e de construção civil, deve a consulente aplicar o citado regime?

2) É suficiente para afastar a aplicação do regime de substituição tributária a indicação na nota fiscal pelo fabricante de que os produtos não são destinados para uso no setor automotivo ou de construção civil? Deve a consulente exigir outra informação do fornecedor?
3) Uma vez que o estabelecimento do fornecedor está localizado em Santa Catarina, unidade federada não signatária dos Protocolos ICMS 196/2009, 41/2008 e 97/2010, deve a consulente recolher o imposto devido por substituição tributária? Em que momento?

RESPOSTA

De início, transcrevem-se os caputs dos dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que tratam da aplicação da substituição tributária nas operações com autopeças e com materiais destinados à construção civil:

ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM

MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)

CAPÍTULO I (...)

SEÇÃO V DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS (artigos 28 a 30)

Art. 28. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover saída das peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos códigos e posições da NCM, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como pela indústria ou comércio de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 41/2008, 49/2008, 83/2008 e 5/2011; Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

...

§ 5.º O disposto nesta Seção não se aplica aos contribuintes estabelecidos nos estados:

I – de Santa Catarina, hipótese em que deverá ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;

...

SEÇÃO XVI DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO

(artigos 105 a 106)

Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e

recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

...

Conforme entendimento já manifestado reiteradamente por esse Setor, estão submetidas ao regime da substituição tributária as operações com mercadorias que se inserem, cumulativamente, por sua classificação fiscal e descrição, dentre aquelas relacionada no Anexo IX do Regulamento do ICMS. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que efetivamente utilizados de forma diversa.

Esclarece-se que, tanto a classificação do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) quanto a identificação da finalidade para a qual a mercadoria foi desenvolvida, são de responsabilidade do contribuinte, notadamente do fabricante.

Nesse sentido, se mercadorias foram desenvolvidas para uso automotivo ou no setor de construção civil, ainda que não seja essa a destinação efetiva dada pelo adquirente, deve ser aplicado o regime de substituição tributária, sendo eleito substituto o fabricante, importador ou arrematante (Precedentes: Consulta nº 13, de 27 de fevereiro de 2020 e Consulta nº 20, de 25 de fevereiro de 2021).

Nessa hipótese, no caso de mercadoria ser adquirida de remetente que não seja eleito substituto tributário, é da consulente a responsabilidade pelo pagamento do imposto por ocasião da entrada em território paranaense, ainda que seja optante pelo regime do Simples Nacional, conforme previsto no art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Da mesma forma, no caso de o remetente, embora eleito substituto tributário, não efetuar a retenção do

imposto, a consulente será o responsável pelo seu pagamento, com fundamento no inciso IV do art. 21 da Lei nº 11.580/1996.

Por fim, destaca-se que a indicação no documento fiscal pelo fabricante de que a mercadoria não foi desenvolvida para uso automotivo ou na construção civil não prescinde da confirmação da veracidade da afirmação, para fins de afastar a responsabilidade da consulente por eventual imposto não recolhido na forma e no prazo previstos na legislação.

PROTOCOLO: 18.360.270-5.

CONSULTA Nº: 006, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CAPACETES PARA CICLISMO. INAPLICABILIDADE.

A consulente, que está cadastrada na atividade principal de comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados (CNAE 4649-4/99) e em diversas atividades secundárias, expõe que adquire para revenda capacetes para ciclismo, classificados no código 6506.10.00 da NCM, de estabelecimento localizado em Santa Catarina.

Aduz que o item 13 do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS descreve os produtos classificados no código 6506.10.00 da NCM sujeitos à substituição tributária, com a seguinte redação: "Capacetes e artefatos de uso semelhante, de proteção, para uso em motocicletas, incluídos ciclomotores".

Indaga se os capacetes para ciclismo adquiridos de remetente situado em Santa Catarina se inserem nessa descrição e se estão sujeitos ao regime da substituição tributária.

RESPOSTA

De início, transcreve-se o item 13 do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)

...

SEÇÃO V DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS

(artigos 28 a 30)

Art. 28. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover saída das peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos códigos e posições da NCM, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como pela indústria ou comércio de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 41/2008, 49/2008, 83/2008 e 5/2011; Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
13	*01.013.00*	*6506.10.00*	*Capacetes e artefatos*

			de uso semelhante, de proteção, para uso em motocicletas, incluídos ciclomotores (Protocolos ICMS 41/2008 e 49/2008) (Protocolo ICMS 97/2010) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

".

O Setor Consultivo tem reiteradamente se manifestado no sentido de que a sujeição de um produto ao regime da

substituição tributária depende da simultânea identidade, no dispositivo regulamentar, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada.

Dessa forma, ao produto capacete para ciclista não se aplica a substituição tributária prevista no art. 28 do Anexo IX antes transcrito, uma vez que essa mercadoria não está ali descrita, apesar da correspondência da NCM (precedentes: Consulta nº 57, de 21 de setembro de 2010 e Consulta nº 39, de 2 de maio de 2013).

Relevante salientar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

PROTOCOLO: 18.361.775-3.

CONSULTA Nº: 007, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. REGIME DIFERENCIADO. RAMO DE ALIMENTAÇÃO. OPERAÇÕES COM VINHO E ÁGUA MINERAL. INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE.

A consulente, que está cadastrada na atividade principal de restaurantes e similares (CNAE 5611-2/01), atuando também em outras atividades secundárias relacionadas, informa que optou por apurar o ICMS devido mensalmente nos termos do regime diferenciado para contribuintes do ramo de alimentação, previsto no art. 37 do Regulamento do ICMS, em substituição ao regime normal.

Aduz que esse regime prevê o cálculo do ICMS

mediante a aplicação do percentual de 3,2% sobre a receita bruta auferida no mês, assim considerado o valor total das saídas de mercadorias e das prestações de serviços promovidas pelo estabelecimento, sujeitas ao ICMS, excluídos os valores correspondentes às hipóteses especificadas no § 2º do referido artigo, dentre as quais consta a saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Reporta-se aos Decretos nº 3.042, de 14 de outubro de 2019, e nº 4.390, de 30 de março de 2020, que promoveram alterações no Regulamento do ICMS, para excluir do regime da substituição tributária as operações com vinho e água mineral, respectivamente, aduzindo que geraram dúvidas em relação à forma de tributação que deve observar a partir de então.

Manifesta o entendimento de que os valores das operações com referidos produtos (vinho e água) podem ser inseridos na receita bruta de que trata o § 2º do art. 37 do RICMS, pois o § 10 do citado artigo prevê que, na hipótese de o contribuinte promover, além do fornecimento de alimentação, outra espécie de operação ou prestação sujeita ao ICMS, o regime especial de tributação se aplica sobre a totalidade das operações ou prestações, se o ramo de alimentação constituir atividade preponderante.

Nesse sentido, informa que o faturamento obtido com o fornecimento de alimentação corresponde praticamente à totalidade do faturamento global dos estabelecimentos da empresa.

Por fim, questiona se está correto o seu entendimento.

RESPOSTA

De início, reproduz-se os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com o questionamento:

"Art. 2.º O imposto incide sobre (art. 2º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
...
Art. 37. O contribuinte do ramo de fornecimento de alimentação de que trata o inciso I do "caput" do art. 2º poderá, em substituição ao regime normal de apuração do ICMS estabelecido no art. 27, ambos deste Regulamento, calcular o imposto devido mensalmente mediante aplicação do percentual de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta auferida, desde que utilize ECF ou emita NFC-e (§ 9º do art. 25 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).
...
§ 2.º Para efeito do disposto no "caput", considera-se receita bruta auferida o valor total das saídas de mercadorias e das prestações de serviços promovidas, excluídos os valores correspondentes a:
I – prestações de serviços compreendidos na competência tributária dos municípios;
II – descontos incondicionais concedidos;
III – devoluções de mercadorias adquiridas;
IV – transferências em operações internas;
V – saídas de mercadorias com isenção, imunidade e sujeitas à Substituição Tributária – ST;
VI – gorjeta, limitado a 10% (dez por cento) do valor da conta (Convênios ICMS 125/2011, 70/2012, 113/2012, 154/2013, 168/2013 e 68/2014).
§ 3.º Ressalvado o disposto no § 2º, é vedado efetuar qualquer outra exclusão para fins de aferição da receita bruta.
§ 4.º Independentemente da opção pelo regime diferenciado tratado neste artigo, o recolhimento do imposto devido nas hipóteses adiante arroladas deve ser realizado observando-se a carga tributária de cada produto e os prazos previstos no art. 74 deste Regulamento:
I – nas hipóteses de responsabilidade previstas na legislação do ICMS;
II – na entrada decorrente da importação de bens e de mercadorias e da arrematação em leilão;
III – nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST em que não tenha ocorrido a retenção do ICMS e o remetente não tenha sido ou tenha deixado

de ser eleito substituto tributário;
IV – nas hipóteses de recolhimento no momento da ocorrência do fato gerador.
...
§ 10. Tratando-se de contribuinte que promova, além do fornecimento de alimentação, outra espécie de operação ou prestação sujeita ao ICMS, o regime especial de tributação de que trata este artigo somente se aplica sobre a totalidade das operações ou prestações se o fornecimento de alimentação constituir atividade preponderante."

Depreende-se da redação do transcrito art. 37, que o imposto incidente sobre o fornecimento de alimentação, por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, desde que as operações sejam documentadas com Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) ou com documento fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), poderá ser calculado pelo percentual de 3,2% sobre a receita bruta auferida, em substituição ao regime normal de tributação.

Esse tratamento tributário, inserido no § 9º do art. 25 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, pela Lei nº 13.961, de 19 de dezembro de 2002, foi concedido aos contribuintes do ramo de alimentação de que trata o inciso I do art. 2º da Lei nº 11.580/1996 compreendendo, portanto, o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

Destaca-se que tal regime especial de tributação destina-se a estabelecimentos fornecedores de alimentação e bebidas que se caracterizem como restaurantes, bares e estabelecimentos similares, conforme dispõe o inciso I do art. 2º da Lei nº 11.580/1996.

Desse modo, correto o entendimento da consulente, de que pode inserir o montante das operações com vinho e água mineral na receita bruta de que trata o § 2º do art. 37 da norma regulamentar, pois foram excluídas do regime de substituição tributária (precedente: Consulta nº 46, de 25 de junho de 2020).

Por fim, informa-se que, com a edição do Decreto n. 9.673, de 6.12.2021, foram introduzidas alterações no Regulamento do ICMS, para restabelecer a sistemática da substituição tributária, a partir de 1º.3.2022, nas operações com água mineral ou potável. Logo, a partir dessa data, deve a consulente observar os efeitos dessa regra, para fins de cálculo da receita bruta tributável por percentual fixo.

PROTOCOLO: 18.501.000-7.

CONSULTA Nº: 008, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. FERTILIZANTES. OPERAÇÕES INTERNAS DIFERIMENTO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais (CNAE 2013-4/02), informa que, até 31.12.2021, aplicava às operações internas com adubos e fertilizantes o diferimento do pagamento do imposto, nos termos do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, 29.9.2017.

Expõe ainda que, com a publicação do Decreto nº 9.922, de 20.12.2021, foi acrescentado o item 16-A ao Anexo VI do Regulamento do ICMS, dispondo sobre redução de base de cálculo nas operações internas com esses mesmos produtos, de forma a resultar carga tributária de 1%, enfatizando que esse recente decreto não revogou disposições contidas no antes mencionado art. 44, que prevê regra de diferimento nas operações internas.

Diante desse fato, questiona se deverá destacar imposto correspondente ao percentual de 1% nas notas fiscais relativas às vendas internas, ou se pode continuar diferindo o

pagamento do imposto.

Seu entendimento é de que o Paraná, ao manter vigente a regra que prevê o diferimento, optou por renunciar à possibilidade de tributar as operações internas com a carga tributária de 1%.

RESPOSTA

Com as alterações introduzidas no Regulamento do ICMS pelo Decreto nº 9.922/2021, restou revogada a posição 3 do item 16 do Anexo VI, sendo que os produtos nela relacionados passaram a se submeter à nova regra de redução de base de cálculo, nos termos do item 16-A, acrescentado ao Anexo VI da norma regulamentar pelo mesmo decreto antes citado, produzindo efeitos desde 1º de janeiro de 2022.

Cabe destacar, primeiramente, que a redação dada ao "caput" do item 16 do Anexo VI, por não se referir a operações interestaduais, mas apenas a operações, alcança também as operações internas. Mas, relativamente a essas, a norma de redução de base de cálculo resta preterida, quando vigente regra de diferimento expressamente aplicável aos mesmos produtos. Nessa situação, a redução de base de cálculo torna-se aplicável, quando da ocorrência de operação que encerre a fase de diferimento (precedentes: Consulta nº 154, de 16 de novembro de 2004, e nº 74, de 30 de agosto de 2005).

Em relação às disposições contidas no item 16-A, a dúvida da consulente deve decorrer do fato de o inciso I estabelecer expressamente sua aplicação às operações internas e de importação, de forma a resultar carga tributária equivalente a 1% no exercício de 2022, e relacionar produtos que continuam listados nos incisos I e II do art. 44 do Anexo VIII, do mesmo Regulamento do ICMS, como abrangidos pelo diferimento nas operações internas, cuja fase se encerra apenas na ocorrência de uma das situações retratadas no art. 45 do mesmo Anexo VIII.

De qualquer modo, continua válido o antes disposto, de que nas operações internas prevalece o diferimento, quando não opcional, em detrimento de regra de redução de base de cálculo, até que seja realizada operação que encerre essa fase.

No presente caso, inclusive, o § 4º, acrescentado ao art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS pelo mesmo Decreto nº 9.922/2021, confirma essa orientação, ao apresentar a seguinte redação: O diferimento de que tratam os incisos I, II e XI do caput deste artigo não se aplica na operação de importação (Convênios ICMS 100/1997 e 26/2021).

Pelas razões expostas, informa-se que, embora o item 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS faça referência a operações internas, correta a conclusão da consulente, de que a regra de diferimento continua vigente, e deve prevalecer em relação aos produtos previstos nos incisos I e II do art. 44 do Anexo VIII, desde que atendidas as demais condicionantes estabelecidas no mesmo artigo, excetuando-se de seu alcance, porém, as operações de importação, em relação às quais deve ser aplicada a redução de base de cálculo retratada no item 16-A do Anexo VI, por determinação do § 4º do art. 44 do Anexo VIII, todos do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.500.425-2.

CONSULTA Nº: 009, de 25 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. FERTILIZANTES. OPERAÇÕES INTERNAS DIFERIMENTO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais (CNAE 2013-4/02), informa que, até 31.12.2021,

realizava operações internas com adubos e fertilizantes diferindo o pagamento do imposto, nos termos do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017.

No entanto, aduz ter dúvida sobre sua aplicação a partir de 1º de janeiro de 2022, pois, com a publicação do Decreto nº 9.922, de 20.12.2021, foi acrescentado o item 16-A ao Anexo VI do Regulamento do ICMS, dispondo que nas operações internas com tais produtos é aplicável redução de base de cálculo de forma a resultar carga tributária de 1% do valor da operação, contudo, sem que tenham sido revogadas as disposições contidas no antes mencionado art. 44, que estabelece o diferimento.

Seu entendimento é de que o Paraná, ao manter vigente a regra que prevê o diferimento, optou por renunciar à possibilidade de tributar as operações internas com a carga tributária de 1%.

Questiona se está correta sua conclusão.

RESPOSTA

Com as alterações introduzidas no Regulamento do ICMS pelo Decreto nº 9.922/2021, restou revogada a posição 3 do item 16 do Anexo VI, sendo que os produtos nela relacionados passaram a se submeter à nova regra de redução de base de cálculo, nos termos do item 16-A, acrescentado ao Anexo VI da norma regulamentar pelo mesmo decreto antes citado, com efeitos desde 1º de janeiro de 2022.

Cabe destacar, primeiramente, que a redação dada ao "caput" do item 16 do Anexo VI, por não se referir a operações interestaduais, mas apenas a operações, alcança também as operações internas. Mas, relativamente a essas, a norma de redução de base de cálculo resta preterida, quando vigente regra de diferimento expressamente aplicável aos mesmos produtos. Nessa situação, a redução de base de cálculo

torna-se aplicável, quando da ocorrência de operação que encerre a fase de diferimento (precedentes: Consulta nº 154, de 16 de novembro de 2004, e nº 74, de 30 de agosto de 2005).

Em relação às disposições contidas no item 16-A, a dúvida da consulente deve decorrer do fato de o inciso I estabelecer expressamente sua aplicação às operações internas e de importação, de forma a resultar carga tributária equivalente a 1% no exercício de 2022, e relacionar produtos que continuam listados nos incisos I e II do art. 44 do Anexo VIII, do mesmo Regulamento do ICMS, como abrangidos pelo diferimento nas operações internas, cuja fase se encerra apenas na ocorrência de uma das situações retratadas no art. 45 do mesmo Anexo VIII.

De qualquer modo, continua válido o antes disposto, de que nas operações internas prevalece o diferimento, quando não opcional, em detrimento de regra de redução de base de cálculo, até que seja realizada operação que encerre essa fase.

No presente caso, inclusive, o § 4º, acrescentado ao art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS pelo mesmo Decreto nº 9.922/2021, confirma essa orientação, ao apresentar a seguinte redação: O diferimento de que tratam os incisos I, II e XI do caput deste artigo não se aplica na operação de importação (Convênios ICMS 100/1997 e 26/2021).

Pelas razões expostas, informa-se que, embora o item 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS faça referência a operações internas, correta a conclusão da consulente, de que a regra de diferimento continua vigente, e deve prevalecer em relação aos produtos previstos nos incisos I e II do art. 44 do Anexo VIII, desde que atendidas as demais condicionantes estabelecidas no mesmo artigo, excetuando-se de seu alcance, porém, as operações de importação, em relação às quais deve ser aplicada a redução de base de cálculo retratada no item 16-A do Anexo VI, por determinação do § 4º do art. 44 do Anexo

VIII, todos do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.344.322-4.

CONSULTA Nº: 010, de 27 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

A consulente, que está cadastrada na atividade principal de extração e britamento de pedras e outros materiais para construção e beneficiamento associado (CNAE 0810-0/99), relata que no processo de industrialização das mercadorias que comercializa, necessita utilizar um britador movido a energia elétrica, sendo que seu consumo representa um valor considerável na manutenção econômico-financeira do empreendimento.

Aduz que a alínea "b" do inciso II do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, reproduzida na alínea "b" do § 6º do art. 24 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996 e no inciso II do § 7º do art. 26 do Regulamento do ICMS, permite a apropriação do valor do crédito da energia elétrica efetivamente consumida no processo de industrialização.

Expõe seu entendimento de que tem o direito de se apropriar do valor do crédito de ICMS decorrente das aquisições de energia elétrica consumida no seu processo produtivo que, como explicado, depende primordialmente da utilização do britador.

Com isso, indaga, nos seus próprios termos:

a. se é possível a realização do crédito de ICMS relativo ao ICMS destacado na fatura de energia elétrica

empregada no processo de extração e beneficiamento mineral e, em caso afirmativo, qual seria o percentual passível de crédito;

b. se há distinção entre a realização de crédito de ICMS incidente sobre energia elétrica adquirida da COPEL e do mercado livre de energia;

c. se pela contratação em ambiente livre ligado à rede básica, a empresa seria considerada substituta tributária nos termos da norma regulamentar;

d. no caso de a resposta anterior ser positiva, inquire qual é a consequência e como deve proceder em relação ao crédito do imposto referido no primeiro quesito;

e. se é possível o crédito de ICMS incidente sobre as tarifas de transmissão de energia elétrica cobradas pela COPEL;

f. se é possível o aproveitamento de crédito do ICMS relativo à cobrança realizada em faturas de energia elétrica de forma retroativa, e qual seria o prazo admitido para tanto."

RESPOSTA

De início, transcrevem-se o § 2º, § 5º e o inciso II do § 7º do art. 26 e o art. 6º do Subanexo I do Anexo IV, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"CAPÍTULO VII DA APURAÇÃO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO (artigos 25 a 46)*
> *...*
> *Art. 26. Para a compensação a que se refere o art. 25 deste Regulamento, é assegurado ao contribuinte 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 (art. 24 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).
...
§ 2.º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento.
....
§ 5.º Sem prejuízo do estabelecido no § 2º, o crédito poderá ser lançado extemporaneamente:
I - no livro Registro de Entradas, mencionando-se no campo "Observações" as causas determinantes do lançamento extemporâneo, ou no livro Registro de Apuração do ICMS, conforme for a origem do crédito;
..
§ 7.º A entrada de energia elétrica no estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, exceto quando (Leis Complementares nº 138, de 29 de dezembro de 2010, e nº 171, de 27 de dezembro de 2019):
...
II - consumida no processo de industrialização, inclusive no depósito, armazenagem, entrepostagem, secagem e beneficiamento de matéria-prima (inciso III do "caput" do art. 1º da Lei n. 16.016, de 19 de dezembro de 2008);
...

ANEXO IV DAS PRESTAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TELECOMUNICAÇÃO (Subanexos I a V)
SUBANEXO I DAS PRESTAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA (artigos 1º a 20)
SEÇÃO III DO REGIME APLICÁVEL AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS SUCESSIVAS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, DESDE A PRODUÇÃO OU IMPORTAÇÃO ATÉ A ÚLTIMA OPERAÇÃO QUE A DESTINE AO CONSUMO DE DESTINATÁRIO QUE A TENHA ADQUIRIDO EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE (artigos 6º a 14)
...
Art. 6.º Fica atribuída a condição de sujeito passivo por Substituição Tributária - ST, relativamente ao ICMS incidente sobre as sucessivas operações internas e interestaduais, correspondentes à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção até a última operação da qual decorra a sua saída com destino a estabelecimento ou domicílio onde deva ser consumida por destinatário que a tenha adquirido por meio de contrato de compra e venda firmado em ambiente de

contratação livre (Convênios ICMS 77/2011, 100/2011 e 11/2012):
I – a empresa distribuidora que praticar a última operação em referência por força da execução de contratos de conexão e de uso da rede de distribuição por ela operada, firmados com o respectivo destinatário que deva se conectar àquela rede para fins do recebimento, em condições de consumo, da energia elétrica por ele adquirida de terceiros;
II – o destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio para fins do seu próprio consumo.".

Acerca da atividade desenvolvida pela consulente, este Setor já manifestou entendimento de que é possível o creditamento do imposto cobrado nas aquisições de bens do ativo e explosivos, utilizados na atividade de extração mineral, sinalizando que a atividade de extração mineral se caracteriza como processo industrial (Precedentes: Consulta nº 67, de 27 de maio de 2003, Consulta nº 20, de 13 de fevereiro de 2007, e Consulta nº 45, de 24 de abril de 2012).

Relativamente às demais questões, esclarece-se que o Setor Consultivo também já se manifestou na Consulta nº 9, de 14 de fevereiro de 2019, da qual transcrevem-se excertos:

"CONSULTA Nº: 9, de 14 de fevereiro de 2019.
...
SÚMULA: ICMS. CRÉDITO DO IMPOSTO. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NO AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE.
...
Relata também que, por questões de custos, pretende adquirir energia elétrica no ambiente de contratação livre, disponibilizada diretamente da rede básica de transmissão.
Em face do reportado, indaga:
1. se a nova forma de aquisição de energia garante os mesmos direitos de crédito previstos no art. 26, § 7º, do RICMS?
2. Se pela contratação em ambiente livre ligado à rede básica, a empresa seria considerada substituta tributária nos termos da norma regulamentar?
3. No caso de a resposta anterior ser positiva, inquire qual é a consequência e como deve proceder em relação ao crédito do imposto referido no primeiro quesito?

RESPOSTA
...
A energia elétrica no ambiente de contratação livre pode ser adquirida mediante contrato de compra e venda com diferentes formas de disponibilização, podendo a energia negociada ser entregue pela rede de distribuição da concessionária da localidade do adquirente ou mediante a obtenção da energia diretamente da rede de alta tensão, denominada de rede básica de transmissão, hipótese em que a energia elétrica não passa pela rede de distribuição da concessionária local e o adquirente deverá fazer uso de uma subestação própria para a conversão de alta tensão para baixa tensão, antes de destinar a energia elétrica para o consumo.
Ambas as modalidades de disponibilização estão previstas nos incisos I e II do art. 6º do Subanexo I do Anexo IV do RICMS, bem como a forma e a responsabilidade pelo pagamento do imposto (...).
...

Apresentados os devidos esclarecimentos técnicos relativos ao setor elétrico, responde-se, quanto ao primeiro questionamento, que a aquisição de energia elétrica no ambiente de contratação livre não inibe o direito ao creditamento do imposto incidente na operação, observado o disposto no art. 26, § 7º, do RICMS, antes transcrito.

Em relação ao segundo questionamento, esclarece-se que as operações de aquisição de energia elétrica de que tratam os incisos I e II do art. 6º do Subanexo I do Anexo IV do mesmo regulamento estão submetidas ao regime de substituição tributária, como já previa o Regulamento anterior (art. 373-A, inc. II, do RICMS, aprovado pelo Decreto n. 6.080/2012). Dessa forma, no caso de a consulente adquirir a energia no ambiente de contratação livre, disponibilizada diretamente da rede básica de transmissão, fica responsável pelo pagamento do ICMS, nos termos do inc. II do artigo 6º supracitado.

Por fim, em relação ao terceiro quesito, na hipótese de a energia elétrica ser disponibilizada na forma do inciso I do art. 6º supracitado, o ICMS cobrado por substituição tributária será destacado na nota fiscal/conta de energia elétrica, modelo 6, a ser emitida pela concessionária e posteriormente endereçada ao adquirente, sendo hábil esse documento fiscal para o crédito do imposto.

Caso a disponibilização da energia elétrica seja realizada na forma prevista no inciso II do art. 6º em comento, o crédito do imposto será o valor constante na nota fiscal eletrônica de entrada, modelo 55, a ser emitida pelo adquirente, na forma exigida pelo inciso II, § 5º, do mesmo artigo, e desde que imposto tenha sido recolhido ao Estado do Paraná no prazo previsto na alínea "b" do inciso XIV do art. 74 do RICMS/2017.

Ainda, tratando-se de crédito submetido ao que rege o inc. II, § 7º do art. 26 do RICMS/2017, deverá ser observada para ambas as formas de disponibilização da energia, a proporção à parcela efetivamente utilizada no processo industrial.".

...

Quanto aos valores passíveis de creditamento, deve a consulente observar o valor do imposto destacado no documento de aquisição ou o valor por ela recolhido a título de imposto e discriminado em nota fiscal de entrada, considerando todas as variáveis que compõem a base de cálculo, e ainda, tratando-se de crédito submetido ao disposto no inciso II do § 7º do art. 26 do Regulamento do ICMS, deverá ser observada para ambas as formas de disponibilização da energia, a proporção da parcela efetivamente utilizada no processo produtivo.

Relativamente aos valores pretéritos não apropriados, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento, conforme previsto no § 2º do art. 26, e para a sua apropriação o disposto no inciso I do § 5º do mesmo artigo, ambos do Regulamento do ICMS, sem prejuízo da aplicação da proporção da parcela efetivamente utilizada no processo industrial.

PROTOCOLO: 18.212.080-4.

CONSULTA Nº: 011, de 3 de fevereiro de 2022

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE AÉREO DE PASSAGEIROS. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. NÃO INCIDÊNCIA.

A consulente informa que atua no transporte aéreo internacional não regular de passageiros, sendo contratada principalmente para executar o deslocamento de times de futebol no trajeto de ida e volta ao território brasileiro.

Relata que já foi contratada por agremiação de outro País para transporte de delegação para competições em território brasileiro. Nesse caso, o avião é deslocado sem passageiros até o exterior, procede-se ao embarque e seu retorno ao Brasil, aguardando o término das competições para retorno ao exterior para deixar os passageiros no local em que se iniciou o serviço. Após, a aeronave retorna ao Brasil apenas com a tripulação.

Defende que, segundo decisões do Supremo Tribunal Federal, não incide ICMS na prestação de serviço de transporte internacional de passageiros e informa que vem emitindo Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e para documentar essas prestações.

Posto isso, questiona se está correto o seu entendimento de que:

1. qualquer prestação de serviço de transporte aéreo, seja para agremiações brasileiras ou estrangeiras, quando se tratar de transporte internacional não regular de passageiros, encontra-se no campo da não incidência do ICMS;

2. eventual cobrança de excesso de bagagem (peso acima da franquia) é hipótese de incidência de ICMS;

3. para o transporte aéreo internacional de agremiações iniciado no Brasil, no CT-e correspondente deve indicar o CFOP 7.949, e em relação ao iniciado em outro País,

---

o CFOP 7.358;

4. deve emitir um CT-e para cada trecho (ou é possível emitir um CT-e, modelo 67) considerando se tratar de uma operação roundtrip).

RESPOSTA

O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1600-8, cuja decisão foi publicada no Diário da Justiça, em 17/12/2001, declarou a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo de passageiros, intermunicipal, interestadual, internacional, e de transporte aéreo internacional de cargas.
Logo, a prestação de serviços de transporte aéreo internacional, de passageiros e de cargas, está fora do campo de incidência do ICMS.

Quanto à incidência do ICMS na hipótese de excesso de bagagem, o questionamento resta prejudicado tendo em vista a decisão do Supremo Tribunal Federal na citada ADI, de que não incide ICMS no transporte internacional de cargas.

No que diz respeito à emissão de documentos fiscais, o artigo 19 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, define como contribuinte do imposto qualquer pessoa, natural ou jurídica, que, de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

O artigo 176 da mesma norma regulamentar determina a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS de todos aqueles que pretendam praticar com habitualidade operações e/ou prestações sujeitas a esse imposto, observadas, porém, as exceções previstas na legislação, como a do § 4º do mencionado artigo.

Desse modo, no caso de a consulente praticar exclusivamente atividades que não estão sujeitas ao ICMS, não é considerada contribuinte e, consequentemente, não está obrigada a obter inscrição estadual e a emitir documentos fiscais.

Por outro lado, na hipótese de a consulente realizar também operações ou prestações sujeitas à incidência do ICMS, caracteriza-se como contribuinte do imposto, devendo manter inscrição estadual e emitir documentos fiscais, inclusive em relação às prestações não sujeitas ao ICMS, como é o caso da prestação de serviços de transporte aéreo de passageiros.

Nesse caso, em relação a procedimentos relacionados ao preenchimento de documentos fiscais, poderá solicitar orientação na repartição fiscal de seu domicílio tributário, a quem compete acompanhar procedimentos operacionais, à vista das particularidades inerentes e específicas a cada situação fática, observadas as regras de emissão e escrituração de documentos fiscais eletrônicos.

PROTOCOLO: 18.428.266-6.

CONSULTA Nº: 012, de 3 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SEGMENTO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. PRODUTOS DE PLÁSTICO DE USO EXCLUSIVAMENTE INFANTIL. INAPLICABILIDADE.

A consulente, empresa com sede no Estado de Santa Catarina e com inscrição de substituta tributária no Paraná, informa que está cadastrada no ramo de comércio atacadista de equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico (CNAE 4649-4/99) e que revende produtos de plástico de uso

exclusivamente infantil, dentre os quais destaca: banheiras (NCM 3922.10.00), redutores sanitários (NCM 3922.20.00), e penicos (NCM 3922.20.00).

Entende que, com a publicação do Convênio ICMS 194/2017, com vigência a partir de 1º.1.2018, restou esclarecido que o regime de substituição tributária alcança somente as mercadorias vinculadas ao segmento em que estão inseridas. Nesse sentido, os produtos de uso exclusivamente infantil não estão abrangidos pelo referido regime, uma vez que não são empregados no segmento de materiais de construção.

Com isso, indaga:

1) está correto seu entendimento de que as mercadorias que comercializa não estão sujeitas ao regime da substituição tributária, uma vez que não são empregadas no segmento de material de construção? Se negativa a resposta, qual o embasamento legal dessa conclusão?

2) Mesmo que as operações de revenda das mercadorias descritas na inicial não se submetam à substituição tributária prevista para o segmento de materiais de construção, deve informar no arquivo XML o CEST 10.013.00 para as operações com os produtos inseridos na posição 39.22 da NCM?

RESPOSTA

De início, reproduz-se os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com o questionamento:

> *ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> ...
> *SEÇÃO XVI DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO*
> *Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no*

território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
11	*10.013.00*	*39.22*	*Banheiras, boxes para chuveiros, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos e tampas, caixas de descarga e artigos semelhantes*

			para usos sanitários ou higiênicos, de plástico (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolo ICMS 71/2011) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

...

ANEXO X DO CÓDIGO ESPECIFICADOR DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (Capítulos I – artigo 1º, II-artigo 2º, III-Seções I a XXV)
Art. 1.º O Código Especificador da Substituição Tributária – CEST, objetiva identificar a mercadoria passível de sujeição aos regimes de Substituição Tributária – ST e de antecipação do recolhimento do imposto, relativos às operações subsequentes (Convênio ICMS 81/1993; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015;

Convênio ICMS 155/2015).
§ 1.º Nas operações com mercadorias ou bens listados nas Seções do Capítulo III deste Anexo, o contribuinte deverá mencionar o respectivo CEST no documento fiscal que acobertar a operação, ainda que a operação, mercadoria ou bem não estejam sujeitos aos regimes de Substituição Tributária – ST ou de antecipação do recolhimento do imposto, observados os seguintes prazos: (Convênios ICMS 92/2015, 146/2015, 16/2016, 90/2016 e 60/2017).
...

Esclarece-se que, tanto a classificação do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) quanto a identificação da finalidade para a qual a mercadoria foi desenvolvida, são de responsabilidade do contribuinte, notadamente do fabricante.

Conforme entendimento já manifestado reiteradamente por esse Setor, estão submetidas ao regime da substituição tributária as operações com mercadorias que se inserem, cumulativamente, por sua classificação fiscal e descrição, dentre aquelas relacionada no Anexo IX do Regulamento do ICMS. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que sejam efetivamente utilizadas de forma diversa.

A partir de tais esclarecimentos, apesar das mercadorias mencionadas pela consulente estarem identificadas na posição 11 do art. 105 do Anexo IX por sua classificação fiscal e correspondente descrição, verifica-se que não estão sujeitas ao regime da substituição tributária, por não terem sido fabricadas para emprego na construção civil (precedentes: Consulta nº 84, de 21 de setembro de 2017, e Consulta nº 28, de 10 de julho de 2018).

Relativamente às banheiras, na hipótese de serem fabricadas para incorporação à estrutura física de imóveis, caracterizam-se como material de construção ou congêneres, estando sujeitas à substituição tributária nessa situação (precedente: Consulta nº 35, de 28 de abril de 2020).

Quanto à informação do arquivo XML da EFD, o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST objetiva identificar a mercadoria passível de sujeição ao regime de substituição tributária, não sendo este o caso dos produtos comercializados pela consulente, como visto. Assim, nas operações realizadas pela consulente não é necessário informar o CEST.

PROTOCOLO: 18.355.491-3.

CONSULTA Nº: 013, de 8 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. PARAFUSOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A consulente informa que atua no comércio varejista de ferragens e ferramentas, adquirindo parafusos, classificados na posição 73.18 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, de outras unidades federadas, com retenção do imposto por substituição tributária.

Expõe que os produtos em questão atendem a diversos segmentos, inclusive o da construção civil, mas que, todavia, não é o caso da consulente, já que não atua no comércio de materiais de construção.
Invoca as respostas oferecidas às Consultas de números 89/2017 e 24/2018, deste Setor Consultivo, e indaga se, nas condições relatadas, está a consulente dispensada de adquirir os produtos mencionados com a substituição tributária e os seus fornecedores de praticá-la. E ainda, em caso afirmativo, se é admissível o pedido de restituição do imposto retido.

RESPOSTA

Transcrevem-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871,

de 29.9.2017:

ANEXO IX
DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO
CAPÍTULO I
DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS
...
SEÇÃO XVI
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO
Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria impor-tada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subse-quentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Con-vênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...	*...*	*...*	*...*
53	*10.058.00*	*73.18*	*Parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganch*

				os roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos, arruelas (incluí-das as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolos

			ICMS 71/2011 e 56/2012) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer es-tabelecimento remetente localizado nos estados do Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janei-ro, Rio Grande do Sul e São Paulo, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Protocolo ICMS 4/2019).

Registre-se, de início, que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, promover a classificação da mercadoria na NCM, sendo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de dúvidas, a competência para eventuais esclarecimentos.

E, a propósito, assim é o teor da descrição da informada posição 73.18 na referida nomenclatura: "Parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos ou troços, arruelas (anilhas*) (incluindo as de pressão) e artigos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço".

Como se observa, a descrição examinada não contém qualquer menção à destinação das referidas mercadorias, mas apenas dos materiais que podem ser elaboradas.

Reconhece-se que diante da nova redação conferida à alínea a" do inciso XIII do 1º do artigo 13 da Lei Complementar Federal nº 123/2006 e, adicionalmente, com a uniformização procedida pelo Conselho Nacional de Política

Fazendária, além da descrição e do código da NCM contidos na norma específica, também o segmento para o qual foi desenvolvida a mercadoria passou a ser relevante para a caracterização e pertinência da aplicabilidade do regime da substituição tributária.

Assim, caso a mercadoria tenha sido desenvolvida pelo seu fabricante para uso específico e exclusivo em determinado segmento, não estará inserta na substituição prevista para outro segmento, caso, por exemplo, retratado na Consulta nº 24/2018.

Por seu turno, se a mercadoria tiver sido desenvolvida pelo fabricante para uso inespecífico ou se, dentre os segmentos para os quais foi desenvolvida, estiver também o segmento no qual se perfaz a análise, será aplicável a substituição tributária correspondente, conforme esclarecido, por exemplo, na Consulta nº 89/2017.

Em qualquer circunstância, no entanto, como já se manifestou reiteradamente o Setor Consultivo, a destinação efetivamente dada à mercadoria pelo consumidor final não ensejará qualquer modificação na aplicabilidade ou não da substituição tributária, como igualmente não o ensejará o ramo de atividade no qual atue o estabelecimento varejista que ao consumidor destine a mercadoria.

Prevalece, portanto, para efeito caracterizador da inclusão no regime da substituição tributária prevista para determinado segmento, se há identidade entre o contido nessa norma e a descrição e classificação na NCM da mercadoria em exame, bem como se, dentre as utilidades para a qual foi fabricada, está a do segmento indicado na mesma norma, ainda que hajam outros segmentos para os quais, segundo o fabricante, pode ser também utilizada.

Assim, de acordo com o relatado pela consulente, embora com pouco detalhamento, conclui-se ser aplicável a substituição tributária aos parafusos classificados na posição

73.18 da NCM, segundo as características informadas.

PROTOCOLO: 18.473.589-0.

CONSULTA Nº: 014, de 8 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. COSMÉTICOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERDEPENDÊNCIA.

A consulente, com estabelecimento matriz localizado no Rio Grande do Sul e com diversas filiais domiciliadas neste Estado, apresenta questionamento relacionado ao art. 18 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que dispõe sobre as hipóteses de interdependência entre empresas, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Expõe ter relações comerciais com determinado fabricante de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, do qual adquire mercadorias personalizadas com sua própria marca (da consulente), esclarecendo que os mesmos produtos são também adquiridos por outras empresas, prevalecendo a diferenciação somente quanto ao rótulo e a aposição da marca própria, de cada cliente.

Aduz extrair do disposto no inciso V do referido art. 18, que haveria interdependência entre empresas apenas no caso em que determinada adquirente fosse a única compradora de produto fabricado ou importado pela outra, o que não é o caso da situação exposta.

Questiona se está correta sua conclusão, haja vista que a existência, ou não, de interdependência altera o percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) a ser utilizado para o cálculo do imposto devido por substituição tributária.

RESPOSTA

Acerca dessa matéria, o Setor Consultivo já se manifestou por meio das respostas dadas às Consultas nº 77, de 9 de novembro de 2021, nº 69, de 6 de outubro de 2020, e nº 36, de 20 de abril de 2011, esclarecendo que a situação descrita, em que a consulente é a única adquirente de mercadoria produzida mediante utilização de embalagens com identidade visual própria e exclusiva de sua marca (exclusividade em relação à marca), insere-se na regra de interdependência estabelecida no inciso V do art. 18 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Nessa situação, embora verificada hipótese de interdependência, como diz respeito a operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produtos de que trata a Seção XII do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária não se transfere à consulente, permanecendo o estabelecimento fabricante como responsável por sua retenção, em razão do contido no § 2º do art. 12 do Anexo IX, que exclui da exceção de que trata o inciso III do mesmo art. 12 os produtos desse segmento.

Entretanto, em razão de caracterizada a interdependência, o fabricante deverá dimensionar a base de cálculo de retenção utilizando o percentual de MVA específico à situação, previsto em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda (Resolução nº 571/2019), conforme estabelece o § 2º do art. 97 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, havendo a possibilidade de ser atribuída à consulente, por meio de regime especial, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes, conforme prevê o § 5º do mesmo art. 97, hipótese em poderá utilizar as margens de valor agregado aplicáveis aos substitutos tributários em geral.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

PROTOCOLO: 18.368.975-4.

CONSULTA Nº: 015, de 10 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. GOMA. TEREBINTINA E COLOFÔNIA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente informa que tem por atividade a fabricação de produtos químicos orgânicos (CNAE 20.29-1/00) e a produção de produtos não-madeireiros em florestas plantadas (CNAE 02.10.1/99), adquirindo de produtores paranaenses, para o desempenho de suas atividades, goma classificada no código 1301.90.90 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, que é obtida mediante processo de extração vegetal.
Explica que industrializa essa matéria-prima, obtendo terebintina, classificada no código 3805.10.00 da NCM, e colofônia, classificada no código 3806.10.00 da NCM, produtos que são então vendidos em operações: a) internas destinadas a estabelecimento industrial paranaense, para nova industrialização; b) interestaduais para contribuintes de outros Estados; e c) de exportação.

A consulente, relativamente às operações de aquisição e de venda antes apontadas, entende aplicáveis, em cada caso, as disposições do inciso II do artigo 3º do Regulamento do ICMS e dos itens 31 e 68 do artigo 31 do Anexo VIII do mesmo Regulamento, a partir do que promove os seguintes questionamentos:

1. São objeto de diferimento as entradas de goma de produtores paranaenses, para posterior industrialização?

2. Estão abrangidas pelo diferimento as saídas internas de terebintina e de colofônia, resultantes da

---

industrialização da goma antes adquirida, para estabelecimento que promova nova industrialização?

3. Nas operações de exportação da terebintina e da colofônia, não há exigência do imposto, e tampouco daquele antes diferido nas operações de entrada da goma utilizada para a produção dessas mercadorias?

4. Em caso de respostas negativas às questões anteriores, poderá se creditar do imposto eventualmente recolhido nas operações de aquisição de goma, em vista do princípio da não cumulatividade, como também, no caso das exportações, adicionalmente em vista da norma imunizante?

RESPOSTA

Transcrevem-se, de início, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *TÍTULO I – DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS*
> *CAPÍTULO II – DAS IMUNIDADES, NÃO INCIDÊNCIAS E BENEFÍCIOS FISCAIS*
> *Art. 3.º O imposto não incide sobre (art. 4º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;*
>
> *ANEXO VIII – DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *CAPÍTULO II – DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO I – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*
> *...*
> *Art. 24. Caso a mercadoria ou serviço amparados pelo diferimento não sejam objeto de nova operação ou prestação tributável, ou se submetam ao regime de isenção ou não incidência, cumpre ao promotor da operação ou prestação, recolher o imposto diferido nas etapas anteriores, ressalvado o disposto no § 2º do art. 46 deste Regulamento.*
> *...*
> *SEÇÃO III – DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*

Art. 30. O pagamento do imposto em relação às mercadorias arroladas no art. 31 deste Anexo, fica di-ferido para o momento em que ocorrer uma das seguintes operações (artigos 18 e 20 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
I - saída para consumidor final;
II - saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional, exceto em relação ao item 80 do "caput" e ao inciso III do § 1º, ambos do art. 31 deste Anexo;
III - saída para outro Estado ou para o exterior;
IV - saída para vendedor ambulante, não vinculado a estabelecimento fixo;
V - saída para estabelecimento de produtor agropecuário, exceto em relação aos itens 2, 13, 18, 26, 29, 36, 53, 69, 71 e 73, todos do "caput" do art. 31 deste Anexo;
VI - saída promovida pelo estabelecimento industrializador, de produto resultante da industrialização de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sob a égide do diferimento.
§ 1.º Para efeitos de encerramento da fase do diferimento previsto no inciso I do "caput", consideram-se ainda como saídas para consumidor final, as que destinem mercadorias para:
I - restaurantes, hotéis, pensões e estabelecimentos similares;
II - empresas prestadoras de serviços, clubes, associações e hospitais;
III - estabelecimentos que empreguem as mercadorias no fornecimento de refeições aos seus emprega-dos;
IV - empresas de construção civil, de obras hidráulicas e semelhantes;
V - produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS.
§ 2.º O disposto no inciso VI do "caput", não se aplica nas remessas, em operações internas, para depó-sito a qualquer título, assim como no retorno ao estabelecimento remetente.
§ 3.º Para fins do disposto no inciso VI do "caput", considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade da mercadoria, ou a aperfeiçoe para o consumo.

Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo di-ferimento as seguintes mercadorias:
...
31. amido de milho, colofônia (breu) e terebintina nas saídas destinadas a estabelecimento industrial;
...

---

68. resinas de árvores;
...
CAPÍTULO VII – DA APURAÇÃO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO
SEÇÃO VII – DA MANUTENÇÃO DO CRÉDITO
Art. 46. Não se exigirá a anulação do crédito em relação:
I – a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior (§ 2º do art. 29 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996);
...
§ 2.º Nas hipóteses deste artigo fica também dispensado o pagamento do imposto diferido ou suspenso relativo às operações ou prestações anteriormente abrangidas por diferimento ou suspensão.

Assim, diante da legislação antes transcrita, responde-se as indagações formuladas.
Com respeito à questão nº 1, uma vez que a goma adquirida pela consulente efetivamente se caracterize como resina de árvores, aplicável a regra do diferimento prevista no item 68 do artigo 31 do Anexo VIII do RICMS, ressalvando-se, de todo modo, as condicionantes contidas no artigo 30 do mesmo Anexo.

Acerca da questão nº 2, aplica-se o diferimento do imposto nas saídas de teribintina e de colofônia com destino a estabelecimentos paranaenses que as utilizem em seu processo industrial, em conformidade com o disposto no item 31 do artigo 31 do Anexo VIII do RICMS, desde que atendidas as condições definidas no artigo 30 do mesmo Anexo.

Quanto à questão nº 3, o inciso II do artigo 3º do RICMS traz consolidada a regra imunizante nas saídas de mercadorias para o exterior, de maneira que não há incidência do imposto nessas operações, cabendo ressalvar que, caso não seja promovida uma exportação diretamente ao exterior, mas sim uma eventual remessa de mercadorias com fim específico de exportação, somente prevalece a inexigibilidade do imposto quando as mercadorias não passem por qualquer alteração no estabelecimento destinatário, sendo exportadas na mesma condição na qual sejam por esse recebidas.

Em relação ao imposto incidente na operação anterior, com a ocorrência da exportação da teribintina e da colofônia produzidas a partir das resinas de árvores adquiridas com diferimento, resulta dispensado o recolhimento desse imposto antes diferido, em conformidade com o disposto no § 2º do artigo 46 do RICMS.

A questão nº 4, por seu turno, tem a sua resposta prejudicada, em razão das anteriores.

PROTOCOLO: 18.464.274-3 e 18.464.363-4.

CONSULTA Nº: 016, de 17 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS E ADICIONAL DO IMPOSTO DESTINADO AO FECOP. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS DESTINADOS AO PARANÁ. PROCEDIMENTOS.

A consulente, empresa localizada no Estado do Amazonas e com inscrição de substituto tributário no Paraná, informa que atua no ramo de fabricação de motocicletas (CNAE 3091-1/01) e que promove a venda de veículos novos, classificados na posição 87.11 da NCM, para concessionárias estabelecidas no Paraná, situação em que efetua a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária (ICMS-ST), nos termos do Anexo XXV do Convênio ICMS 142/2018 e do Convênio ICMS 200/2017, partilhando o ICMS, nas operações a consumidor final realizadas mediante faturamento direto, conforme dispõe o Convênio ICMS 51/2000.

Expõe que a Lei nº 20.554, de 5 de maio de 2021, alterou a Lei nº 11.580, de 14 novembro de 1996, para incluir os veículos automotores novos dentre os produtos sujeitos ao adicional do imposto destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná – Fecop, sendo reduzida a alíquota interna

aplicável de 12% para 10%, nas operações destinadas a consumidor final. Menciona que tais alterações foram introduzidas no Regulamento do ICMS pelo Decreto nº 8.242, de 5 de agosto de 2021, com efeitos a partir dessa data.

Aduz que nas operações de venda realizadas para concessionárias localizadas no Estado do Paraná, observadas as disposições da legislação concernentes à substituição tributária e ao Fecop, tem dúvidas sobre o cálculo a ser aplicado, quando considerado o contido na resposta à Pergunta nº 1179 da seção de Perguntas Frequentes, referentes ao Fecop, da página da Secretaria da Fazenda (http://www.atendimento.fazenda.pr.gov.br/sacsefa/portal/assuntosReferente/16).

Entende que para o cálculo do ICMS-ST, quando há a obrigação de recolhimento do adicional do imposto destinado ao Fecop, deve apurar o imposto mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas acrescido do adicional do Fecop (10% + 2%) sobre a respectiva base de cálculo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto, nos termos do § 10 do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS (cálculo 1).

No entanto, de acordo com a resposta à Pergunta nº 1179, o cálculo do adicional do imposto destinado ao Fecop deve ser feito mediante aplicação simples e direta do percentual de 2% sobre o valor da base de cálculo do ICMS devido ao Estado do Paraná, sem qualquer abatimento ou dedução, o que pode resultar em valor de Fecop maior que o valor do ICMS-ST devido ao Paraná, conforme exemplo de cálculo juntado (cálculo 2).

Desta forma, conclui que no caso de aplicar exclusivamente a interpretação constante na Pergunta 1179, antes mencionada, deverá recolher valor de Fecop em montante superior ao do ICMS total devido a este Estado.
Nessa situação, a consulente entende que, em respeito ao

disposto no § 10 do artigo 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, o valor do recolhimento do Fecop fica limitado ao valor total do ICMS devido ao Estado, não havendo valor a ser recolhido a título de imposto retido (cálculo 3).

Por outro lado, se o valor do imposto a ser retido for maior do que o valor do adicional do imposto destinado ao Fecop, aduz que a diferença será recolhida a título de ICMS-ST, em observância ao disposto no § 10 do artigo 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Quanto às operações de venda direta a consumidor final, mediante entrega por concessionária localizada no Paraná, observado o percentual de rateio destinado a este Estado com base na sistemática do Convênio ICMS 51/2000, a consulente entende que deve recolher o percentual de 10% sobre a respectiva base de cálculo determinada para o ICMS do destino, bem como o percentual de 2% sobre essa mesma base de cálculo, a título de adicional ao Fecop, apresentando cálculo exemplificativo (cálculo 4).

Contudo expõe que, na resposta à Consulta nº 55/2021, foi orientado que deve ser adotada como base de cálculo do Fecop o valor da operação ao consumidor, com fundamento no inciso I do art. 2º do Anexo XII do Regulamento do ICMS. Seguindo essa interpretação, a consulente apresenta exemplo de cálculo de ICMS/ST e de Fecop (cálculo 5).

Posto isso, indaga:

1) está correto seu entendimento de que a redução da alíquota interna do ICMS de 12% para 10%, prevista no inciso IV do § 11 do art. 17 do Regulamento do ICMS, aplica-se às operações com veículos automotores classificados na posição 87.11 da NCM, seja quando destinados a concessionárias (Convênios ICMS 200/2017 e 142/2018) ou a consumidores finais localizados neste Estado (Convênio ICMS 51/2000) e de que, nessas situações, deverá efetuar o recolhimento do adicional do imposto de 2% destinado ao Fecop?

2) Está correto seu entendimento de que nas operações de vendas de motocicletas, classificadas na posição 87.11 da NCM, para concessionárias paranaenses, quando ocorrer a situação de que o valor do Fecop seja maior do que o valor do imposto devido por substituição tributária, calculado com a alíquota de 12%, o valor do Fecop a ser recolhido fica limitado ao valor do imposto, não devendo recolher nenhum montante a título de ICMS-ST?

3) Está correta sua interpretação de que nas operações de faturamento direto de motocicletas ao consumidor final, mediante entrega por concessionária localizada no Paraná, após definir o percentual de rateio destinado a este Estado com base na sistemática do Convênio ICMS 51/2000, deve recolher o percentual de 10% sobre a respectiva base de cálculo determinada para o ICMS do destino, bem como o percentual de 2% sobre essa mesma base de cálculo, a título de adicional ao Fecop (cálculo 4)?

4) Caso os entendimentos descritos não estejam corretos, como deve proceder?

RESPOSTA

De início, reproduzem-se os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com os questionamentos:

> *ANEXO IX - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO*
> ...
> *Art. 1.º O imposto a ser retido e recolhido por Substituição Tributária - ST, em relação às operações subsequentes, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto (art. 11 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996; Convênio ICMS 81/1993; Convênio ICMS 18/2017; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 93/2015; Convênio ICMS 155/2015; Ajuste SINIEF*

4/1993).
...
§ 10. Nas hipóteses em que é exigido o recolhimento para o Fecop, para fins de Substituição Tributária – ST, em relação às operações subsequentes, o imposto deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas acrescido do adicional do Fecop sobre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto.
...
Art. 134. Ao estabelecimento industrial fabricante ou importador é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, na saída, com destino a revendedores situados no território paranaense (Convênios ICMS 132/1992 e 52/1993; Convênios ICMS 199/2017 e 200/2017; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015; Convênio ICMS 52/2017):
...
II – de veículos novos de duas e três rodas motorizados, classificados no código NCM, adiante relacionado (Convênios ICMS 52/1993 e 9/2001; Convênio ICMS 200/2017; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015; Convênio ICMS 52/2017):

POSIÇÃO	*CEST*	*NBM/SH*	*DESCRIÇÃO*
1	*26.001.00*	*87.11*	*Motocicletas (incluídos os ciclomotores) e outros ciclos equip*

			ados com motor auxiliar, mesmo com carro lateral; carros laterais

...

Art. 137. Nas operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no Capítulo 87, excluída a posição 8713, da NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, desde que a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação e esta esteja sujeita ao regime de Substituição Tributária – ST em relação a estes veículos, observar-se-á o disposto nesta Seção (Convênio ICMS 51/2000; Convênio ICMS 147/2015).

§ 1.º Com exceção do que conflitar com suas disposições, o contido nesta Seção não prejudica a aplicação das normas relativas à Substituição Tributária – ST.

§ 2.º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor, aplicando-se também às operações de arrendamento mercantil ("leasing") (Convênio ICMS 58/2008)

...

ANEXO XII – DO ADICIONAL DO IMPOSTO DESTINADO AO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA DO PARANÁ

Art. 1.º Para o financiamento do Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná – Fecop, instituído pela Lei n. 18.573, de 30 de setembro de 2015, nas operações internas destinadas a consumidor final com os produtos a seguir relacionados, as alíquotas previstas no § 11 do art. 17 deste Regulamento deverão ser adicionadas de 2 (dois) pontos percentuais (art. 14-A da Lei 11.580, de 14 de novembro de1996):

...
IX – veículos automotores novos, quando a operação seja realizada sob o regime da sujeição passiva por substituição tributária, com retenção do imposto relativo às operações subsequentes, sem prejuízo do disposto no inciso X do caput deste artigo;
...
Art. 2.º Relativamente ao adicional de que trata este Anexo:
I – não se aplica qualquer benefício ou incentivo fiscal, financeiro fiscal ou financeiro, diferimento ou suspensão do imposto previstas na legislação tributária;
II – aplica-se, também, nas operações:
a) submetidas ao regime de Substituição Tributária – ST, em relação às operações subsequentes;
...
Art. 3.º O recolhimento do adicional de que trata este Anexo deverá ser realizado pelo contribuinte que promover:
I – operação submetida ao regime de Substituição Tributária – ST, na condição de substituto tributário, em que o destinatário da mercadoria esteja situado no estado do Paraná;
...
Art. 4.º O valor do adicional de que trata este Anexo:
I – não poderá ser compensado com eventuais créditos do imposto ou saldo credor acumulado em conta gráfica;
II – deverá ser recolhido em Guia de Recolhimento do Estado do Paraná – GR-PR distinta, com o código de receita específico.
Parágrafo único. Fica vedado o recolhimento do adicional de que trata este Anexo por Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE.

Art. 5.º Para fins de destaque do imposto incidente na operação, as alíquotas previstas no § 11 do art. 17 deste Regulamento deverão ser acrescidas de 2 (dois) pontos percentuais referentes ao adicional de que trata este Anexo, observado o disposto no inciso I do "caput" do art. 2º deste Anexo.

Art. 6.º Na Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e na Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e, emitidas para acobertar as operações com os produtos de que trata o art. 1º deste Anexo, deverão constar os valores relativos ao Fecop nos campos específicos do documento.

Art. 7.º O valor do adicional de que trata este Anexo deverá:

I - ser lançado no código de ajuste de estorno de débito no registro específico da Escrituração Fiscal Digital - EFD, nas hipóteses previstas nos incisos IV e VI do "caput" do art. 3º deste Anexo;
II - ser declarado separadamente no campo específico da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária - GIA-ST e lançado no código de ajuste no registro específico da EFD, nas hipóteses previstas nos incisos I e V do "caput" do art. 3º deste Anexo.

As operações com veículos novos de duas ou três rodas motorizados, classificados na posição 87.11 da NCM, estão submetidas à substituição tributária, nos termos do inciso II do art. 134 e do art. 137, do Anexo IX, e sujeitam-se ao recolhimento do Fecop, segundo disposição do inciso IX do art. 1º, combinado com a alínea "a" do inciso II do art. 2º, ambos do Anexo XII, todos do Regulamento do ICMS.

Nesse sentido, relativamente à questão nº 1, está correto o entendimento da consulente de que se aplica a alíquota de 10% prevista no inciso IV do § 11 do art. 17 do Regulamento do ICMS às operações destinadas a consumidores finais, e, por conseguinte, no cálculo do imposto devido por substituição tributária, sendo exigido, também nessa situação, o recolhimento do adicional destinado ao Fecop de 2%.

Quanto à questão nº 2, incorreto o entendimento da consulente, devendo ser recolhido integralmente o valor do adicional destinado ao Fecop, calculado mediante aplicação do percentual de 2% sobre o valor total da operação com o consumidor final, nada devendo ser recolhido a título de ICMS-ST.

Registre-se que, nas hipóteses em que é exigido o recolhimento para o Fecop, em operações submetidas à substituição tributária, esse deve corresponder ao montante de 2% sobre valor da operação praticada com o consumidor final (base de cálculo de retenção), dimensionada considerando o percentual da alíquota da mercadoria (de 10% para os veículos) acrescido do percentual do Fecop (2%), conforme dispõe o § 10

do art. 1º do Anexo IX do Regulamento, observando-se, ainda, a regra disposta no inciso I do art. 4º do Anexo XII, de que o valor do adicional não poderá ser compensado com créditos do imposto.

Relativamente a questão de nº 3, no caso de vendas mediante faturamento direto, confirma-se a orientação dada na Consulta nº 55, de 25 de agosto de 2021, quanto à apuração dos valores devidos. No mesmo sentido foram exaradas as Consultas nº 47, de 3 de agosto de 2021, e nº 52, de 17 de agosto de 2021.

Seguindo essa orientação, frisa-se que o percentual de 2% correspondente ao adicional não deve ser aplicado sobre a "base de cálculo do ICMS destino" (cálculo 4), mas sobre o valor da operação, ou seja, sobre o preço cobrado do consumidor (cálculo 5).

Relativamente à questão nº 4, resta prejudicada em razão dos esclarecimentos prestados anteriormente.

PROTOCOLO: 18.512.734-6.

CONSULTA Nº: 017, de 17 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. BENEFÍCIO NO ESTADO DE ORIGEM.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica de comércio atacadista de produtos de higiene pessoal (CNAE 4646-0/02), esclarece que adquire para comercialização cosméticos e produtos de higiene pessoal, classificados nas posições 33.04 e 33.05 da NCM, que estão sujeitos à sistemática da substituição tributária de que trata a Seção

XII do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Expõe que pretende adquirir produtos dessa natureza de estabelecimento localizado no Espírito Santo, tendo sido informada que a referida unidade federada concede benefício fiscal a seus contribuintes, por meio de projeto denominado "Programa Compete", que prevê redução da carga tributária ao percentual de 1,1% nas operações interestaduais.

Relata que o Espírito Santo, para atender ao processo de convalidação de que trata a Lei Complementar nº 160, de 7 agosto de 2017, publicou o referido benefício com indicação da legislação concedente, Lei Estadual nº 10.568/2016 e art. 530 do Regulamento do ICMS, por meio da Portaria Sefa nº 9R/2018, publicada em 5.3.2018 em seu respectivo diário oficial, efetuando o depósito no Portal da Transparência do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, sob o nº 33/2018.

Informa ainda que ficará responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, por ocasião da entrada da mercadoria em território paranaense, nos termos do art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, em razão de o Estado do Espírito Santo não ser signatário dos protocolos que instituem a substituição tributária em produtos desse segmento econômico.

Assim considerando, tem dúvida acerca do valor de imposto a ser considerado como "ICMS próprio", para efeitos de determinação do imposto devido por substituição tributária que deverá recolher ao Paraná, questionando se deve considerar o valor de 12%, destacado no documento fiscal emitido pelo remetente, ou somente o valor efetivamente dele cobrado pelo Estado de origem, correspondente ao percentual de 1,1%.

RESPOSTA

Primeiramente, confirma-se que remetentes

domiciliados no Estado do Espírito Santo não são eleitos substitutos tributários relativamente às operações destinadas a revendedores paranaenses com os produtos de que trata a Seção XII (Das Operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador) do Capítulo I do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, conforme se depreende do § 1º do art. 96 do mesmo anexo.

Logo, fica atribuída ao revendedor paranaense a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, por ocasião da entrada da mercadoria no território paranaense, nos termos e na forma dispostos no art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, conforme exposto pela consulente.

A respeito dos benefícios fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, que é a situação do benefício mencionado pela consulente, as unidades federadas firmaram o Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, com fundamento na Lei Complementar nº 160/2017, para dispor sobre as condições e prazos a serem observados para convalidá-los e reinstituí-los se ainda vigentes.

Nos termos das cláusulas segunda e nona do referido convênio, para o reconhecimento, pelas unidades federadas de destino, de créditos fiscais decorrentes de imposto não cobrado pela unidade federada de origem, em razão da concessão de benefícios concedidos sem observância às condicionantes previstas na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, necessário que o Estado de origem tenha:

I – publicado, até 31 de dezembro de 2020, em seu respectivo diário oficial, relação com a identificação de todos os atos normativos e concessivos, relativos a isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital, publicada

até 8 de agosto de 2017;

II – efetuado o registro e o depósito, até 31 de dezembro de 2020, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no item anterior, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária disponibilizado no sítio eletrônico do Confaz;

III – publicado, até 31 de dezembro de 2020, nos respectivos diários oficiais, legislação estadual ou distrital, para fins de reinstituição dos benefícios concedidos até 8 de agosto de 2017 e que estão ainda em vigor, com informação à Secretaria Executiva do Confaz, bem como é exigida a publicação de lei para fins de remissão, anistia e de não constituição de créditos, retroativamente à data original de concessão do benefício, para que restem afastadas as sanções previstas no art. 8º da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Assim, deve a consulente se assegurar de que foram cumpridos esses três procedimentos pela unidade federada de domicílio de seu fornecedor, em relação à regra beneficiadora por esse utilizada, para que o benefício possa ser considerado regularmente reinstituído.

Nesses termos, no caso de confirmado o cumprimento das disposições do Convênio ICMS 190/2017 antes identificadas, e, ainda, em sendo as mercadorias provenientes de operação de circulação física que tem início no Estado do Espírito Santo, pode a consulente deduzir o imposto destacado no documento fiscal, calculado mediante aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação praticada pelo remetente, para efeitos do cálculo do imposto devido por substituição tributária, na forma prescrita no "caput" do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.277.074-4.

CONSULTA Nº: 018, de 24 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CARGA TRIBUTÁRIA DA OPERAÇÃO PRÓPRIA DO SUBSTITUTO INFERIOR À DA OPERAÇÃO AO CONSUMIDOR FINAL. MARGEM DE VALOR AGREGADO AJUSTADA. OBRIGATORIEDADE.

A consulente, cadastrada na atividade de comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores e enquadrada no regime normal de pagamento, informa que adquire produtos classificados no código 8716.90.90 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, com o imposto retido pelo regime de substituição tributária.

Relata que ao adquirir essas mercadorias de substituto tributário localizado neste Estado, esse calcula o valor do ICMS relativo à operação própria com carga tributária de 12%, em razão do diferimento parcial previsto no inciso I do art. 28 do Anexo VIII do RICMS, e relativamente ao imposto devido pelo regime de substituição tributária adota o percentual de 18%.

Aduz que, em razão da diferença entre a carga tributária aplicável na operação própria do substituto e aquela praticada pelo substituído com o consumidor final, o § 7º do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS dispõe ser necessário ajustar a Margem de Valor Agregado (MVA). Nesse sentido, esclarece ter sido essa a orientação do Setor Consultivo, na resposta exarada na Consulta nº 12, de 16 de fevereiro de 2017.

Entretanto, o seu fornecedor defende que não há

previsão na legislação para ajustar a margem de valor agregado original nas operações internas, fundamentando seu entendimento no inciso I do art. 28 do Anexo VIII da norma regulamentar vigente.

A consulente, com o objetivo de resguardar eventual responsabilidade pelo recolhimento de ICMS devido pelo regime de substituição tributária e ainda para subsidiar seu pleito junto ao fornecedor para que retifique seu procedimento, se for o caso, questiona:

a) se está correto o entendimento de que é inaplicável o ajuste da MVA em operações internas de circulação de mercadorias;

b) na hipótese de ser negativa a resposta à indagação do item anterior, se as operações internas de circulação de mercadorias contempladas pelo diferimento parcial demandam a aplicação de ajuste da MVA para efeitos de determinação da base de cálculo;

c) na hipótese de a resposta ao item anterior ser positiva, se está correto o entendimento de que, em relação às operações em apreço, no correspondente documento fiscal, no campo intitulado "Informações Adicionais" o substituto tributário deve inserir o Código de Situação Tributária (CST) 10, acompanhado da expressão "ICMS parcialmente diferido, conforme art. 108 do RICMS/2012" ou, então, qual outra informação deve ser prestada neste campo.

RESPOSTA

Inicialmente, registre-se que, desde 1º de abril de 2015, com a revogação do inciso I do § 1º do art. 108 do então Regulamento do ICMS/2012, pelo Decreto nº 955, de 31 de março de 2015, o diferimento parcial passou a ser aplicado também nas operações internas sujeitas ao regime de substituição tributária.

Logo, a partir de então, o substituto tributário para apurar o ICMS relativo a operação própria deve adotar a carga tributária equivalente a 12%, conforme previsto nos incisos do art. 28 da Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, e calcular o imposto relativo as operações subsequentes com a alíquota aplicável à mercadoria.

Por seu turno, com a introdução na norma regulamentar (RICMS/2012) da regra prevista atualmente no § 7º do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, pelo Decreto nº 1.355, de 14 de maio de 2015, em vigor desde 1º de junho de 2015, o contribuinte substituto tributário, domiciliado neste Estado, deve determinar a base de cálculo, mediante ajuste da MVA, na forma determinada no § 5º do mesmo artigo 1º do Anexo IX (precedente: Consulta nº 139, de 15 de dezembro de 2015).

Registre-se que somente é inaplicável a MVA ajustada, no cálculo da base de cálculo de retenção, relativamente à situação exposta, nas operações internas praticadas por substituto tributário enquadrado no regime do Simples Nacional, conforme prevê o § 8º do art. 1º do referido Anexo.

Após essas considerações, responde-se as indagações da consulente.

Quanto à primeira, está incorreto o entendimento de que não se deve proceder o ajuste na MVA, quando nas operações internas ocorrer diferença entre a carga tributária correspondente à operação própria do substituto tributário e àquela praticada pelo substituído com o consumidor final.

Relativamente à segunda, correto o entendimento apresentado pela consulente, quanto à necessidade de ajuste da MVA para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

No que diz respeito à última, o questionamento se refere a procedimento quanto ao preenchimento de documento fiscal de terceiro, seu fornecedor, e não da própria consulente. Assim, por lhe faltar legitimidade para perquirir deixa-se de respondê-la.

De todo o modo, em relação ao preenchimento de NF-e, esclarece-se que devem os contribuintes observar as detalhadas orientações contidas no Manual de Orientação ao Contribuinte – MOC – versão 7.0 – NF-e e NFC-e, disponível no Portal da Nota Fiscal Eletrônica (https://www.nfe.fazenda.gov.br) e também no manual de Orientação de Preenchimento da NF-e – versão 2.02, disponível no sítio do Confaz (https://www.confaz.fazenda.gov.br).

PROTOCOLOS: 18.546.057-6 E 18.573.409-9.

CONSULTA Nº: 019, de 22 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. RAÇÕES PARA PETS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MARGENS DE VALOR AGREGADO ORIGINAL E AJUSTADA.

A consulente informa que está enquadrada no regime normal de apuração e recolhimento do imposto e que atua no ramo de indústria e comércio de produtos para alimentação animal e de transporte rodoviário de cargas, produzindo e comercializando em operações internas e interestaduais ração para animais domésticos (tipo "pet"), classificada no código 2309.90.90 da NCM, sob código CEST 22.001.00.

Expõe que esses produtos estão sujeitos ao tratamento da substituição tributária e que utiliza a Margem de Valor Agregado original (MVA-ST original) para calcular a base de cálculo do imposto devido a esse título nas operações

internas. E, com fundamento no inciso I do § 5º do artigo 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, adota a Margem de Valor Agregado ajustada (MVA ajustada) nas operações interestaduais.

Menciona que a MVA ajustada permite que se estabeleça paridade às cargas tributárias praticadas nas operações interestaduais em relação às internas, evitando que se privilegiem fornecedores de outras unidades federadas em detrimento de fornecedores situados no território do próprio adquirente.

Aduz, todavia, que há clientes que questionam a aplicação da MVA-ST original nas operações internas, propugnando que essa seria cabível somente no caso de contribuintes optantes do regime do Simples Nacional.

Indaga, assim, se está correto seu entendimento de que é inaplicável a apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas operações internas, mediante adoção da MVA ajustada.

RESPOSTA

Transcrevem-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *ANEXO IX - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SER-VIÇO*
> *CAPÍTULO I - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> *SEÇÃO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*
> *Art. 1.º O imposto a ser retido e recolhido por Substituição Tributária - ST, em relação às operações subsequentes, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas so-bre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto (art. 11 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996; Con-vênio ICMS 81/1993; Convênio ICMS 18/2017; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 93/2015; Convênio ICMS 155/2015; Ajuste SINIEF*

4/1993).
...
§ 4.º Nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST, a empresa en-quadrada no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, investida na condição de sujeito passivo por substituição, deverá observar o seguinte (Convênio ICMS 35/2011; art. 28 da Resolução CGSN n. 94, de 29 de novembro de 2011):
I – calcular e recolher o imposto relativo à operação própria segundo as regras previstas no Anexo XI;
II – calcular, reter e recolher o imposto devido por Substituição Tributária – ST, em relação às opera-ções subsequentes, mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a res-pectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação própria do substituto tribu-tário;
III – não aplicar a Margem de Valor Agregado – MVA ajustada, devendo, para fins de base de cálculo da Substituição Tributária – ST nas operações interestaduais, adotar o percentual de "MVA ST original".
§ 5.º Nas operações interestaduais, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribui-ções e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de MVA ajustada, calcu-lado segundo a fórmula: "MVA ajustada = [(1+ MVA ST original) x (1 – ALQ inter) / (1– ALQ intra)] –1", onde:
I – "MVA ST original" é a margem de valor agregado prevista para as operações internas;
II – "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
III – "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando esse for inferior à alíquota interna praticada pelo contribuinte substituto estabelecido neste Estado, nas operações com as mercadorias listadas neste Anexo.
§ 6.º Na hipótese de a "ALQ intra" ser inferior à "ALQ inter", deverá ser aplicada a "MVA – ST original" sem o ajuste previsto no § 5º.
§ 7.º Quando o percentual de carga tributária incidente na

operação do substituto for inferior ao do substituído na venda para consumidor final, a MVA deverá ser ajustada na forma determinada no § 5º, hipótese em que a variável "ALQ inter" corresponderá ao percentual de carga tributária da operação do substituto e a variável "ALQ intra" corresponderá à carga tributária praticada pelo substituído para o consumidor final.
§ 8.º O disposto no § 7º não se aplica ao contribuinte substituto tributário optante pelo Simples Nacio-nal.
...
SEÇÃO XXV – DAS OPERAÇÕES COM RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS
MVA – art. 26 da Resolução SEFA 020/2017
Art. 128. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria impor-tada e apreendida, que promover saída do seguinte produto, com sua respectiva classificação na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passi-vo por substituição para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequen-tes (Protocolo ICMS 26/2004; Protocolo ICMS 56/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	CEST	NCM	DESCRIÇÃO
1	22.001.00	23.09	Rações tipo "pet" para animais domésticos (Protocolo ICMS 26/2004) (Convênios ICMS 92/20

			15 e 146/2015)

> *Parágrafo único. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Ba-hia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe e Tocantins, e no Distrito Federal, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Pro-tocolo ICMS 85/2019).*
> *Art. 129. A base de cálculo para retenção do imposto será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.*
> *§ 1.º Na hipótese de não haver preço máximo ou sugerido de venda a varejo fixado nos termos do "ca-put", a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, a seguro, a impostos e a outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de MVA estabelecido em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda (Protocolos ICMS 26/2004 e 56/2013).*

Verifica-se que o produto fabricado e comercializado pela consulente está sujeito ao regime da substituição tributária de que trata o artigo 128 do Anexo IX do RICMS, assim, nas operações sujeitas a esse tratamento tributário, deve apurar a respectiva base de cálculo na forma do artigo 129 do mesmo Anexo e, especificamente na hipótese determinada no § 1º desse artigo, mediante utilização de MVA – Margem de Valor Agregado.

As disposições gerais relativas à substituição tributária com mercadorias constam na Seção I do Capítulo I do Anexo IX do RICMS, antes transcrita parcialmente, estando

estabelecido no § 5º do seu artigo 1º que os substitutos tributários que realizarem operações interestaduais sujeitas ao citado regime, com mercadorias destinadas ao Estado do Paraná, devem promover o ajuste na MVA aplicável, quando a carga tributária nas operações interestaduais for inferior à praticada com a mesma mercadoria nas operações internas destinadas a consumidores finais.

Não obstante essa previsão normativa de ajuste da referida margem no que tange às operações interestaduais, cabe observar que é também aplicada a MVA ajustada na hipótese em que, nas operações internas, o percentual de carga tributária incidente na operação do substituto for inferior ao aplicável pelo substituído na venda para consumidor final, em conformidade com o previsto no § 7º do artigo 1º do Anexo IX do RICMS.

Tal circunstância se dá, por exemplo, em vista do diferimento parcial de que trata o artigo 28 do Anexo VIII do RICMS, que pode ser aplicável à operação promovida com determinada mercadoria pelo substituto tributário, mas não o será na operação realizada pelo substituído tributário que, posteriormente, a destine ao consumidor final, haja vista o disposto no artigo 29 do Anexo VIII.

Da mesma maneira, também, dentre outras possibilidades, quando previsto algum benefício fiscal para determinada mercadoria, mas apenas na operação efetuada pelo industrial-fabricante.

Registre-se, no entanto, que as disposições descritas no § 7º do artigo 1º do Anexo IX do RICMS tem sua aplicabilidade restrita às operações efetuadas por contribuintes substitutos tributários que não sejam enquadrados no regime do Simples Nacional, por expressa vedação contida no § 8º do mesmo artigo.

Assim, incorreto o entendimento da consulente, já que há, sim, possibilidade da MVA ajustada ser aplicável na

apuração do imposto devido nas operações internas sujeitas ao regime da substituição tributária, conforme esclarecido.

Logo, no caso em que, por exemplo, as operações praticadas pela consulente estejam submetidas à regra de diferimento parcial de que trata o artigo 28 do Anexo VIII do RICMS, situação na qual o imposto correspondente a sua própria operação é calculado com carga tributária de 12%, deverá aplicar a MVA ajustada, quando a carga tributária a que submetida a operação com o consumidor final seja superior a 12%.

Por fim, orienta-se que cabe à consulente observar os efeitos da consulta, em conformidade com o disposto no artigo 593 do RICMS.

PROTOCOLO: 18.415.399-8.

CONSULTA Nº: 020, de 24 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PREPARAÇÕES DE AMENDOIM EM PASTA. INAPLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada na atividade principal de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01), informa que comercializa mercadorias denominadas como "Pasta de Amendoim" e "Paçoquita Cremosa", as quais adquire diretamente do fabricante, que as classifica no código 2008.11.00 da NCM.
Aduz que, de acordo com o disposto nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), as pastas de amendoim, também conhecidas como "manteiga de amendoins", estão compreendidas dentre os produtos classificados na posição 2008.1 da NCM.

Relata que as operações vêm sendo realizadas pelo

fabricante com o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, nos termos do previsto na posição 4 da tabela do inciso IV do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, sendo utilizado o CEST 17.033.00 ("Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1 kg").

Manifesta concordância com a classificação no CEST que vem sendo utilizado, expondo que sua conclusão é reforçada pela descrição do CEST 17.095.00 ("Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas em outras posições, excluídos os amendoins e castanhas tipo aperitivo, da posição 2008.1, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg"), que excetua de seu alcance os amendoins e castanhas tipo aperitivo.

Esclarece ainda que os alimentos descritos são geralmente consumidos junto com pão, por se tratar de creme de amendoim, e que recebe inúmeros questionamentos acerca da aplicação do regime de substituição tributária para os produtos indicados, pois seus clientes argumentam que não se caracterizam como "amendoim tipo aperitivo".

Por fim, informa que também comercializa outros produtos feitos primariamente com amendoim, classificados na posição 2008.1 da NCM e compreendidos no CEST 17.033.00, os quais se diferenciam por serem torrados ou por possuírem coberturas.

Com isso, indaga:

1) para fins de enquadramento no regime de substituição tributária, entende-se por "aperitivo" apenas os alimentos ingeridos antes das refeições?

2) O termo "aperitivo", descrito na posição 4 da tabela do inciso IV do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do

ICMS, está restrito a castanhas ou abrange também os amendoins?

3) O termo "amendoim" abrange todo e qualquer produto considerado como amendoim, inclusive suas pastas, cremes, manteigas e outros, bastando que sejam classificados na NCM 2008.1 e que possuam CEST correspondente?

4) As mercadorias descritas na inicial ("Pasta de Amendoim" e "Paçoquita Cremosa") estão sujeitas à substituição tributária nos termos da posição 4 da tabela do inciso IV do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS?

RESPOSTA

De início, transcrevem-se as disposições vigentes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, pertinentes à matéria retratada:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO XXII DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS (artigos 118 a 122)*
> *Art. 118. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 188/2009, 148/2013 e 81/2014; Protocolo ICMS 120/2013; Protocolo ICMS 108/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*
> *...*
> *IV - snacks, cereais e congêneres:*

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...			

4	*17.03 3.00*	*2008. 1*	*Amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1 kg (Protocolos ICMS 188/2009, 2/2010, 179/2010 e 108/2011) (Protocolo ICMS 108/2013) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

."

Transcreve-se, ainda, excertos da redação do inciso X do "caput" do art. 118 do Anexo IX do mesmo Regulamento, cuja tabela foi revogada pelo Decreto nº. 2.673, de 10.9.2019, produzindo efeitos a partir de 1º.11.2019:

"X - produtos hortícolas e frutas:

...

Redação original que produziu efeitos de 1º.10.2017 até 31.10.2019:

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...			
8	*17.095.00*	*20.08*	*Frutas e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, com ou*

				sem adiçã o de açúca r ou de outro s edulc orant es ou de álcoo l, não espec ifica das nem compr eendi das em outra s posiç ões, exclu ídos os amend oins e casta nhas tipo aperi tivo, da posiç ão 2008. 1, em embal

			agens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg (Protocolos ICMS 188/2009, 2/2010, 179/2010 e 108/2011) (Protocolo ICMS 108/2013) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

."

Transcreve-se também o item 2 da nota explicativa correspondente à posição 20.08 do Capítulo 20 da Nesh e a redação da subposição 2008.1 do Capítulo 20 da Tabela NCM:

"Tabela Nesh
Capítulo 20 – Preparações de produtos hortículas, frutas ou de outras partes de plantas
20.08 – Fruta e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

Esta posição abrange fruta e outras partes comestíveis de plantas, incluindo as misturas destes produtos, inteiras, em pedaços ou esmagadas, preparadas ou conservadas por processos não especificados noutros Capítulos nem nas posições anteriores do presente Capítulo.
Compreende, entre outros:
..
2) A "manteiga de amendoins", apresentada em pasta, obtida por trituração de amendoins torrados, mesmo adicionados de sal ou óleo.
...
Tabela NCM
Capítulo 20 Preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas

NCM	*DESCRIÇÃO*
20.08	*Fruta e outras partes comestíveis de plantas, preparadas ou conservadas de outro modo, mesmo com adição de açúcar ou de outros edulcorantes ou de álcool, não especificadas nem compreendidas noutras posições.*
2008.1	*– Fruta de casca rija, amendoins e outras sementes, mesmo misturados entre si:*

2008.11.00	*-- Amendoins*
2008.19.00	*-- Outros, incluindo as misturas* *Ex 01 - Cozidos (exceto em água e vapor), congelados e sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes, excluídas as misturas*

."

Cumpre salientar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Ainda, o Setor Consultivo tem reiteradamente se manifestado no sentido de que a sujeição de um produto ao regime da substituição tributária depende da simultânea identidade, no dispositivo regulamentar, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicadas no Anexo IX do Regulamento do ICMS. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que sejam efetivamente utilizadas de forma diversa, quando for o caso.

Posto isso, passamos a esclarecer a dúvida trazida pela consulente.

Conforme disposto no inciso IV e no revogado inciso X, ambos do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a substituição tributária alcançava todas as operações com

produtos derivados de amendoim classificados na posição 20.08 da NCM, a qual compreende tanto as mercadorias comercializadas especificamente na forma de snacks ou congêneres (inciso IV), como aperitivo, quanto às preparadas ou conservadas de outro modo (inciso X), como é o caso, por exemplo, das pastas de amendoim.

Ressalta-se, contudo, que desde 1º de novembro de 2019, em virtude da revogação da tabela do inciso X do "caput" do art. 118 do Anexo IX, as operações com mercadorias resultantes da preparação de amendoim, compreendidas na posição 20.08 da NCM, deixaram de se submeter ao regime da substituição tributária, com exceção daquelas em que o produto é comercializado na forma de snacks ou congêneres, da subposição 2008.1, para consumo como aperitivo (petisco, entrada, tira-gosto), conforme previsto na posição 4 da tabela do inciso IV do "caput" do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Assim, as operações com "Pasta de Amendoim" e "Paçoquita Cremosa" que, como afirmado na inicial pela consulente, são produtos geralmente consumidos com outros alimentos numa refeição, não se caracterizando como "aperitivos", nos termos do inciso IV do "caput" do art. 118 do Anexo IX, não estão submetidas ao regime da substituição tributária desde a revogação do inciso X do citado artigo, como visto.

Por fim, nos termos antes retratados, conclui-se que a expressão "tipo aperitivo", contida na posição 4 da tabela do inciso IV do "caput" do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, abrange tanto as castanhas quanto o amendoim.

PROTOCOLO: 18.483.758-7.

CONSULTA Nº: 021, de 03 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEITE DE COCO. APLICABILIDADE.

A consulente, empresa com sede no Estado do Ceará e com inscrição de substituta tributária no Paraná, informa que está cadastrada no ramo de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01) e que comercializa leite de coco classificado no código 2009.89.90 da NCM a contribuintes paranaenses, tendo dúvidas se essas operações estão submetidas à substituição tributária.

RESPOSTA

De início, reproduz-se o dispositivo do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que tem vínculo com o questionamento:

> *ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> ...
> *SEÇÃO XXII DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS (artigos 118 a 122)*
>
> *Art. 118. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 188/2009, 148/2013 e 81/2014; Protocolo ICMS 120/2013; Protocolo ICMS 108/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*
> ...
> *II - sucos e bebidas:*

POSIÇÃO	CEST	NCM	DESCRIÇÃO

1	*17.01 0.00*	*20.09*	*Sucos de frutas ou mistura de sucos de frutas (Protocolos ICMS 188/2009, 2/2010, 179/2010 e 108/2011) (Protocolo ICMS 108/2013) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

...
§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados de Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Protocolo ICMS 25/2016).

Inicialmente, esclarece-se que tanto a classificação do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) quanto a identificação da finalidade para a qual a mercadoria foi desenvolvida, são de responsabilidade do contribuinte, notadamente do fabricante.

Conforme entendimento já manifestado reiteradamente por esse Setor, estão submetidas ao regime da substituição tributária as operações com mercadorias que se inserem, cumulativamente, por sua classificação fiscal e descrição, dentre aquelas relacionada no Anexo IX do Regulamento do ICMS. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que sejam efetivamente utilizadas de forma diversa.

Relativamente às operações com leite de coco descritas pela consulente, o Setor Consultivo já se pronunciou quanto à aplicabilidade do regime de substituição tributária, na Consulta nº 41, de 7 de abril de 2016, da qual se transcrevem excertos, observando-se que a redação da posição 4 da tabela do inciso II do "caput" do art. 135 do Anexo X, então vigente, é idêntica à atualmente contida no Regulamento do ICMS:

> *A consulente, cuja atividade principal cadastrada é o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, tem dúvida a respeito da aplicabilidade do regime da substituição tributária nas operações internas com o produto leite de coco, classificado na NCM 2009.89.90.*
> *Entende que referido produto está submetido a tal sistemática, posicionamento a respeito do qual fornecedor localizado em outra unidade federada discorda.*
> *Questiona se está correto o seu entendimento.*
>
> *RESPOSTA*
>
> *Este Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que para determinada mercadoria estar sob a égide da substituição tributária deve constar relacionada, pela sua descrição e pelo*

seu respectivo código NCM, no Anexo X do Regulamento do ICMS.
Além disso, cabe à consulente aplicar a correta classificação da NCM para os produtos que comercializa, e caso tenha dúvida a esse respeito, compete à Secretaria da Receita Federal dirimi-la.
Especificamente em relação ao produto cujo código NCM foi indicado pela consulente, qual seja, 2009.89.90, verifica-se que o art. 135 do Anexo X do RICMS, inserido na SEÇÃO XXXIV, que trata das operações com produtos alimentícios, traz relacionado na posição 4 do inciso II o seguinte:
"Art. 135. Nas operações com os produtos a seguir relacionados, com suas respectivas classificações na NCM, devem ser considerados os seguintes percentuais de margem de valor agregado:
[…]
II - sucos e bebidas:
POSIÇÃO CEST NCM/SH DESCRIÇÃO
4 17.010.00 20.09 Sucos de frutas ou mistura de sucos de frutas".

Segundo a Resolução RDC nº 83/2000 da Anvisa, subitem 2.1, leite de coco, por definição, "é o produto obtido da emulsão aquosa extraída do endosperma do fruto do coqueiro (Cocos nucifera L.), através de processo tecnológico adequado".
Pode-se dizer, portanto, em outras palavras, que o leite de coco é um suco de fruta.
Corrobora tal entendimento a classificação NCM ínsita a esse produto, indicada pela consulente, constante da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), assim como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) a ela pertinentes:
"TIPI
NCM DESCRIÇÃO
20.09 Sucos (sumos) de frutas (incluindo os mostos de uvas) ou de produtos hortícolas, não fermentados, sem adição de álcool, com ou sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes.
[…]
2009.8 - Suco (sumo) de qualquer outra fruta ou produto hortícola:
[…]
2009.89.90 Outros".
"NESH
Os sucos de frutas ou de produtos hortícolas da presente posição, em geral, obtêm-se por pressão de frutas ou de

produtos hortícolas, frescos, sãos e maduros, quer essa pressão consista – como acontece relativamente aos cítricos – numa extração por meio de máquinas denominadas "extratores", cujo funcionamento é semelhante ao dos espremedores de uso doméstico, quer consista numa espremedura, precedida ou não de uma trituração (é o caso das maçãs) ou de um tratamento por água fria, por água quente ou por vapor (é o caso, em particular, dos tomates, das groselhas e de alguns produtos hortícolas, como a cenoura e o aipo)".
Desse modo, considerando que o leite de coco é um suco (sumo) de fruta, conforme, inclusive, aponta a respectiva classificação NCM a ele atribuída pela consulente, encontrando-se, como tal, relacionado na posição 4 do inciso II do art. 135 do Anexo X do RICMS, conclui-se que esse produto está sujeito à sistemática da substituição tributária.
Correto, portanto, o entendimento da consulente.
...

Como esclarecido na consulta transcrita, o leite de coco é classificado e qualificado como suco de fruta, sendo, portanto, aplicável o regime da substituição tributária às operações com tal produto, nos termos da posição 1 do inciso II do "caput" do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Ressalte-se que, conforme disposto no § 1º do art. 118, antes transcrito, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto não é atribuída aos estabelecimentos remetentes localizados no Estado do Ceará, por não ter esse Estado aderido ao Protocolo ICMS 25/2016, sendo aplicável às operações originárias daquela unidade federada, como regra geral, o disposto no art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Contudo, no caso da consulente, em razão de ter celebrado o Regime Especial nº 7.034/2021, nos termos do § 3º do mesmo art. 11, lhe foi atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, na condição de substituto tributário.

PROTOCOLO: 18.295.339-3.

CONSULTA Nº: 022, de 10 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. APARELHO DE REFRIGERAÇÃO. ALÍQUOTA.

A consulente, cadastrada na atividade principal de comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores, informa que revende no atacado e no varejo aparelhos de refrigeração, classificados no código 8418.69.40 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que são acoplados às câmaras frias de caminhões, e que aplica a alíquota de 18%, prevista no inciso V do art. 17 do Regulamento do ICMS, nas operações com esses produtos.

Entretanto, tem dúvida se deveria adotar o disposto na alínea "d" do inciso II do art. 17 da citada norma regulamentar, que prevê a alíquota de 12% nas operações com máquinas e aparelhos industriais, exceto peças e partes, classificados nas posições 84.17 a 84.22, 84.24, 84.34 a 84.49, 84.51, 84.53 a 84.65, 84.68, 84.74 a 84.80 e 85.15 da NCM, haja vista que o Setor Consultivo tem manifestado, como por exemplo, na Consulta nº 39, de 27 de abril de 2017, que a expressão "máquinas e aparelhos industriais", mencionada na citada alínea, contempla as mercadorias classificadas nas referidas posições, que não sejam de uso doméstico.

Posto isso, questiona qual alíquota de ICMS deve ser adotada na operação com o mencionado produto.

RESPOSTA

A respeito da matéria questionada, o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que a expressão "máquinas e aparelhos industriais", constante na alínea "d" do inciso II do art. 17 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, deve ser

interpretada como relativa às mercadorias fabricadas para uso não doméstico (precedentes: Consultas nº 134, de 5 de maio de 1992; nº 21, de 25 de fevereiro de 2014; nº 39, de 27 de abril de 2017 e nº 27, de 8 de abril de 2021).

Por oportuno, reproduz-se excertos da Consulta nº 39/2017:

> *"[...]*
> *Verifica-se que a norma legal, ao qualificar o tipo de máquinas e aparelhos inseridos nas posições mencionadas sujeitos a alíquota de 12%, pretendeu restringir seu alcance. Logo, não são todos os produtos inseridos em tais posições da NCM, que estão compreendidos na alíquota de 12%. Acerca de seu alcance, este Setor ao analisar a questão na Consulta n. 134/1992, formulada em razão da introdução de regra idêntica na lei orgânica do ICMS então vigente – no item 4 do inciso II do art. 23 da Lei n. 8.933/1989 – assim se pronunciou:*
> *"Ao reduzir a alíquota aplicável sobre "máquinas industriais" de 17% para 12% visou-se incentivar a atividade produtiva. Logo, para tais efeitos, "máquinas industriais" são as fabricadas para utilização como instrumentos de produção, contrastando com aquelas produzidas para uso doméstico."*
> *Nesses termos, a orientação dada foi de que a alíquota de 12% deveria ser aplicada às mercadorias de uso não doméstico, independentemente de sua efetiva destinação.*
> *A mesma conclusão está retratada na Consulta n. 21/2014, que analisa a regra de redução de base de cálculo aplicável às operações "com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais" arrolados no item 15 do Anexo II do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n. 6.080/2012.*

Desse modo, responde-se à consulente que nas operações com aparelho de refrigeração desenvolvido para ser acoplado à câmara fria de caminhões, classificado no código 8418.69.40 da NCM, cuja descrição apresentada na NCM corresponde à "Grupos frigoríficos de compressão com capacidade inferior ou igual a 30.000", que está inserido na subposição 8418.6 – "Outros materiais, máquinas e aparelhos, para a produção de frio; bombas de calor", aplica-se a alíquota de 12%.

Lembra-se, por fim, que é do contribuinte, notadamente do fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal de mercadorias na NCM e que estão excetuadas da aplicação da alíquota de 12%, as operações com partes e peças das máquinas e aparelhos inseridos nas posições da NCM relacionadas na alínea "d" do inciso II do art. 17 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.237.275-7.

CONSULTA Nº: 023, de 23 de fevereiro de 2022

SÚMULA: ICMS. VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. HABITUALIDADE OU VOLUME QUE CARACTERIZE INTUITO COMERCIAL. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.

A consulente informa que, para a consecução de sua atividade econômica principal de locação de automóveis sem condutor (CNAE 7711-0/00), adquire veículos de montadoras e os incorpora em seu ativo imobilizado.

Relata que por livre decisão empresarial, de cunho comercial, pode efetuar a venda desses veículos antes de completar 12 meses contados da data de aquisição da montadora, sendo procedidos os registros contábeis para baixar esses bens do ativo imobilizado.

Assevera que a operação de comercialização desses veículos em prazo inferior a 12 meses está gerando dúvidas quanto à interpretação e à aplicação da legislação relativamente ao ICMS, especialmente acerca da obrigatoriedade de recolhimento do imposto quando da comercialização desses bens para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou estabelecidas em território paranaense.

Reporta-se ao Convênio ICMS 64/2006, para sustentar que tal regra normatiza a comercialização de veículo com destinatário estabelecido em unidade federada diversa daquela em que domiciliado o adquirente original. Entretanto, esclarece que as operações por ela praticadas se restringem ao território paranaense e, além disso, alega que o Paraná não internalizou as disposições contidas no referido convênio, em que pese os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 24/1975, o art. 36 do Convênio ICMS 133/1997 e o art. 102 do Código Tributário Nacional estabelecerem que, na falta de manifestação do Estado, considera-se ocorrida a ratificação tácita dos convênios celebrados.

A consulente tendo como premissa que não é contribuinte do ICMS e que realizará operações de comercialização de veículos autopropulsados integrados ao ativo imobilizado, em prazo inferior a 12 meses da aquisição, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas em território paranaense, aduz ter dúvidas quanto à correta interpretação do contido nos §§ 2º a 4º do art. 17 do Regulamento do ICMS, que tratam da matéria questionada.

Frisa que os referidos parágrafos retratam o tratamento tributário de operação com veículo realizada pelo fabricante ou importador, quando destinado diretamente ao consumidor final ou ao ativo imobilizado do adquirente, mas não fazem referência expressa a operações de venda desses bens por empresas locadoras sediadas no Paraná, que não têm inscrição no cadastro estadual, na hipótese em que adquiridos por pessoas físicas ou jurídicas também estabelecidas neste Estado.

Posto isso, indaga:

1. se é devido o recolhimento do ICMS na venda de bens incorporados ao ativo imobilizado, em prazo inferior aos 12 meses contados da aquisição da montadora (com imediata e subsequente ativação destes), para pessoa física estabelecida

também no Estado do Paraná;

2. se é devido o recolhimento do ICMS na venda de bens incorporados ao ativo imobilizado, em prazo inferior aos 12 meses contados da aquisição destes bens da montadora (com imediata e subsequente ativação destes), para pessoa jurídica estabelecida também no Estado do Paraná e, caso a resposta para este item seja positiva, questiona se haverá diferenciação em relação ao recolhimento do imposto pelo fato de o destinatário ser pessoa jurídica usuário final ou pessoa jurídica que adquire o veículo para revendê-lo;

3. caso devido o recolhimento do ICMS na operação de comercialização do veículo pertencente ao ativo da locadora, se:

3.1 aplicam-se as regras estabelecidas no art. 17, §§ 2º, 3º e 4º, do RICMS;

3.2. esse recolhimento deve ser realizado na modalidade de diferencial de alíquotas, ou seja, apurando a diferença entre o imposto incidente na operação de aquisição determinado com a alíquota de 12%, e aquele devido pela venda, calculado com alíquota de 18%;

3.3 é possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no item 4 do Anexo VI do RICMS ou se deve a consulente utilizar como base de cálculo o valor da operação referente a venda do veículo, nos termos do art. 8º, I, do RICMS;

4. se de acordo com a operação delineada, a consulente pode apropriar o crédito de ICMS referente à aquisição dos veículos, ainda que as vendas sejam realizadas antes do período de 12 meses e se refiram a bens contabilizados no ativo imobilizado;

5. se há obrigatoriedade da consulente se inscrever no cadastro de contribuintes do ICMS e de atender às demais

obrigações acessórias, nos termos do art. 19 do RICMS;

6. se a consulente deve emitir nota fiscal referente a venda dos veículos comercializados antes do período de 12 meses, tal como prevê a regra geral do art. 232 do RICMS e, se não for necessário emitir nota fiscal, qual a documentação permitida para realizar a operação em apreço.

RESPOSTA

Primeiramente, registra-se que o Paraná, na qualidade de signatário do Convênio ICMS 64, de 7 de julho de 2006, que estabelece disciplina para a operação de venda de veículo autopropulsado realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, com menos de 12 meses da aquisição da montadora, ratificou-o tacitamente, nos termos do art. 36 do Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS 133, de 12 de dezembro de 1997, mas não o internalizou na sua legislação, de modo que suas disposições não são aplicáveis às vendas internas.

No que diz respeito aos §§ 2º a 4º do art. 17 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que preveem o recolhimento da diferença de ICMS de 12% para 18%, devidamente corrigida, ao adquirente que comercializar veículo pertencente ao seu ativo imobilizado, antes de transcorrido 12 meses de sua aquisição, informa-se que não são aplicáveis à situação relatada pelas razões que se passa a expor.

As operações com veículos automotores novos, especificados na Seção XXVIII do Capítulo I do Anexo IX do Regulamento do ICMS, com destino a estabelecimento revendedor, estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Desse modo, cabe ao estabelecimento industrial fabricante ou ao importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações até o consumidor final.

Atualmente, há dois convênios disciplinando a substituição tributária nas operações com veículos: (1) o Convênio ICMS 199, de 15 de dezembro de 2017 e (2) o Convênio ICMS 51, de 15 de setembro de 2000.

A diferença básica entre esses dois instrumentos consiste no fato de o segundo autorizar a montadora a faturar o veículo diretamente ao adquirente (consumidor final), o que não é permitido pelas regras do primeiro.
De qualquer forma, independentemente da sistemática adotada pela montadora para comercialização do veículo novo, em ambas as situações o ICMS é exigido pelo regime de substituição tributária, pois mesmo na venda por meio de faturamento direto há a participação da concessionária, conforme expressamente consta no cabeçalho do Convênio ICMS 51/2000.

Partindo da premissa de que as operações com veículos automotores têm o imposto retido pelo regime de substituição tributária, inaplicáveis as regras dispostas nos §§ 2º a 4º do art. 17 do Regulamento do ICMS, pois na operação de aquisição incide a alíquota de 12%, nos termos da alínea "o" do inciso II do "caput" do mesmo art. 17, não sendo devida nenhuma importância de imposto a complementar a título de diferença de alíquotas, na hipótese de o veículo ser comercializado em prazo inferior a 12 meses.

Entretanto, quando a comercialização de veículos, inicialmente adquiridos para integrar o ativo imobilizado, for praticada com habitualidade e intuito comercial há incidência de ICMS, conforme concluiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.025.986 – Tema 1012 da repercussão geral, cuja decisão transitou em julgado em 7 de novembro de 2020, fixando a seguinte tese:

> *"É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora."*

Por oportuno, ainda, transcreve-se excerto do voto do Ministro Relator, Alexandre de Moraes, exarado no RE 1.025.986:

> *"Por outro lado, no que se refere à classificação dos veículos adquiridos pela locadora diretamente da montadora e vendidos em menos de um ano, faz-se necessário analisar se efetivamente constituem ativo fixo, para fins de afastamento do ICMS.*
> *O artigo 179, IV, da Lei 6.464/1976, na redação dada pela Lei 11.638/2007, conceituou o ativo imobilizado como sendo os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.*
> *Não há dúvidas de que, quando de sua aquisição, diretamente da montadora, os veículos têm a característica de ativo imobilizado, enquanto estiverem sendo usados em suas finalidades.*
> *Ocorre que, quando da revenda, os bens oriundos do ativo imobilizado perdem essa característica, passando a assumir o conceito de mercadoria, tornando-se, pois, bem móvel sujeito a mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico (Direito Tributário. RICARDO ALEXANDRE apud SOUTO MAIOR BORGES, 13ª ed., p. 712)."*
> *[...]*
> *Nesse sentido, reputo irretocável o voto condutor do acórdão recorrido, bem sistematizado no seguinte trecho da ementa do julgado (Vol. 4, fls. 32-33):*
> *[...]*
> *10. Isso porque revela-se inviável afirmar a existência ou a inexistência de fato gerador do ICMS (quando o substrato fático for a venda de veículo usado por parte de empresa locadora de automóveis), exclusivamente com base na classificação contábil conferida aos veículos por ocasião da operação de entrada, sem examinar os aspectos factuais da subsequente operação de venda, à luz do modus operandi adotado pela empresa locadora/vendedora.*
> *11. Aliás, à vista dos elementos de provas coligidos nestes autos, tem-se que, aparentemente, a venda de veículos usados por parte da impetrante é realizada não apenas com habitualidade, mas também com profissionalidade específica (com estabelecimentos próprios, distintos dos utilizados para*

locação, e com estruturas funcionais especializadas), isto como etapa inerente às suas atividades empresariais globais (ou seja, como elemento da empresa), muito embora essa etapa seja, em princípio, sempre subsequente à etapa constituída pelo uso do veículo para locação.

Denota-se, conforme consignado pelo STF, que a incidência do ICMS não pode ser verificada simplesmente pela classificação contábil conferida aos veículos por locadoras por ocasião da entrada, sem examinar os aspectos factuais da subsequente operação de venda, à luz do "modus operandi" adotado pela empresa locadora e, em se constatando a habitualidade e volume que caracterize intuito comercial, bem como existência de estrutura dedicada à atividade de revenda, fica caracterizada a natureza de mercadoria dos veículos, constituindo, tais operações, fato gerador do ICMS.

Assim considerando, na hipótese de a consulente promover operações com veículos usados, incorporados ao seu ativo imobilizado, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, enquadra-se no conceito de contribuinte do imposto, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, devendo providenciar a sua inscrição estadual e cumprir as obrigações principal e acessórias previstas na legislação do ICMS.

Para a apuração do valor do imposto a ser recolhido, deve-se aplicar a alíquota de 18% sobre o valor da operação de venda, pois a alíquota de 12% se aplica somente nas operações com veículos novos e sujeitas ao regime de substituição tributária, abatendo-se desse montante o valor total do imposto cobrado por ocasião da entrada (próprio e retido por substituição tributária), destacado no documento fiscal de aquisição do veículo novo.

Registre-se que, na operação de venda de veículos usados promovida pela consulente, não deve ser adotada a redução da base de cálculo de que trata o item 4 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, pois essa regra somente se aplica

quando a operação de entrada no estabelecimento não tiver sido onerada pelo imposto, ou quando a operação tenha sido tributada mediante a redução de base cálculo de que trata o citado item.

Infere-se do exposto pela consulente que suas operações de entrada não atendem a esses requisitos, razão pela qual, inaplicável a referida redução nas subsequentes operações de venda por ela praticadas.
Desse modo, se estiver procedendo de forma diversa ao exposto na presente resposta, a consulente deverá observar o disposto no art. 598 do Regulamento do ICMS, que prevê o prazo de até 15 dias para a adequação dos procedimentos já realizados ao ora esclarecido.

PROTOCOLO: 18.583.447-6

CONSULTA Nº: 024, de 3 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. REBOQUES E SEMIRREBOQUES. DIFERIMENTO. INAPLICABILIDADE.

A consulente informa que sua atividade principal é a fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões (CNAE 2930-1/01) e que, dentre suas atividades secundárias, estão o comércio por atacado de reboques e semirreboques novos e usados (CNAE 4511-1/05) e a prestação de serviços de manutenção e reparação mecânica de veículos automotores (CNAE 4520-0/01).

Explicita que efetua, com destaque do imposto, operações internas de venda de equipamentos veiculares, não autopropulsados, notadamente reboques e semirreboques classificados no código 8716.39.00 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, com destino a consumidores finais inscritos no CAD/ICMS, que os integram em seus respectivos ativos

imobilizados.

Aduz que a ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas define reboque e semirreboque como "equipamento que transporta cargas por vias rodoviárias, tracionado por um caminhão-trator do tipo cavalo-mecânico" e que a página na internet mantida pela Anfavea – Associação Nacional de Fabricantes de Veículos Automotores manifesta que congrega fabricantes de diversos produtos, com a invariável característica da autopropulsão.

A consulente expõe que entende, desse modo, que os indicados produtos que fabrica não se enquadram como veículos, mas sim como máquinas, instrumentos ou equipamentos, caracterizados como equipamentos veiculares, em cujas operações pode ser aplicado o diferimento no pagamento do imposto, conforme previsto nos §§ 11 e 12 do artigo 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Indaga se está correto esse seu entendimento.

RESPOSTA

Transcrevem-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *ANEXO VIII – DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *CAPÍTULO II – DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO III – DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> *...*
> *Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abran-gidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:*
> *...*
> *§ 11. Fica diferido, à opção do fornecedor, o ICMS nas operações internas com máquinas e equipamentos adquiridos de fabricantes paranaenses e destinados à integração no ativo permanente de contribuinte inscrito no CAD/ICMS.*
> *§ 12. No diferimento de que trata o § 11 será observado o seguinte:*

I – no documento fiscal emitido para acobertar a operação, no campo "Informações Com-plementares", será consignada a seguinte expressão: "ICMS DIFERIDO, § 11 DO ART. 31 DO ANEXO VIII DO RICMS/PR";
II – o imposto será pago em conta gráfica pelo estabelecimento adquirente mediante lan-çamento do valor correspondente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês do imposto devido no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, com a indicação do número e da data da nota fiscal emitida para documentar a operação, de-vendo a 1ª (primeira) fração ser debitada no mês em que ocorrer a entrada do bem no es-tabelecimento;
III – para efeitos da apuração do débito o valor do imposto será convertido em Fator de Conversão e Atualização Monetária – FCA, na data da entrada do bem no estabelecimento e reconvertido em moeda corrente no mês do lançamento a débito.

Verifica-se que o diferimento previsto na legislação transcrita se direciona exclusivamente a máquinas e a equipamentos, não abrangendo, dessa maneira, os reboques e os semirreboques produzidos e comercializados, já que esses são veículos, embora não autopropulsados.

A Consulente, quando em outra oportunidade instou este Setor Consultivo à análise de outro dispositivo regulamentar, já foi esclarecida e orientada no sentido de que seus produtos se caracterizam como veículos, senão veja-se excerto da Consulta nº 76, de 22 de novembro de 2009:

"Os produtos reboque e semi-reboque estão classificados no Capítulo 87 – posição 8716 da Nomenclatura Comum do Mercosul, que compreende os veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios. Pode-se, assim, concluir que o reboque e o semi-reboque são veículos, porém não autopropulsados.
Reproduz-se do Código de Trânsito Brasileiro, instituído pela Lei n. 9.503/1997, o art. 4º e excertos do Anexo I, que conceitua reboque e semi-reboque:
'Art. 4º Os conceitos e definições estabelecidos para os efeitos deste Código são os constantes do Anexo I.
ANEXO I
DOS CONCEITOS E DEFINIÇÕES

REBOQUE – veículo destinado a ser engatado atrás de um veículo automotor.
SEMI-REBOQUE – veículo de um ou mais eixos que se apóia na sua unidade tratora ou é a ela ligado por meio de articulação.'
Também na Consulta n. 064/2008 o Setor Consultivo manifestou-se de que não obstante os veículos possam ser considerados espécies do gênero máquinas ou equipamentos não são a mesma coisa. Tais espécies são tratadas de forma diferenciada na legislação paranaense:
Não obstante os veículos possam ser considerados espécies do gênero máquinas ou equipamentos não são a mesma coisa, nem do ponto de vista legal e nem do ponto de vista semântico do termo.
O ordenamento jurídico (Regulamento do ICMS-PR, Regulamento do IPI, Lei Estadual do ICMS) trata de forma diferenciada o veículo, as máquinas e os equipamentos, inclusive a classificação NBM/SH é diferente. O veículo tem uma classificação própria. Diferente das máquinas e equipamentos, que também diferem entre si.
O Regulamento do ICMS do Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto n. 1.980/2007, trata de forma distinta, em diversos dispositivos legais, os veículos, as máquinas e os equipamentos. De igual forma o anterior, aprovado pelo Decreto 5.141/2001.
Partindo-se da premissa de que a consulente é fabricante de veículo, ainda que não automotor, e não de máquina ou equipamento agrícola não se aplica a ela as disposições do item 49 do art. 95 do RICMS/2008."

Observa-se que, muito embora essa manifestação à consulente tenha por fundamento outro dispositivo de diferimento, a questão factual permanece, de maneira que os reboques e semirreboques se constituem de fato em veículos.

Ainda, no que tange ao diferimento de que tratam os §§ 11 e 12 do artigo 31 do Anexo VIII do RICMS, este Setor Consultivo também, reiteradamente, posicionou-se acerca da matéria, como retrata, por exemplo, a Consulta nº 33, de 23 de abril de 2010, que adiante se transcreve, a qual versa sobre essa específica regra regulamentar, vigente à época com redação idêntica à contida no atual Regulamento do ICMS:

"CONSULTA Nº: 33, de 23 de abril de 2010
SÚMULA: ICMS. OPERAÇÕES COM SEMI-REBOQUE, REBOQUE E SEMI-REBOQUE BASCULANTE. DIFERIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
A Consulente diz atuar na fabricação de implementos rodoviários, tais como: semi-reboque, reboque e semi-reboque basculante, classificados nos códigos NCM 8716.39.00.
Em relação ao disposto no artigo 95, § 12, do RICMS/2008, questiona se pode usufruir do diferimento considerando seus produtos como máquinas e equipamentos.
RESPOSTA
A indagação postulada cinge-se à aplicabilidade do diferimento às mercadorias semi-reboque, reboque e semi-reboque basculante, na condição de "máquina ou equipamento", nos termos dos §§ 12 e 13 do artigo 95 do RICMS/2008:
Art. 95. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:
....
§ 12. Fica diferido, à opção do fornecedor, o ICMS nas operações internas com máquinas e equipamentos adquiridos de fabricantes paranaenses e destinados à integração no ativo permanente de contribuinte inscrito no CAD/ICMS.
§ 13. No diferimento de que trata o § 12 será observado o seguinte:
a) no documento fiscal emitido para acobertar a operação, no campo "Informações Complementares", será consignada a seguinte expressão: "ICMS diferido – art. 95, § 12, do RICMS";
b) o imposto será pago em conta-gráfica pelo estabelecimento adquirente mediante lançamento do valor correspondente à razão de um quarenta e oito avos por mês do imposto devido no campo "Outros Débitos" do Livro Registro de Apuração do ICMS, com a indicação do número e da data da nota fiscal emitida para documentar a operação, devendo a primeira fração ser debitada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;
c) para efeitos da apuração do débito o valor do imposto será convertido em FCA, na data da entrada do bem no estabelecimento e reconvertido em moeda corrente no mês do lançamento a débito.
O Setor Consultivo já manifestou entendimento na resposta à Consulta n. 76, de 22 de setembro de 2009, acerca da qualificação do reboque e semi-reboque como veículo (...)
...
Diante do exposto, os produtos reboque e semi-reboque são considerados veículos não autopropulsados, não se enquadrando

na condição de "máquinas ou equipamentos" previsto no § 13 do artigo 95 do RICMS/2008, ainda que destinados ao ativo imobilizado de contribuintes paranaenses."

Assim, incorreto o entendimento da consulente, já que, não se caracterizando os reboques e os semirreboques como máquinas ou equipamentos, inaplicável o diferimento examinado.

PROTOCOLO: 18.682.510-1.

CONSULTA Nº: 025, de 8 de março 2022

SÚMULA: ICMS. PROCESSOS DE LAVAGEM E TINGIMENTO EXECUTADOS POR ENCOMENDA DE FABRICANTE DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de "estamparia e texturização em fios, tecidos, artefatos têxteis e peças do vestuário" (CNAE 1340-5/01), informa que recebe calças e bermudas de propriedade de outras empresas, para lavar, tingir e amaciar, aplicando nessas atividades insumos que modificam os produtos, que retornam posteriormente aos encomendantes.

Esclarece que utiliza o tratamento tributário vinculado à sistemática da industrialização por encomenda, cobrando do autor o valor agregado decorrente do processo que executa.

Relativamente ao ICMS, expõe que, nas operações internas, aplica o diferimento de que trata o inciso III do § 1º do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, e que, em relação às operações interestaduais, destaca imposto correspondente à alíquota nelas incidente.

Sua dúvida diz respeito à possibilidade de utilizar,

relativamente às operações interestaduais, o crédito presumido de que trata o item 50 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, concedido em substituição aos créditos pelas entradas e em percentuais que variam, em razão da destinação das mercadorias e das alíquotas aplicáveis às operações.

RESPOSTA

Primeiramente, registre-se que, até dezembro de 2021, a consulente estava enquadrada no regime do Simples Nacional. Portanto, somente a partir de janeiro de 2022, submete-se às regras de ICMS destinadas aos contribuintes inseridos no regime normal de tributação, que é o caso das mencionadas em seu relato.

A respeito das atividades de lavagem, tintura etc., realizadas por encomenda, em artigos de vestuário remetidos por estabelecimentos fabricantes, e para os quais retornarão para nova etapa de industrialização ou para comercialização, menciona-se que se aplicam as disposições relativas às remessas de mercadorias para industrialização, de que tratam os artigos 2º e seguintes do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, estando as operações de remessa, promovidas pelo autor da encomenda, e de retorno, realizadas pela consulente, ao abrigo da suspensão do pagamento do imposto, desde que atendidas as condicionantes previstas nos respectivos dispositivos regulamentares.

Por seu turno, como dispõe o § 2º do art. 2º do Anexo VIII, em relação às operações internas, o imposto incidente sobre o valor agregado nesse processo de industrialização fica diferido para o momento em que ocorrer a saída do produto, promovida pelo estabelecimento autor da encomenda, conforme estabelece o inciso III do § 1º do art. 31 do mesmo Anexo VIII da norma regulamentar.

Assim, correto o entendimento da consulente de que é diferido o pagamento do imposto incidente sobre o valor da

operação cobrado do autor da encomenda, quando esse também estiver estabelecido neste Estado. Por sua vez, nas saídas para encomendante localizado em outra unidade federada o imposto deverá ser pago por ocasião do retorno das mercadorias, conforme dispõe o art. 6º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Para fins de análise da possibilidade de fruição do crédito presumido de que trata o item 50 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, em relação às operações interestaduais, oportuna a transcrição do referido dispositivo regulamentar:

> *"50 Ao estabelecimento industrial DE ARTIGOS PARA VIAGEM, CALÇADOS E OUTROS ARTEFATOS, DE COURO, INCLUSIVE SEUS ACESSÓRIOS; DE PRODUTOS TÊXTEIS E DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO, sobre o valor das saídas de produtos de sua fabricação:*
> *I - até 31.12.2024, no percentual equivalente a 8% (oito por cento) nas operações internas e nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento), e no percentual de 4,67% (quatro inteiros e sessenta e sete centésimos por cento) nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento);*
> *II - até 31.12.2024, no percentual equivalente a 12% (doze por cento) nas operações interestaduais com destino a contribuintes localizados no estado de São Paulo.*
> *Notas:*
> *1. o crédito presumido será apropriado em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos fiscais decorrentes da aquisição de matérias-primas e dos demais insumos utilizados na fabricação dos seus produtos, de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, bem como dos serviços tomados;*
> *...."*

Conforme dispõe o "caput" do item 50 antes transcrito, o crédito presumido é destinado a estabelecimentos industriais de artigos de vestuário, sendo calculado sobre o valor das saídas de produtos de sua fabricação.

Logo, ainda que a consulente desenvolva atividade industrial, consistente na lavagem e tingimento de mercadorias

destinadas a posterior comercialização, não é fabricante dos artigos que beneficia, não fazendo jus ao crédito presumido antes mencionado.

Dessa forma, deve recolher imposto sobre o valor agregado pela execução de processos industriais em mercadorias fabricadas por terceiros, por ocasião da devolução aos encomendantes, quando domiciliados em outras unidades federadas.

PROTOCOLO: 18.360.883-5.

CONSULTA Nº: 026, de 15 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PÓ PARA SORVETE PARA USO DOMÉSTICO. INAPLICABILIDADE.

A consulente, empresa cadastrada na atividade principal de fabricação de especiarias, molhos, temperos e condimentos (CNAE 1095-3/00) e na atividade secundária de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (CNAE 4691-5/00), dentre outras, informa que comercializa para estabelecimentos varejistas o produto "pó para sorvete", classificado no código 2106.90.29 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, o qual adquire de terceiros em embalagens de 20 kg, revendendo após o seu fracionamento em embalagens de 30g.

Relata que o item 2 do art. 130 do Anexo IX do Regulamento do ICMS estabelece a aplicação da substituição tributária nas operações com "preparados para fabricação de sorvetes em máquinas".

Contudo, tendo em vista que o produto que comercializa se destina a uso doméstico, sendo a base para a

preparação de "geladinhos", entende que as operações não se submetem à substituição tributária, com correspondente Margem de Valor Agregado – MVA original de 328%, argumentando que o dispositivo se destina a produtos utilizados na fabricação de sorvetes em máquina.

Indaga se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

De início, transcreve-se a posição 2 do art. 130 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO XXVI DAS OPERAÇÕES COM SORVETES*
> *(artigos 130 a 131)*
> *Art. 130. Ao estabelecimento industrial ou importador, que promover saídas dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores localizados em território paranaense, fica atribuída a condição de sujeito passivo por substituição para efeitos de retenção e recolhimento do imposto devido pelas saídas subsequentes realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista (Protocolo ICMS 20/2005; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...			
2	*23.002.00*	*18.06* *19.01* *21.06*	*Preparados para fabricação de*

			sorvetes em máquinas (Protocolo ICMS 20/2005) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

".

Relevante salientar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Ainda, conforme entendimento já manifestado reiteradamente por esse Setor, estão submetidas ao regime da substituição tributária as operações com mercadorias que se inserem, cumulativamente, por sua classificação fiscal e descrição, dentre aquelas relacionada no Anexo IX do Regulamento do ICMS. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que sejam efetivamente utilizadas de forma diversa.

Dessa forma, ao produto pó para sorvete de uso exclusivamente doméstico, não se aplica a substituição tributária prevista no art. 130 do Anexo IX antes transcrito, uma vez que a descrição apresentada contempla os preparados

para fabricação de sorvete em máquinas, em que o produto comercializado ao consumidor final é o próprio sorvete, apesar da correspondência da NCM (precedente: Consulta nº 82, de 1º de outubro de 2009).

PROTOCOLO: 18.491.077-2.

CONSULTA Nº: 027, de 24 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. DESINCRUSTANTES PARA LIMPEZA DE ORDENHADEIRAS. DIFERIMENTO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE

A consulente, estabelecida no Rio Grande do Sul, informa que atua em diversas atividades econômicas, entre elas, na fabricação de medicamentos para uso veterinário e no comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários, e que comercializa a clientes paranaenses produtos que têm por finalidade exclusiva a limpeza de ordenhadeiras, para a eliminação de germes e impurezas. Cita como exemplo de produtos que atendem a esse requisito o Reini Land 160 Plus, o Reini Land 510 Concentrado e o Reini Land 340 Plus.

Relata que seus clientes têm dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser aplicado nas operações com as referidas mercadorias. Também, menciona que está estudando a viabilidade de abertura de filial em território paranaense.

Reporta-se ao inciso IV do art. 44 e ao art. 45, ambos do Anexo VIII, que preveem, respectivamente, o diferimento do pagamento do ICMS nas operações com insumos agropecuários que especifica, e as fases de seu encerramento, bem como à posição 11 do item 15 do Anexo VI, que prevê redução na base de cálculo em 60% nas operações com as mesmas mercadorias mencionadas no referido art. 44, todos do

Regulamento do ICMS/2017.

Informa que a Receita Estadual do Rio Grande do Sul reconheceu esses produtos como de uso agropecuário e que, portanto, na qualidade de "germicidas", estão enquadrados na isenção do ICMS e na redução na base de cálculo, previstas na legislação da referida unidade federada, conforme solução de consulta que anexa.

Posto isso, questiona se as operações com os referidos produtos se submetem ao diferimento do ICMS nas operações internas, quando tenham como destinatários clientes inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS, e à redução de base de cálculo, nas operações interestaduais.

RESPOSTA

A respeito da matéria questionada, o Setor Consultivo manifestou, na Consulta nº 86, de 26 de novembro de 2020, não ser possível a utilização da redução na base de cálculo de que trata a posição 11 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, nas operações com os produtos Reini Land 160 Plus e Reini Land 510 Concentrado, pelo fato desses, conforme rotulagem da própria fabricante, serem desincrustantes (ácido e alcalino), não havendo menção a qualquer função germicida ou desinfetante.

Por oportuno, reproduz-se excetos da mencionada consulta:

> *"A consulente, cadastrada com atividade principal da CNAE 4644-3/02 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário, afirma que adquire em operação interestadual, para comercialização, o produto* ***"Reini Land 160 Plus", NCM 3808.94.19, cujo princípio ativo é o hipoclorito de sódio, e o produto "Reini Land 510 Concentrado", NCM 3808.99.41,*** *cujo princípio ativo é o ácido sulfúrico.*
> *Informa que esses produtos tem a finalidade exclusiva de limpeza de ordenhadeiras e apresentam a função de eliminar*

germes e impurezas desses equipamentos agrícolas, pelo que entende a eles aplicável, por considerar serem germicidas, a redução da base de cálculo de que trata a posição 11 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.
Expõe que a unidade federada de origem das mercadorias manifestou nesse mesmo sentido e anexa os rótulos das embalagens de ambos os produtos e o documento de registro da Anvisa – Agência Nacional de Vigilância Sanitária do "Reini Land 160 Plus".
Por fim, indaga se esses produtos podem ser classificados como germicidas e utilizar o benefício da redução da base de cálculo antes indicada, bem como qual o tratamento tributário nas vendas internas.

RESPOSTA
Transcreve-se, de início, as disposições do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017:
15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2020, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):
POSIÇÃO DESCRIÇÃO
... ...
11 Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa (Convênios ICMS 100/1997 e 99/2004)
Observa-se, mesmo intuitivamente, que germicida pode ser conceituado como o "que ou aquilo que tem a capacidade de matar germes ou micróbios", germe como "microrganismo suscetível de provocar doenças" e desincrustante como aquilo "que serve para desincrustar ou para retirar o que está incrustado". Germicida e desincrustante, assim, não são sinônimos e apresentam finalidades específicas e distintas.
Ainda, a título ilustrativo, traz-se que: "Se desejamos locais com baixo nível de micróbios, devemos aplicar produtos específicos, chamados genericamente de desinfetantes. Eles também são conhecidos como germicidas ou bactericidas e têm função de matar germes ou bactérias. Bactericidas e desinfetantes são termos diferentes, mas que podem se referir a um mesmo produto. Isso porque os produtos bactericidas são para

limpeza cuja especialidade é o combate a bactérias. Por sua vez, os desinfetantes também combatem bactérias, mas podem eliminar também os vírus e os fungos. Por isso um desinfetante é sempre um bactericida, mas o contrário não é verdadeiro".

Por seu turno, extraem-se as seguintes informações dos rótulos dos produtos anexados pela consulente:

- Reini Land 160 Plus: o rótulo aponta que se trata de "Desincrustante alcalino clorado concentrado para ordenhadeiras" e assinala a seguinte descrição: "produto desenvolvido para limpeza de ordenhadeiras, tanques e resfriadores de leite por circulação (CIP). Remove a matéria orgânica e as proteínas residuais do leite". "Reg. M.S. sob nº 328430030".

- Reini Land 510 Concentrado: o rótulo aponta que se trata de "Desincrustante ácido para ordenhadeiras" e contém a seguinte descrição: "produto desenvolvido para limpeza de ordenhadeiras, tanques e resfriadores de leite por circulação (CIP). Remove a pedra do leite e incrustação de água dura". "Reg. M.S. sob nº 328430028".

Consultando-se a página da Anvisa na internet, verifica-se, de igual maneira, que o Registro nº 328430030 (venc. 1º/10/2025) foi obtido para o produto "Reini Land 160 Plus" na classe de "Desincrustante alcalino" e que o Registro nº 328430028 (venc. 19/01/2015) foi então obtido para o produto "Reini Land 510" na classe de "Desincrustante ácido".

A limpeza dos equipamentos de ordenha, como se verifica, por exemplo, no artigo "Limpeza e Desinfecção de Equipamentos de Ordenha e Tanques" produzido pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa, passa por diversas etapas, que incluem as destinadas à remoção de resíduos sólidos e de matéria orgânica, de proteínas residuais do leite, de pedra do leite e de água dura. Segue-se, ainda, etapa destinada especificamente à desinfecção, tanto que o catálogo da "Linha Ordenha – Reini Land" da fabricante dos produtos "Reini Land 160 Plus" e "Reini Land 510 Concentrado", inclui também o produto desinfetante para ordenhadeiras "Desinfect 310 Ord" .

Registre-se, também, que os códigos da NCM indicados pela consulente como classificação dos produtos apresentam impropriedades, senão veja-se que inexistente o código 3808.99.41 na NCM e que o código 3808.94.19 da NCM é relativo a produtos domissanitários, isto é, à aplicação domiciliar e em ambientes coletivos ou públicos, não congruente, a princípio, com a finalidade de aplicação em equipamentos industriais ou agropecuários. Nesse sentido, ressalta-se que, subsistindo

dúvidas quanto à correta classificação das mercadorias na NCM, é competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil dirimi-las.
Dessa forma, responde-se à consulente que os produtos indicados para exame, conforme rotulagem da própria fabricante, são desincrustantes (ácido e alcalino) e não fazem qualquer menção a função germicida ou desinfetante, pelo que não se amoldam à previsão de redução da base de cálculo do imposto de que trata a posição 11 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, devendo ser aplicado o tratamento tributário fixado na legislação tributária de regência, já que outras dúvidas na interpretação de dispositivos legais ou regulamentares não foram especificamente apresentadas."

No que se refere ao produto Reini Land 340 Pós, consta no rótulo, anexado à petição, que se trata de "selador de tetos pós-ordenha. Formulação exclusiva de baixo gotejamento permitindo um ótimo aproveitamento do produto. Possui ação cosmética que hidrata, protege os tetos da espécie bovina, promovendo o fechamento do esfíncter e garantindo proteção por tempo prolongado".

Desse modo, ressalvada a caracterização do Reini Land 340 Pós como medicamento, nos termos da legislação nacional específica, não se encontra dentre os especificados na posição 11 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Por fim, o mesmo entendimento, relativamente aos três produtos citados, adota-se para a regra de diferimento do ICMS de que trata o inciso IV do art. 44 do Regulamento do ICMS, pois os produtos nele citados são os mesmos daqueles relacionados no dispositivo que trata da redução de base de cálculo antes examinada.

PROTOCOLO: 18.697.705-0.

CONSULTA Nº: 028, de 17 de março de 2022

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

SÚMULA: ICMS. LADRILHOS E PLACAS DE CERÂMICA. REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. CARGA TRIBUTÁRIA.

A consulente, estabelecida no Estado de São Paulo, informa atuar na industrialização e comercialização de ladrilhos e placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação e revestimento, classificados no código 6907.22.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), cujas operações se encontram no regime de substituição tributária, em razão da celebração do Protocolo ICMS 71/2011, pelos Estados do Paraná e de São Paulo.

Posto isso, apresenta os seguintes questionamentos:

1. Aplica-se a redução na base de cálculo de que trata o item 17 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, no percentual de 33,33%, tanto para apuração do ICMS correspondente à operação própria quanto em relação ao devido pelo regime de substituição tributária?

2. A Margem de Valor Agregado (MVA) a ser aplicada nessa operação é de 69,56% (ajustada) ou de 58% (original)?

3. A alíquota incidente na operação interna é 12% ou 18%?

RESPOSTA

Primeiramente, registre-se que cabe a este Setor analisar a dúvida da consulente em relação ao ICMS devido pelo regime de substituição tributária, pois, quanto ao imposto relativo à operação própria, cabe questionamento perante a unidade federada em que estiver localizada.

Para análise da matéria questionada, reproduz-se o disposto no item 17 do Anexo VI e excertos do art. 105 do Anexo IX, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

"ANEXO VI
DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO
[...]
17 A base de cálculo fica reduzida, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 12% (doze por cento), nas operações com LADRILHOS e placas de cerâmica, classificados nas Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM 69.07 e 69.08 (art. 2º da Lei n. 18.371, de 15 de dezembro de 2014).
Nota:
1. nas operações de que trata este item não se exigirá o estorno de crédito de que trata o inciso IV do "caput" do art. 45 deste Regulamento.
[...]
ANEXO IX
DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO
[...]
SEÇÃO XVI
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO

Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...	*...*	*...*	*...*
26	*10.030.00*	*69.07*	*Ladrilhos e*

			placas de cerâmica, exclusivamente para pavimentação ou revestimento (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolo ICMS 71/2011) (Convênios ICMS 92/2015, 146/2015 e 25/2017)

[...]

§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados do Amapá, Espírito Santo,

Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Protocolo ICMS 4/2019). "

O item 17 do Anexo VI do Regulamento do ICMS prevê redução na base de cálculo nas operações internas com ladrilhos e placas de cerâmica, classificados na posição 69.07 da NCM, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 12%.

Registre-se que, não obstante esse benefício fiscal ter sido concedido sem a celebração de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Paraná, com fundamento na Lei Complementar Federal nº 160, de 7 de agosto de 2017, e no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017, expediu os atos necessários para reconhecimento de sua validade e legitimidade.

Após esses esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos da consulente.

No que diz respeito ao primeiro e terceiro questionamentos, deverá a consulente apurar o imposto devido pelo regime de substituição tributária nas operações destinadas a estabelecimentos revendedores paranaenses, com ladrilhos e placas de cerâmica, desenvolvidos exclusivamente para uso em pavimentação ou como revestimento, classificados na posição 69.07 da NCM, com a carga tributária correspondente a 12%, haja vista que essa regra de redução de base de cálculo é aplicável a todas as etapas internas de comercialização dos produtos indicados, inclusive nas saídas a consumidores finais.

Quanto à segunda indagação, considerando que a carga tributária incidente na operação interna destinada a consumidor final é igual ao percentual da alíquota interestadual aplicável à operação, a MVA a ser utilizada é a original, que corresponde a 58%, conforme item 27 da tabela do art. 16 da Resolução SEFA nº 571/2019.

Destaca-se que a MVA deve ser ajustada quando o percentual de carga tributária incidente na operação própria do substituto tributário for inferior ao devido pelo substituído na venda para consumidor final, conforme estabelece o § 5º do art. 1º do Anexo IX, que não é o caso da situação retratada na consulta.

Por fim, informa-se que, em razão de a inscrição estadual de substituto tributário da consulente estar cancelada do cadastro estadual paranaense, o imposto devido pelo regime de substituição tributária deverá ser efetuado a cada operação, por ocasião da saída da mercadoria do seu estabelecimento, devendo ser emitida uma guia distinta para cada um dos destinatários, em cumprimento ao disposto no § 6º do art. 74 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.696.006-8.

CONSULTA Nº: 029, de 29 de março 2022

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. FUNREP.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de "fabricação de outros produtos de metal não especificados anteriormente" (CNAE 2599-3/99), informa que adquire matérias-primas de fornecedores estabelecidos em outras unidades federadas, em que o serviço de transportes é realizado na modalidade CIF (custo, seguro e frete), sendo o valor do frete destacado no documento fiscal de aquisição.

Expõe que, relativamente a essas aquisições, apropria-se do crédito presumido de que trata o item 58 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, estando obrigada, em contrapartida à fruição desse benefício, a efetuar depósito ao

---

Fundo de Recuperação e Estabilização Fiscal do Paraná – FUNREP, instituído pela Lei Complementar Estadual nº 231, de 17 de dezembro de 2020, e regulamentado pelo Decreto nº 9.810, de 14 de dezembro de 2021.

Esclarece que sua dúvida diz respeito ao cálculo da contrapartida destinada ao FUNREP, especialmente em relação ao sentido e alcance da expressão 'incentivo ou benefício utilizado", inserta na parte final do art. 2º do Decreto nº 9.810/2021, isso porque, no segmento em que atua, a apuração de saldos credores de ICMS é fato recorrente, em razão da necessidade de manutenção de elevados estoques de matéria-prima, além da prática de reduzidas margens de valor agregado, em decorrência da acirrada competitividade.

Aduz que, nesse contexto, a apropriação do crédito presumido não implica, necessariamente, imediato aproveitamento econômico de seu montante, e que, diante desse quadro, entende que o depósito ao FUNREP será devido quando o benefício fiscal se efetivar plenamente, isto é, quando o crédito presumido apropriado em conta gráfica for efetivamente aproveitado para compensar débitos gerados por saídas de mercadorias manufaturadas, produzidas em seu estabelecimento industrial.

Argumenta que a expressão "benefício fiscal utilizado" deve ser compreendida a partir do conjunto de regras e princípios que regem a exigência do imposto (a chamada interpretação sistemática), de modo que a efetiva utilização de créditos constituiria critério inafastável para exigência de depósito ao FUNREP, assim como o é para efeitos de cobrança de ICMS e de imposição de penalidades.

Argui, ainda, que exigir contrapartida sobre o valor apropriado, mas não efetivamente utilizado, viola o princípio da capacidade contributiva, pois o simples registro não configura signo presuntivo de riqueza.

Questiona se está correto o seu entendimento.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

RESPOSTA

Esclarece-se que o montante do "benefício fiscal utilizado", para efeitos de depósito ao FUNREP, corresponde ao valor objeto de lançamento na EFD – Escrituração Fiscal Digital, a título de crédito presumido, mediante código de ajuste específico para cada dispositivo concessivo do benefício.

O depósito ao FUNREP independe da compensação, ou não, do crédito presumido com débitos de ICMS decorrentes de saídas, devendo ser efetuado em contrapartida ao valor lançado na EFD, calculado mediante a aplicação do percentual de 12% sobre o valor apropriado.

Registre-se que a concessão de crédito presumido tem por objetivo máximo anular a carga tributária efetiva a que submetidas operações com determinadas mercadorias. Nessa situação, o montante do crédito outorgado acrescido aos valores dos créditos pelas entradas corresponderia ao total do débito pelas saídas, considerando-se a cadeia do produto beneficiado. Logo, o propósito do legislador, ao dimensionar o percentual do benefício fiscal, não é o de gerar excedente de crédito, quando comparado ao débito relacionado às operações beneficiadas, situação que se verificada, sinalizaria, inclusive, a revisão da regra concessiva do benefício.

Assim considerando, resta evidenciado que o depósito ao FUNREP deve ter como base de cálculo o valor do crédito presumido apropriado, independentemente do saldo decorrente da apuração da conta-gráfica, que, ademais, reflete o confronto de todas as entradas e saídas de mercadorias ocorridas no período considerado, e não apenas o resultado vinculado às mercadorias beneficiadas.

PROTOCOLO: 18.477.220-5.

CONSULTA Nº: 030, de 29 de março 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECUPERAÇÃO E RESSARCIMENTO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de comércio atacadista de aparelhos eletrônicos de uso pessoal e doméstico (CNAE 4649-4/02), requer esclarecimentos a respeito da interpretação a ser data ao art. 6º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, esclarecendo que exerce a condição de contribuinte substituído e que promove operações interestaduais com mercadorias adquiridas com imposto retido antecipadamente, por substituição tributária.

Menciona que, em decorrência da revenda interestadual dessas mercadorias, poderá reaver o imposto cobrado por ocasião das aquisições, mediante recuperação ou ressarcimento, argumentando que a opção por uma modalidade ou outra não poderá acarretar resultado financeiro diverso.

No entanto, expõe que o inciso I do art. 6º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, ao dispor sobre o montante passível de recuperação, prevê que esse corresponde "ao somatório do débito próprio do contribuinte substituto e da parcela retida", enquanto no II do mesmo artigo, que dispõe sobre o montante a ser ressarcido, estabelece que esse corresponde à "diferença entre o valor do imposto da sua operação e o do somatório do débito próprio do contribuinte substituto com o valor da parcela retida".

Argui, apresentado exemplos numéricos, que, na hipótese de o valor da operação interestadual praticada pela consulente ser inferior ao da base de cálculo de retenção, o resultado financeiro obtido, mediante recuperação ou mediante

ressarcimento, é o mesmo, levando-se em conta o disposto no § 2º do mencionado art. 6º do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

No entanto, no caso de o valor da operação interestadual superar ao da base de cálculo de retenção, aduz que os resultados são diversos: (1) enquanto o mecanismo da recuperação apresenta valor a pagar, quando considerado o débito relativo à operação própria praticada pela consulente e o crédito do imposto pela entrada que tem o direito de recuperar (somatório do débito próprio do contribuinte substituto e da parcela retida); (2) a opção pelo ressarcimento, observado o disposto no § 2º do art. 6º do Anexo IX, não resultaria em qualquer valor a ser pago pela consulente, e caso não fosse aplicada a regra prevista neste parágrafo, resultaria valor a pagar, em montante correspondente ao débito da operação, além do valor do imposto cobrado pelo substituto tributário por ocasião da aquisição da mercadoria.

Diante desse contexto, questiona como deverá ser apurado o montante passível de ressarcimento, na hipótese em que o imposto correspondente à operação interestadual praticada pela consulente for superior ao somatório do imposto relativo à operação própria do substituto tributário e aquele retido por substituição tributária.

RESPOSTA

O artigo 6º do Anexo IX do Regulamento do ICMS assim dispõe:

> *"Art. 6.º O contribuinte substituído tributário que promover operação interestadual com mercadoria cujo ICMS tenha sido retido anteriormente, poderá, proporcionalmente às quantidades saídas, observado o disposto no art. 6º-B e o previsto em norma de procedimento (Convênios ICMS 81/1993, 56/1997 e 142/2018):*
> *I - recuperar em conta gráfica, mediante lançamento na Escrituração Fiscal Digital - EFD com o código de ajuste da apuração PR020211, do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, que corresponderá ao somatório do débito próprio do*

contribuinte substituto e da parcela retida;
II - ressarcir-se, junto a qualquer estabelecimento de fornecedor que seja eleito substituto tributário, da diferença entre o valor do imposto da sua operação e o do somatório do débito próprio do contribuinte substituto com o valor da parcela retida.
§ 1.º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, no caso de desfazimento do negócio antes da entrega da mercadoria, se o imposto retido já houver sido recolhido (cláusula quarta do Convênio ICMS 81/1993; Convênio ICMS 56/1997).
§ 2.º Na hipótese de ressarcimento, o valor do imposto debitado, relativamente à operação interestadual do substituído, poderá ser estornado mediante lançamento na Escrituração Fiscal Digital - EFD com o código de ajuste da apuração PR030301, condicionado ao prévio envio do ADRC-ST para o mês de referência em que ocorrer o estorno."

Nos termos do inciso II do art. 6º antes transcrito, esclarece-se que contribuintes substituídos poderão optar por ressarcir-se de valores de imposto junto a estabelecimento fornecedor que seja eleito substituto tributário, na hipótese em que o montante do imposto cobrado quando da aquisição da mercadoria, considerado aquele devido pela operação própria do substituto tributário e aquele retido por substituição tributária, seja superior ao devido pela operação interestadual praticada pelo contribuinte substituído.

Logo, para a hipótese retratada e objeto de questionamento, em que o valor do ICMS incidente sobre a operação interestadual é superior ao montante cobrado por ocasião da entrada da mercadoria (considerando o somatório do imposto relativo à operação própria do substituto tributário mais o ICMS por ele retido), não há se falar em ressarcimento.

Nessa situação, para fins de compensação com o débito decorrente da realização de operação interestadual com mercadoria adquirida com imposto retido por substituição tributária, tem a consulente o direito de recuperar em conta gráfica o imposto cobrado pela entrada, nos termos do inciso I do art. 6º do Anexo IX, antes transcrito, observados os

procedimentos dispostos no art. 6º-B do mesmo anexo regulamentar e os previstos na Norma de Procedimento Fiscal nº 3, de 27 de janeiro de 2020.

Nesses termos, o questionamento apresentado perde seu objeto, porquanto a situação fática retratada não se constitui em situação passível de ensejar ressarcimento junto a estabelecimento de fornecedor.

PROTOCOLO: 18.456.265-0.

CONSULTA Nº: 031, de 29 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO. FÓRMULA EXCLUSIVA E ESPECÍFICA PARA CADA CLIENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

A consulente informa que tem como atividade econômica o comércio varejista de produtos farmacêuticos com manipulação de fórmulas (CNAE 4771-7/02) e que atua unicamente na manipulação e comercialização de nutrição parental, produto destinado à administração intravenosa, para o tratamento de pacientes que não conseguem se alimentar por via oral e que se encontram internados em regime hospitalar, ambulatorial ou domiciliar, contendo todos os nutrientes necessários à manutenção da vida.

Aduz que, dependendo dos resultados dos exames e da evolução clínica do paciente, o médico responsável faz uma prescrição medicamentosa e envia à consulente para manipulação, sendo sua fórmula específica e exclusiva para cada paciente, repetindo-se esse procedimento sempre que prescrito pelo médico.

Informa que os insumos estéreis são fornecidos pela indústria farmacêutica prontos para serem aditivados e

acondicionados em bolsas apropriadas para manter a integridade físico-química do produto manipulado.

Relata que são adquirentes dos produtos manipulados instituições públicas e privadas de saúde, localizadas nos Estados do Paraná e de Santa Catarina, que incluem seus custos no valor da prestação de serviço cobrado de seus pacientes, não ocorrendo, portanto, comercialização subsequente. Frisa que os estabelecimentos que contratam os serviços de manipulação não são contribuintes do ICMS, não possuindo inscrição estadual.

Reporta-se à Consulta nº 89/2015, deste Setor Consultivo, que ao analisar dúvida de empresa enquadrada no regime do Simples Nacional manifestou o entendimento de que "a comercialização de medicamentos e produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrição de profissional habilitado ou indicação de farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento após o atendimento inicial, passou a ser considerada atividade não submetida à competência do tributo estadual, por força do disposto no art. 18, § 4º, inciso VII, alínea "a", da Lei Complementar nº 123/2006, em vista da alteração promovida pela Lei Complementar nº 147/2014.".

Aduz, ainda, que a Lei Complementar Federal nº 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal (ISS), contempla na sua lista de serviços o subitem 4.07, que se refere a "Serviços Farmacêuticos".

Assevera que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 605552/RS, ocorrido em 5.8.2020, ao analisar matéria envolvendo conflito de competência entre ISS e ICMS sobre operações com medicamentos manipulados por farmácias com fórmulas sob encomenda para posterior entrega ao adquirente, consumidor final, manifestou

que essa atividade se enquadra no subitem 4.07 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar Federal nº 116/2003, fixando tese nesse sentido (Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral).

Posto isso, questiona se, considerada a competência tributária, deve documentar as operações que pratica mediante emissão de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, ou de Nota Fiscal de Prestação de Serviço.

RESPOSTA

Inicialmente, registre-se que, não obstante a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ter sido editada para estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com a introdução do art. 18, § 4º, inciso VII, alínea "a", pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, expressamente afastou do campo de incidência do ICMS a comercialização de medicamentos e de produtos magistrais produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal, mediante prescrições de profissionais habilitados ou indicação de farmacêutico, produzidos no próprio estabelecimento.

Por outro lado, também dispôs que incidirá ICMS na comercialização de produtos que, embora efetuados por fórmula prescrita por profissionais habilitados ou farmacêuticos, são de caráter geral, mais conhecidos como produtos de prateleira, e podem ser adquiridos por qualquer pessoa.

Além da referida disposição legal, conforme apontado pela consulente, o conflito de competência entre a incidência do ICMS ou do ISS acerca da matéria questionada foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 605552/RS, sob a sistemática de repercussão geral, que reconheceu ser legítima

a incidência do imposto municipal, em razão de essa atividade se enquadrar no subitem 4.07 (Serviços farmacêuticos) da lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003.

Na ocasião foi fixada pelo STF a seguinte tese (Tema nº 379): "No tocante às farmácias de manipulação, incide ISS sobre operações envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide ICMS sobre os medicamentos de prateleira por elas produzidos, ofertado ao público consumidor.".

Registre-se ainda que, em razão do julgamento dos embargos de declaração, a Suprema Corte modulou os efeitos dessa decisão, com atribuição de eficácia "ex nunc", a contar da publicação da ata de julgamento do mérito, ocorrida em 5.8.2020 e divulgada em 18.8.2020, ficando ressalvados: (i) as hipóteses de comprovada bitributação; (ii) as hipóteses em que o contribuinte não recolheu o ICMS ou o ISS devidos, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito; (iii) os créditos tributários atinentes à controvérsia e que foram objeto de processo administrativo, concluído ou não, até a véspera da publicação da ata de julgamento; e (iv) as ações judiciais atinentes à controvérsia e pendentes de conclusão, até a véspera da publicação da ata de julgamento do mérito.

Diante do exposto, responde-se à consulente que a atividade de manipulação e comercialização de produtos, sob encomenda direta de hospitais, clínicas etc., em regra consumidores finais, não se encontra no campo de incidência do ICMS, quando esses encomendantes não os revendem aos seus pacientes, mas incluem seus preços no valor dos serviços por eles prestados, como ocorre com o fornecimento de refeições e de medicamentos.

Por fim, relativamente à atividade examinada, registre-se que deve a consulente adquirir os insumos utilizados na manipulação dos produtos na condição de

consumidora final não contribuinte do ICMS, devendo ser observados por seus fornecedores os tratamentos tributários pertinentes a essa condição.

PROTOCOLO: 18.248.418-0.

CONSULTA Nº: 032, de 18 de janeiro de 2022

SÚMULA: ICMS. SORO DE LEITE. ENCERRAMENTO DA FASE DE DIFERIMENTO.

A consulente informa que atua na fabricação de laticínios (CNAE 1052-0/00) e que, dentre suas atividades, processa também o soro de leite líquido até a sua transformação em soro de leite em pó, próprio para a industrialização de alimentos humano e animal.

Menciona que as operações com esse produto são abrangidas pelo diferimento de que trata o item 74 do artigo 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS e expõe seu entendimento de que, conforme determinam as disposições relativas ao encerramento da fase de diferimento previstas no artigo 30 desse mesmo Anexo, com enfoque nos seus incisos I e V e no § 1º, inciso V, as vendas de soro de leite em pó realizadas a produtores rurais inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS são objeto do referido tratamento tributário.

Indaga quanto à exatidão do seu entendimento.

RESPOSTA

Transcrevem-se, de início, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

ANEXO VIII - DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO
CAPÍTULO II - DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO

SEÇÃO III – DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS
Art. 30. O pagamento do imposto em relação às mercadorias arroladas no art. 31 deste Anexo, fica diferido para o momento em que ocorrer uma das seguintes operações (artigos 18 e 20 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
I – saída para consumidor final;
II – saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional, exceto em relação ao item 80 do "caput" e ao inciso III do § 1º, ambos do art. 31 deste Anexo;
III – saída para outro Estado ou para o exterior;
IV – saída para vendedor ambulante, não vinculado a estabelecimento fixo;
V – saída para estabelecimento de produtor agropecuário, exceto em relação aos itens 2, 13, 18, 26, 29, 36, 53, 69, 71 e 73, todos do "caput" do art. 31 deste Anexo;
VI – saída promovida pelo estabelecimento industrializador, de produto resultante da industrialização de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sob a égide do diferimento.
§ 1.º Para efeitos de encerramento da fase do diferimento previsto no inciso I do "caput", conside-ram-se ainda como saídas para consumidor final, as que destinem mercadorias para:
...
V – produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS.
...

Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:
...
74. soro de leite;

Observa-se que as operações com soro de leite, sem que se restrinja ao que seja líquido ou seja em pó, de fato detêm previsão de diferimento para o pagamento do imposto, de acordo com o item 74 do artigo 31 do Anexo VIII do RICMS.

Por seu turno, relativamente às hipóteses de encerramento da fase de diferimento, registre-se que as situações descritas nos incisos I a VI do artigo 30 do Anexo VIII do RICMS qualificam-se por não serem cumulativas, isto é, a pertinência de qualquer uma delas não é suprida pela

inaplicabilidade de quaisquer das outras.

Nesse sentido, veja-se que o inciso I e o § 1º, ambos do "caput" do referido artigo 30, indicam realmente que as saídas das mercadorias listadas no artigo 31 com destino a produtores rurais inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS não se caracterizam como saídas a consumidor rural e, portanto, não provocam, por si só, o encerramento da fase de diferimento.

Segundo já se enfatizou, no entanto, isso não supre a ocorrência de outras eventuais hipóteses de término da fase do diferimento, como é o caso, aqui em questão, do contido no inciso V do artigo 30, haja vista que a saída da mercadoria descrita no item 74 do artigo 31 não está excetuada e, assim, mesmo que a operação seja destinada a produtor rural inscrito, determinará o fim do diferimento e a exigibilidade do imposto.

Note-se que o mesmo aconteceria se ocorressem quaisquer das outras circunstâncias previstas no artigo 30. Nesse sentido, ressalva-se apenas que, no caso do inciso VI ("saída promovida pelo estabelecimento industrializador, de produto resultante da industrialização de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sob a égide do diferimento"), o fato de o produto resultante da industrialização também estar listado no artigo 31, faz com que a fase do diferimento não se encerre, como seria o caso, por exemplo, da entrada de soro de leite líquido e a saída do soro de leite em pó, ambos com previsão de diferimento (soro de leite).

Dessa forma, incorreto o entendimento da consulente, já que o diferimento nas operações examinadas não se encerra por se atribuir ao produtor rural inscrito no CAD/PRO ou no CAD/ICMS a qualificação de consumidor final, mas sim pelo fato de o produto a ele destinado não estar expressamente excetuado na outra condicionante também pertinente e prevista na legislação tributária como fase de encerramento do diferimento, qual seja a do inciso V do artigo 30 do Anexo VIII do RICMS.

PROTOCOLO: 18.534.845-8.

CONSULTA Nº: 033, de 31 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. ENTREGA DE MERCADORIA EM LOCAL DIVERSO DAQUELE EM QUE SITUADO O ADQUIRENTE.

A consulente, empresa com sede no Estado do Rio Grande do Sul, informa que comercializa máquinas de refrigeração para indústrias e empresas de logística, que atuam no setor frigorífico e no transporte de fármacos, dentre outras atividades que dependem de um sistema de refrigeração próprio para seu transporte, sendo que, a pedido de seus clientes, pretende entregá-las em estabelecimento de terceiro, contribuinte do ICMS, o qual realizará o serviço de instalação (centro de serviço).

Esclarece que essas operações deverão ocorrer de duas formas: (a) venda para cliente estabelecido no território paranaense e entrega em centro de serviço também situado neste Estado; (b) venda para cliente situado em outro Estado e entrega em centro de serviço situado no Paraná. Aduz, ainda, que esse procedimento é necessário em razão do tamanho, volume e complexidade do transporte e manuseio das mercadorias.

Expõe que o Regulamento do ICMS, na alínea "a" do inciso VII do art. 238, prevê a possibilidade de informar o local de entrega no documento fiscal, quando este for diverso do endereço do destinatário, nas hipóteses previstas na legislação, sem esclarecer, contudo, em quais situações isso é possível.

Relata, por fim, que o § 28 do art. 19 do Convênio s/n, de 1970, dispõe sobre a possibilidade de entrega de mercadoria em local diverso do endereço do adquirente, mas que

essa regra se aplica apenas quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

Com isso, indaga:

1) na hipótese do estabelecimento adquirente e do centro de serviço estarem localizados no Paraná, é permitido entregar a mercadoria diretamente no centro de serviço?

2) É permitido entregar a mercadoria diretamente no centro de serviço localizado no Estado do Paraná, quando o adquirente está estabelecido em outro Estado?

3) Sendo permitida a realização das operações descritas, como devem ser preenchidas as notas fiscais e quais CFOP devem ser utilizados?

4) Caso contrário, como deve proceder?

RESPOSTA

Primeiramente, expõe-se que a consulente, domiciliada no Rio Grande do Sul, deve atender a legislação daquele Estado, relativamente à emissão de notas fiscais que documentem operações lá iniciadas, ainda que as regras gerais contemplando operações interestaduais estejam dispostas no Convênio s/n, de 1970, firmado por todas as unidades federadas.

Não obstante, esclarece-se que o contido na alínea "a" do inciso VII do art. 238 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, somente é aplicável na hipótese de o destinatário exercer a condição de consumidor final e haver legislação autorizando expressamente tal procedimento, como é o caso, por exemplo, do § 3º do art. 395 do diploma regulamentar, que trata da entrega de materiais no local da obra, nas operações praticadas por empresas do setor de construção civil (precedente: Consulta nº 97, de 11 de setembro de 2014).

Nas situações retratadas, embora a consulente não tenha detalhado a atividade executada pelo centro de serviço paranaense, responsável pela instalação dos aparelhos de refrigeração em caminhões de propriedade dos adquirentes, indicou que se trata de contribuinte do ICMS.

Nessa hipótese, caso as operações ocorressem integralmente em território paranaense, este Setor tem orientado que deve ser utilizada, por analogia, a sistemática da venda à ordem, estabelecida no art. 40 do Convênio s/n, de 1970 e internalizada no art. 578 do Regulamento do ICMS.

Cabe reiterar que é necessária a correta vinculação entre os documentos fiscais, de modo que reflitam as operações praticadas, e a adoção dos CFOPs que retratem a natureza das operações.

PROTOCOLO: 18.660.677-9.

CONSULTA Nº: 034, de 5 de abril de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEÇAS PARA MÁQUINAS INDUSTRIAIS. SEGMENTOS DE AUTOPEÇAS E DE CONSTRUÇÃO CIVIL. CONDIÇÕES DE APLICABILIDADE.

A consulente, empresa sediada no Estado do São Paulo, informa que atua na comercialização, fabricação e manutenção de equipamentos para uso industrial e que tem dúvidas se deve aplicar o regime de substituição tributária nas operações que realiza com revendedores paranaenses do ramo automotivo e de materiais de construção.

Expõe seu entendimento de que as operações que pratica não estão sujeitas à substituição tributária, uma vez

que não industrializa peças para utilização nos segmentos automotivos e de materiais de construção, mas sim para uso em máquinas de automação industrial.

Esclarece também que, por inexistirem códigos específicos na NCM, as mercadorias são classificadas naqueles que também identificam os produtos dos segmentos antes citados.

Para corroborar seu entendimento, destaca o citado na Consulta nº 67/2018, exarada por este Setor Consultivo de que "na hipótese de os produtos terem sido concebidos para outras finalidades, que não a automotiva, embora possam ser também nela utilizadas, não se submetem ao regime aludido." Indaga se está correta sua conclusão.

RESPOSTA

Conforme entendimento já manifestado por esse Setor, estão submetidas ao regime da substituição tributária as operações com mercadorias que se inserem, cumulativamente, por sua classificação fiscal e descrição, dentre aquelas relacionadas no Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, devendo ser considerada ainda a finalidade para a qual foi desenvolvida.

Também, esclarece-se que tanto a classificação do produto na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) quanto a identificação da finalidade para a qual a mercadoria foi desenvolvida, são de responsabilidade do contribuinte, notadamente do fabricante.

Ante o exposto, enfatiza-se que as mercadorias inseridas na lista de produtos sujeitos à substituição tributária, nos segmentos de autopeças e de materiais de construção, estão submetidas a esse regime nas operações destinadas a revendedores paranaenses, quando desenvolvidas especificamente para uso automotivo ou para uso na construção civil, e também aquelas que, dentre as finalidades para as

quais foi concebida e fabricada, insere-se o uso nesses segmentos, independentemente do ramo de atividade do revendedor adquirente e de sua destinação final (precedentes: Consulta nº 82, de 21 de setembro de 2017, Consulta nº 13, de 27 de fevereiro de 2020 e Consulta nº 60, de 1º de setembro de 2020).

Nesses termos, somente na hipótese de os produtos fabricados pela consulente não terem sido concebidos para uso em mais de um segmento econômico, dentre eles o emprego em veículos automotores ou como material de construção, não estarão submetidos à substituição tributária, conforme orientado na Consulta nº 67/2018.

PROTOCOLO: 18.458.715-7.

CONSULTA Nº: 035, de 15 de março de 2022

SÚMULA: ICMS. FLOCOS PRÉ-COZIDOS E POLENTA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A consulente informa que tem como atividade principal a fabricação de farinha de milho e derivados (CNAE 1064-3/00) e que sua consulta se refere, mais especificamente, aos produtos "Flocos Pré-cozido Flocão" e "Polenta", resultantes da indústria de moagem e classificados no código 1104.19.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), cujas operações internas entende estarem beneficiadas com a redução da base de cálculo de que trata o item 9, posição 5, do Anexo VI do Regulamento do ICMS, de maneira que a carga tributária seja de 7%.

Assim infere, uma vez que tal dispositivo engloba inclusive, e respectivamente, os produtos pré-gelatinizados e pré-cozidos.

Explica que, no entanto, alguns de seus clientes apontam que a carga tributária correta nessas operações seria de 12%, pela aplicação do diferimento parcial determinado no artigo 28, inciso I, do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Indaga se o seu entendimento apresentado está correto.

RESPOSTA

Transcrevem-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *ANEXO VI – DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *...*
> *9 A base de cálculo fica reduzida, opcionalmente ao regime normal de tributação, nas opera-ções internas com os produtos da CESTA BÁSICA adiante arrolados, em percentual que resulte carga tributária de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS 128/1994):*

POSIÇÃO	*DESCRIÇÃO*
5	*Farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada* *Frutas frescas* *Fubá, inclusive pré-cozido*

> *VIII – DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *CAPÍTULO II – DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO II – DO DIFERIMENTO PARCIAL*
> *Art. 28. Fica, também, diferido o pagamento do imposto nas saídas internas entre contribuintes e nas operações de importação, por contribuinte, de mercadorias, na proporção de:*
> *...*

§ 3.º O disposto neste artigo, salvo disposição em contrário:
I – não é cumulativo, na mesma operação, com outros benefícios fiscais;
II – não se aplica na existência de tratamento tributário específico mais favorável para a operação.
...

O benefício fiscal aqui analisado, concedido aos produtos da cesta básica, vem de longa data, mantendo a mesma redação descritiva dos produtos que consta na posição 5 do item 9 do Anexo VI do Regulamento do ICMS atualmente vigente, não obstante ter sido, com o passar do tempo, abrigado em diferentes dispositivos normativos e Regulamentos do ICMS.

O Setor Consultivo, por seu turno, há muito examinou o teor desse benefício fiscal, segundo os dispositivos então vigentes, sem posteriores alterações, concluindo da seguinte maneira, em vista dos produtos que lhe foram apresentados para exame:

CONSULTA Nº 165, de 26 de julho de 1995:
"(...) com respeito aos flocos de milho pré-cozido marca (...) que a consulente não encontrou relacionados entre os produtos da cesta básica, sua conclusão é prematura. Este nome comercial, de fantasia, não está, nem poderia estar lá elencado, mas sim o produto, com o nome genérico de fubá, inclusive pré-cozido (nº 4 do item 2-A da mesma Tabela)"

CONSULTA Nº 251, de 31 de outubro de 1995:
"A consulente (...) informa que já obteve resposta do Setor Consultivo quanto a estar o produto flocos de milho pré-cozido, marca (...), incluído entre os da cesta básica por se tratar de espécie do gênero "fubá, inclusive pré-cozido".
Fabrica, além desse, milharina e polentina temperada que também são flocos de milho pré-cozido. A "milharina" é temperada com sal e a "polentina temperada" com sal, orégano, pimenta do reino, condimentos à base de alho e cebola, etc. que correspondem a 8,62% do produto. Expõe que vem aplicando somente para o primeiro a redução na base de cálculo de que trata o item 2-A da Tabela I do Anexo II do RICMS, tributando integralmente o outro. Questiona se está correto o seu procedimento.

DA RESPOSTA
Independentemente do percentual de tempero aplicado ao produto, desde que este ainda se caracterize como fubá, inclusive pré-cozido, enquadra-se no benefício da redução na base de cálculo previsto no referido dispositivo legal."

CONSULTA Nº 178, de 29 de setembro de 1997:
"A consulente, acima nominada, fabricante de polenta composta de fubá, sal, água e óleo de milho, indaga se o artigo 14 (redução da base de cálculo) do Regulamento do ICMS pode ser aplicado a seu produto.
RESPOSTA
Em face do que dispõe o item 7 do anexo II, tabela I do Regulamento do ICMS (aprovado pelo Decreto n º 2.736, de 05.12.96):
7 A base de cálculo é reduzida nas operações internas com os produtos da CESTA BÁSICA adiante arrolados, para os seguintes percentuais:
a) 41,176% quando se tratar de:
(...)
4. farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada; fubá, inclusive pré-cozido;
E, considerando-se que a polenta pertence ao mesmo grupo do fubá pré-cozido, consoante consultas n. 165/95 e 251/95, aplica-se o benefício fiscal da redução da base de cálculo para o produto em questão."

Verifica-se que as manifestações antes transcritas tomaram em consideração o fato de serem referidos produtos destinados ao consumo básico (cesta básica) e pertencerem ao mesmo grupo de alimentos originários do milho.

A consulente, oportuno frisar, não detalhou seu processo produtivo, mas os rótulos dos seus produtos aqui analisados, visualizados mediante pesquisa na rede mundial de computadores, indicam que o único ingrediente, tanto do produto de nome comercial "flocão" quanto do de nome comercial "polenta" por ela produzidos e comercializados, é a farinha de milho flocada.

Nesse sentido, importa frisar que o dispositivo da redução da base de cálculo em questão não vincula,

diferentemente do que ocorre com outros benefícios fiscais previstos na legislação, as descrições das mercadorias a determinadas e correspondentes classificações na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), o que poderia conferir maior especificidade à descrição nele determinada.

Ilustra-se, também, que o benefício fiscal, tal qual consta na redação atual, qual seja "farinha de mandioca e de milho, inclusive pré-gelatinizada; fubá, inclusive pré-cozido", passou a ser positivada a partir da vigência do Decreto nº 3.623, de 6 de junho de 1994, que promoveu a alteração 278ª no item 2-A do Anexo II do então Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 1.966, de 22 de dezembro de 1992. Até aquela data, a redação correspondente estabelecia apenas "farinha de mandioca e de milho; fubá".

Logo, vê-se que a redução da base de cálculo encampa o grupo de produtos alimentícios, que, no caso do milho, mesmo submetidos a processos como pré-gelatinização e pré-cozimento, não escapam da atribuída condição de cesta básica.

Com as razões antes postas, em especial pela congruência com o entendimento já firmado de longa data por este Setor Consultivo e pela não especificação restritiva de códigos da NCM no dispositivo regulamentar, verifica-se aplicável a redução da base de cálculo definida na posição 5 do item 9 do Anexo VI do RICMS aos produtos trazidos a exame pela consulente.

Observa-se, ainda, quanto ao mencionado diferimento parcial disposto no artigo 28 do Anexo VIII do RICMS, que não é cumulativo, na mesma operação, com outros benefícios fiscais e tampouco se aplica na existência de tratamento tributário específico mais favorável, conforme dispõe o § 3º desse artigo, restando, dessa maneira, afastada sua adoção no caso aqui examinado.

PROTOCOLO: 18.479.132-3.

CONSULTA Nº: 036, de 7 de abril de 2022

SÚMULA: ICMS. NOTA FISCAL VENDA SOBRE O TODO. TRANSPORTE FRACIONADO. ATIVIDADE DE INSTALAÇÃO E MONTAGEM. VENDA À ORDEM.

A consulente, cadastrada na atividade principal de "fabricação de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação para uso industrial e comercial, peças e acessórios" (CNAE 2823-2/00), esclarece que fabrica equipamentos de refrigeração industrial, classificados no código 8418.69.99 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Informa que esse produto se constitui em um sistema de frio alimentar composto por um conjunto de equipamentos, sendo instalado nas dependências de unidades de supermercados e hipermercados, para refrigeração e conservação de alimentos armazenados para venda a varejo.

Aduz que a parte mais visível do mencionado equipamento são as câmaras e expositores frigoríficos, onde os consumidores escolhem os produtos (carnes, frios, laticínios, congelados etc.), mas o sistema contempla também as centrais de frio, os condensadores de ar e as ligações elétricas e hidráulicas, pois o frio que conserva os alimentos é produzido pelo conjunto de partes e peças, após sua montagem e instalação no estabelecimento destinatário.

Esclarece que o preço de venda, ou seja, o negócio mercantil, é estabelecido sobre todo o equipamento de refrigeração industrial.

Informa que essa mercadoria não comporta o transporte de uma única vez, inclusive por suas dimensões. Em razão desse fato, realiza remessas de partes e peças do

equipamento, a ser montado e instalado no estabelecimento adquirente, observando o procedimento previsto no art. 21, I, e § 1º, do Convênio ICMS s/n, de 1970, e no art. 237, § 3º, do Regulamento do ICMS.

Assevera que, mais recentemente, vem sendo demandada para realizar venda à ordem do seu produto final, operação que entende ser legal, viável e possível. Nessa operação realizaria a venda do todo (equipamento de refrigeração industrial, classificado no código 8418.6999 da NCM) para estabelecimento que, por sua vez, efetuaria revenda para supermercados ou hipermercados, onde o produto será instalado. Assim, entende que o procedimento que pretende adotar encontra amparo no § 4º do art. 578 do Regulamento do ICMS, uma vez que há a participação de três pessoas jurídicas distintas (o vendedor remetente, o adquirente original e o destinatário final).

Afirma que tem dúvidas quanto à aplicação conjunta das disposições do § 3º do art. 237 e do § 4º do art. 578, ambos da norma regulamentar, apresentando cronologia para emissão das notas fiscais, segundo regras previstas no dispositivo que trata da venda à ordem.

Aduz, ainda, que tem dúvidas quanto ao valor a ser informado nas notas fiscais de remessa de partes e peças do equipamento de refrigeração (CFOP 5.949/6.949), pois a legislação é omissa acerca dessa questão.

Esclarece que, no caso de mercadoria que não comporta transporte de uma única vez, o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto Federal nº 7.212/2010, determina que as notas fiscais de remessa indiquem o valor da parte ou peça que sair do estabelecimento, de modo que a soma dos valores das remessas corresponda ao valor da nota fiscal de venda emitida pelo produtor.

Assevera que, diante da necessidade de remessa parcelada do produto por ele fabricado, não é possível

consignar nas notas fiscais de remessa ao destinatário final (CFOP 5949/6949) valor diverso daquele devido para partes e peças, que somarão o montante indicado na sua nota fiscal de venda, emitida em nome do adquirente original.

Posto isso, questiona se está correto:

a) o detalhamento da cronologia na emissão de notas fiscais para acobertar venda à ordem de mercadoria que não pode ser transportada de uma única vez, bem como em relação às informações a serem consignadas em cada uma delas;

b) o entendimento de que o valor a ser consignado nas notas fiscais de remessa em nome do destinatário final (CFOP 5.949/6.949) é o valor correspondente à parte do produto que sai do seu estabelecimento, de modo que a soma dos valores das remessas parceladas corresponda ao valor indicado na sua nota fiscal de venda, emitida em nome do adquirente originário;

c) que não há limite de prazo para a realização das remessas das partes e peças do equipamento, que podem seguir o cronograma de instalação.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, questionados pela consulente:

> *"Art. 237. O contribuinte, excetuado o produtor rural inscrito no CAD/PRO, emitirá nota fiscal (artigos 18, 20 e 21 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970):*
> *[...]*
> *§ 3.º No caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o imposto deva incidir sobre o todo:*
> *I - será emitida nota fiscal para o todo, sem indicação correspondente a cada peça ou parte, com o destaque do imposto, devendo nela constar que a remessa será feita em peças ou partes;*

II – a cada remessa corresponderá nova nota fiscal, sem destaque do imposto, mencionando-se o número, a série, quando for o caso, e a data da nota fiscal a que se refere o inciso I deste parágrafo.
§ 4.º A nota fiscal emitida para documentar transporte de mercadoria será distinta para cada veículo transportador.
[...]
DAS OPERAÇÕES DE VENDA À ORDEM OU PARA ENTREGA FUTURA
(artigo 578)
Art. 578. Na venda à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (art. 40 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajustes SINIEF 5/1986 e 1/1987; Ajuste SINIEF 1/1991).
§ 1.º Na hipótese deste artigo, o ICMS será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.
§ 2.º No caso de venda para entrega futura, por ocasião da efetiva saída global ou parcial da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do imposto, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação "Remessa – Entrega Futura", bem como o número, a data e o valor da operação da nota fiscal relativa ao simples faturamento.
§ 3.º Na hipótese do § 2º, o imposto deverá ser calculado com a observância do disposto no § 6º do art. 8º deste Regulamento.
§ 4.º No caso de venda à ordem, por ocasião da entrega global ou parcial da mercadoria a terceiros, deverá ser emitida nota fiscal:
I – pelo adquirente original, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário, consignando-se, além dos requisitos exigidos, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá promover a remessa da mercadoria;
II – pelo vendedor remetente:
1. em nome do destinatário, para acompanhar o transporte da mercadoria, sem destaque do imposto, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal de que trata o inciso I deste parágrafo, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;
2. em nome do adquirente original, com destaque do valor do imposto, quando devido, na qual, além dos requisitos exigidos, constarão, como natureza da operação, "Remessa Simbólica –

Venda à Ordem", o número, a série, sendo o caso, e a data da emissão da nota fiscal prevista no item 1 deste inciso.
[...]
ANEXO VIII
DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO
CAPÍTULO I
DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO
[...]
SUBSEÇÃO III
DAS REMESSAS DE PEÇAS, PARTES, COMPONENTES E ACESSÓRIOS PARA INSTALAÇÃO E MONTAGEM DE APARELHOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Art. 13. Na hipótese do § 3º do art. 237 deste Regulamento, tratando-se de remessa de peças, partes, componentes e acessórios destinados à instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, a nota fiscal de que trata o seu inciso I não conterá o destaque do imposto, desde que a conclusão da instalação ou montagem ocorra no prazo de 120 (cento e vinte) dias, contados da data da 1ª (primeira) remessa.
§ 1.º No caso de equipamentos especiais, cuja instalação ou montagem comprovadamente deva perdurar por prazo superior ao previsto neste artigo, poderá o contribuinte requerer a sua prorrogação ao Delegado da Receita, comprovando, por meio de elementos técnicos, a necessidade da dilatação do prazo e do cronograma de instalação ou de montagem.
§ 2.º Na nota fiscal emitida na forma estabelecida neste artigo deverá constar a expressão: "DESTAQUE DO ICMS DISPENSADO, CONFORME ART. 13 DO ANEXO VIII DO RICMS/PR".
Art. 14. Ao término da instalação ou montagem o contribuinte deverá emitir nota fiscal, com destaque integral do imposto anteriormente dispensado, calculado sobre o preço do produto atualizado monetariamente, segundo indexador estabelecido no contrato.
Parágrafo único. A nota fiscal referida neste artigo:
I - deverá conter a indicação dos números, da série, sendo o caso, das datas de emissão e dos valores relativos às notas fiscais de remessa;
II - será lançada no quadro "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS."

Da legislação transcrita, conclui-se que o § 3º do art. 237 do Regulamento do ICMS disciplina a emissão de nota

fiscal envolvendo fabricante e adquirente original, na hipótese em que o produto comercializado não necessite de atividade de montagem e instalação, de responsabilidade do fabricante. Assim, o remetente deve emitir a nota fiscal para o todo, com destaque do imposto, documentando o transporte parcial relativo às remessas de partes e peças com nota fiscal sem destaque do imposto, com menção à nota fiscal relativa à operação de venda.

Por sua vez, na hipótese de o adquirente original revender esse mesmo produto a consumidor final, aplicam-se também os procedimentos relativos a venda à ordem, previstos no art. 578 do Regulamento do ICMS. Nesta situação, deverão ser emitidas as notas fiscais especificadas no referido dispositivo.

Registre-se, ainda, que este Setor manifestou na Consulta nº 61, de 21 de junho de 2012, que na nota fiscal de remessa por conta e ordem de terceiros é facultativa a indicação do valor, mormente porque entre o fabricante e o destinatário final não há transação comercial. Entretanto, nada impede que seja consignado o valor das peças e partes nas notas de remessas parciais.

Por outro lado, tratando-se de situação de remessa de peças, partes, componentes e acessórios, que envolvem atividades de instalação e montagem do equipamento comercializado, de responsabilidade do fabricante, a nota fiscal de que trata o inciso I do art. 237 não conterá o destaque do imposto, desde que a conclusão da instalação ou montagem ocorra no prazo de 120 dias, contados da data da 1ª remessa, por estar a operação contemplada pela suspensão do pagamento do ICMS, nos termos do art. 13 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Transcorrido esse prazo, que poderá ser postergado pelo Delegado da Receita, a pedido do contribuinte, deverá ser emitida nota fiscal com destaque integral do imposto

anteriormente suspenso, calculado sobre o preço do produto atualizado monetariamente, segundo indexador estabelecido no contrato, se for o caso, conforme dispõe o art. 14 do Anexo VIII.

Registre-se, por fim, que a base de cálculo corresponde ao valor total cobrado da adquirente original, incluindo o custo da montagem, e que o tratamento tributário a ser observado para efeitos de determinação do imposto é aquele a que submetido o equipamento comercializado, e não o aplicável às suas partes e peças.

No caso retratado, mas em que a instalação ou montagem do equipamento é de responsabilidade do fabricante, mas em estabelecimento de terceiro, que não o do adquirente original, em razão de operação de revenda por esse praticada, aplicam-se as regras antes explicitadas, contidas no art. 237 e nos artigos 13 e 14 do Anexo VIII, conjuntamente com as relativas às da sistemática da venda à ordem, todas do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.699.898-7

CONSULTA Nº: 037, de 27 de abril de 2022

SÚMULA: ICMS. PÓ DE PEDRA. REMINERALIZADOR DO SOLO. DIFERIMENTO. INAPLICABILIDADE.

A consulente informa que tem como ramo de atividade a extração e o britamento de pedras e de outros materiais para construção e beneficiamento associado, destacando, ainda, que comercializa o produto "pó de pedra" obtido a partir da detonação da rocha denominada basalto, que se caracteriza como um remineralizador do solo.

Aponta que a Lei Federal nº 6.894, de 1980, dispõe

sobre a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes, corretivos, inoculantes, estimulantes ou biofertilizantes, remineralizadores e substratos para plantas, destinados à agricultura, tendo essa sido alterada pela Lei Federal nº 12.890, de 2013, para a inclusão dos remineralizadores como uma categoria de insumo destinado à agricultura.

Faz menção às disposições do Convênio ICMS 100/97, que prevê a redução da base de cálculo nas saídas de insumos agropecuários, como também às disposições relativas ao diferimento no pagamento do imposto, retratadas no artigo 44, inciso II, do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Expõe seu entendimento de que as operações internas com o produto pó de pedra, que tem a finalidade de remineralizar o solo, são abrangidas pelo diferimento do imposto mencionado e indaga, por fim, se está correta essa conclusão.

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *"ANEXO VIII – DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *CAPÍTULO II – DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO VII – DO SETOR AGROPECUÁRIO*
> *SUBSEÇÃO II – OUTROS INSUMOS AGROPECUÁRIOS*
> *Art. 44. É diferido o pagamento do ICMS nas operações com as seguintes mercadorias:*
> *...*
> *II – adubos simples ou compostos, e fertilizantes, inclusive da espécie inoculante biológico, de uso na agricultura e na pecuária;"*

Observa-se que, diante das circunstâncias de mercado que comumente afetam os fertilizantes tradicionais, o pó de pedra basáltica, que daqueles se diferencia marcantemente pela

característica da insolubilidade, vem ganhando notoriedade e ascendência em sua utilização na agricultura, devido à sua qualidade remineralizadora e, logo, pelas suas propriedades complementares na promoção da fertilidade do solo.

Esse cenário se confirmou com a edição da Lei Federal nº 12.890/2013, mencionada pela consulente, que, alterando a Lei nº 6.894/1980, passou a categorizar os remineralizadores como insumos da agricultura, assim especificando (com grifo):

> *Art 3º Para efeitos desta Lei, considera-se:*
> *a) fertilizante, a substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes vegetais;*
> *b) corretivo, o material apto a corrigir uma ou mais características desfavoráveis do solo;*
> *c) inoculante, a substância que contenha microorganismos com a atuação favorável ao desenvolvi-mento vegetal.*
> *d) estimulante ou biofertilizante, o produto que contenha princípio ativo apto a melhorar, direta ou indiretamente, o desenvolvimento das plantas.*
> *e) remineralizador, o material de origem mineral que tenha sofrido apenas redução e classifica-ção de tamanho por processos mecânicos e que altere os índices de fertilidade do solo por meio da adição de macro e micronutrientes para as plantas, bem como promova a melhoria das propriedades físicas ou físico-químicas ou da atividade biológica do solo; (grifado)*
> *f) substrato para plantas, o produto usado como meio de crescimento de plantas.*
>
> *Art. 4º As pessoas físicas ou jurídicas que produzam ou comercializem fertilizantes, corretivos, inocu-lantes, estimulantes ou biofertilizantes, remineralizadores e substratos para plantas são obrigadas a promover o seu registro no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, conforme dispuser o regulamento.*

Observa-se, a partir das disposições do retrotranscrito artigo 3º, que essa mesma lei federal que considerou os remineralizadores (alínea "e") como insumo desse setor também os distinguiu, por suas características, dos

fertilizantes (alínea "a").

Por seu turno, vê-se que o diferimento do imposto definido no inciso II do artigo 44 do Anexo VIII do RICMS é direcionado aos "adubos simples ou compostos, e fertilizantes, inclusive da espécie inoculante biológico", não incluindo os remineralizadores, apesar dos benefícios que esses também possam oferecer ao solo e às plantas.

Nota-se, para auxílio na análise, que os inoculantes, incluídos expressamente no dispositivo que prevê esse diferimento, constam, tal qual os remineralizadores, em alínea específica e distinta (alínea "c") do artigo 3º da Lei Federal nº 6.894/1980. Todos eles se sujeitam, ilustre-se, a registros específicos no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, conforme disposto no artigo 4º da mesma lei federal.

Cabe registrar, haja vista a menção a ele feita pela consulente, que as disposições presentes no Convênio ICMS 100/97, atinentes às previsões de redução da base de cálculo do imposto, não suscitam modificação no exame da questão posta.

Assim, sem previsão na legislação tributária, incorreto o entendimento da consulente, sendo inaplicável o diferimento do pagamento do imposto postulado à hipótese examinada.

PROTOCOLO: 18.837.373-9.

CONSULTA Nº: 038, de 27 de abril de 2022

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE EFETUADO POR TRANSPORTADORA LOCALIZADA EM OUTRA UNIDADE FEDERADA E NÃO INSCRITA NO

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

CAD/ICMS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.

A consulente, sediada e inscrita no Estado de Santa Catarina, informa que está enquadrada no regime do Simples Nacional e que tem como ramo de atividade principal o transporte rodoviário de cargas intermunicipal, interestadual e internacional e, como secundária, o comércio varejista de materiais de construção em geral.

Ressalta que, eventualmente, presta serviços de transporte de cargas iniciados no Estado do Paraná, cuja tomadora é empresa também localizada em Santa Catarina, emitindo o correspondente Dacte – Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico, sem destaque do imposto, haja vista sua condição de empresa do Simples Nacional.

Entende que essas prestações não estão submetidas ao regime de substituição tributária, por ser o tomador do serviço localizado fora do território paranaense, e que o artigo 5º do Anexo XI do Regulamento do ICMS não prevê o recolhimento do imposto de forma apartada da apuração do Simples Nacional, mas que, ainda assim, vem realizando o pagamento do imposto devido por essas prestações mediante GNRE e também pelo DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

Com o exposto, apresenta as seguintes indagações:

1. A empresa optante pelo Simples Nacional localizada em outra unidade federada, ao prestar serviço de transporte iniciado no Paraná, precisa recolher o imposto antecipado mediante GNRE, ou, de outro modo, pode recolher o imposto estadual apenas em sua apuração simplificada?

2. Sendo devida a cobrança do imposto, mediante GNRE, a consulente poderá deixar de recolher o ICMS pelo DAS, evitando assim a bitributação pelo imposto estadual?

---

3. Não sendo devido o recolhimento antecipado mediante GNRE, haja vista o pagamento pelo DAS, como comprovar a quitação do imposto em caso de fiscalização de trânsito promovida pelo fisco paranaense?

4. Na situação descrita, caso o tomador do serviço seja contribuinte do imposto localizado no Paraná, caberá a esse o recolhimento do imposto, por substituição tributária?

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *"Art. 73. Por ocasião da ocorrência do fato gerador, a Fazenda Pública poderá exigir o pagamento do crédito tributário correspondente (art. 36 da Lei n. 11.580, de 14 de novem-bro de 1996).*
> *...*
> *§ 4.º O pagamento será realizado exclusivamente nos agentes arrecadadores autorizados:*
> *I - dentro do território paranaense, em GR-PR;*
> *II - fora do território paranaense:*
> *a) em GNRE, nos casos de importação, Substituição Tributária - ST e das operações realiza-das mediante leilão;*
> *b) em GR-PR ou GNRE, nos demais casos, salvo determinação expressa.*
> *...*
> *Art. 74. O ICMS deverá ser pago nas seguintes formas e prazos (art. 36 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *I - por ocasião da ocorrência do fato gerador, nas operações realizadas por extratores ou produtores rurais inscritos no CAD/PRO, e nas operações ou prestações realizadas pelos demais contribuintes não inscritos no CAD/ICMS;*
> *...*
> *ANEXO IX - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTA-ÇÕES DE SERVIÇO*
> *CAPÍTULO II - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE*
> *Art. 142. É atribuída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao tomador do servi-ço, desde que seja remetente ou*

destinatário da mercadoria e contribuinte do imposto neste Estado, e à empresa transportadora contratante inscrita no CAD/ICMS, quando a prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas for realizada por transportador autônomo ou por transportadoras estabelecidas em outras unidades federadas, não ins-critos no CAD/ICMS, e que tenham optado pelo crédito presumido de que trata o item 46 do Anexo VII (inciso IV do art. 18 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).
§ 1.º O disposto neste artigo não se aplica quando o tomador do serviço for estabeleci-mento de empresa enquadrada no Simples Nacional ou produtor rural inscrito no Cadastro de Produtores Rurais - CAD/PRO." (grifado)

O estabelecimento da consulente não está localizado no Paraná e, conforme aponta, situa-se e é detentor de inscrição estadual no Estado de Santa Catarina, onde está enquadrado no regime do Simples Nacional.

Ao promover, todavia, prestações de serviço de transporte de cargas com início no Paraná, torna-se, relativamente a essas prestações, contribuinte paranaense, não detendo, porém, inscrição estadual neste Estado.

Nesses termos, não sendo inscrita no CAD/ICMS, não cabe à consulente cogitar de pagamento do imposto aqui devido na qualidade de empresa enquadrada no Simples Nacional ou mesmo mediante DAS. E, de igual maneira, inaplicáveis ao seu caso as disposições descritas no Anexo XI do RICMS, inclusive do seu artigo 5°, que especificamente menciona.

O recolhimento do imposto devido por contribuintes não inscritos no CAD/ICMS deve ser efetuado por ocasião da ocorrência do fato gerador, como é o caso da prestação de serviço de transporte iniciada em território paranaense e realizado por transportadora inscrita somente em outra unidade federada. Com efeito, é como expressamente determina o inciso I do artigo 74 do RICMS, antes transcrito.

Assim, respondendo à primeira questão, deve o pagamento do imposto ser efetuado por ocasião da ocorrência do

fato gerador, na forma da legislação tributária (§ 4º do artigo 73 e inciso I do artigo 74, ambos do RICMS).

Com respeito à segunda questão, ressalta-se, como esclarecido na resposta à primeira questão, que o imposto incidente nas prestações iniciadas no Paraná é devido a este Estado, sendo recolhido já por ocasião do fato gerador.

Logo, não cabe uma nova exigência ou pagamento de imposto pela mesma prestação, devendo a consulente, no entanto, orientar-se perante o fisco do Estado em que está estabelecida e inscrita, de maneira a se evitar a duplicidade de recolhimento.

Uma vez já respondido que é necessário o recolhimento do imposto em GNRE, resulta prejudicada a resposta à terceira questão.

Por fim, quanto à quarta questão, se for contratada para prestação de serviço de transporte de cargas iniciada em território paranaense, por remetente ou destinatário da mercadoria ou por empresa transportadora contratante, ambos inscritos no cadastro estadual, salvo se forem enquadrados no Simples Nacional, a consulente será substituída tributária, com o imposto devendo ser recolhido na forma do artigo 142 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, antes transcrito.

PROTOCOLO: 18.535.159-9.

CONSULTA Nº: 039, de 05 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COSMÉTICOS. ADQUIRENTE VAREJISTA. SIMPLES NACIONAL.

A consulente, empresa optante pelo Simples Nacional e cadastrada na atividade econômica de comércio varejista de

cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (CNAE 4772-5/00), informa que atua, predominantemente, na prestação de serviço de cabeleireiros, manicure, pedicure e estética, sendo que realiza a venda de produtos de forma eventual, adquirindo mercadorias da empresa franqueadora localizada no Estado de Pernambuco, que também é optante pelo Simples Nacional.

Expõe que, de acordo com o disposto no § 1º do art. 96 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, o estabelecimento remetente localizado em Pernambuco é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas. Contudo, o inciso II da cláusula segunda do Protocolo ICMS 54, de 29 de dezembro de 2017, determina que suas disposições não se aplicam nas operações interestaduais iniciadas em Pernambuco e destinadas ao Paraná.

Por essa razão, indaga quem é o responsável pela retenção do imposto devido por substituição tributária nas aquisições que promove de remetente localizado em Pernambuco, e se essa responsabilidade pode ser atribuída ao estabelecimento paranaense, conforme disposto no art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Também, conforme disposto no § 3º e no inciso II do § 4º, todos do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aduz que, no cálculo do imposto devido por substituição tributária, deve ser aplicada a alíquota interestadual para a dedução do ICMS correspondente à operação própria. No entanto, sendo entendimento do remetente que, em operações interestaduais entre empresas optantes pelo Simples Nacional, aplica-se a alíquota interna da unidade federada de origem, indaga se está correto o cálculo que apresenta.

Por fim, menciona que, nos termos do inciso III do art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, nas operações internas com produtos cosméticos, aplica-se o diferimento na

proporção de 52% do valor do imposto, o que reduz a carga tributária de 25% para 12%, indagando se, para o cálculo do diferencial de alíquotas, é possível aplicar esse diferimento, nas operações interestaduais com mercadorias adquiridas para uso ou consumo.

RESPOSTA

Relativamente ao primeiro questionamento, considerando o disposto no inciso II da Cláusula segunda do Protocolo ICMS 54, de 29 de dezembro de 2017, que determina expressamente que suas disposições não se aplicam às operações interestaduais entre o Estado de Pernambuco e do Paraná, resta afastada a responsabilidade do remetente domiciliado naquela unidade federada pela retenção do imposto devido por substituição tributária. Excetua-se dessa regra as operações com as mercadorias relacionadas, por meio do Código Especificador da Substituição Tributária – CEST, na Cláusula primeira do Protocolo ICMS 58, de 2 de outubro de 2018, desde que inseridas na tabela de que trata o art. 96 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Relativamente às operações em que o remetente não figurar como substituto tributário, esclarece-se que deve ser observado o disposto no art. 11 do Anexo IX do diploma regulamentar, pois o Paraná não dispõe de autorização para eleger contribuinte de Pernambuco sujeito passivo por substituição tributária, ficando responsável pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária o revendedor adquirente, sendo devido o pagamento do ICMS por ocasião da entrada da mercadoria no território paranaense.

A consulente, ainda que optante pelo Simples Nacional, está sujeita às mesmas regras estabelecidas ao contribuinte incluído no regime normal de apuração, devendo observar o disposto no § 4º do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS para o cálculo do imposto não retido pelo

remetente.

Destaca-se que, para efeitos de cálculo, o montante do crédito a ser abatido para determinação do imposto devido por substituição tributária deve ser obtido observando a alíquota interestadual aplicável à operação (de 12% ou de 4%), e esse imposto calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo, deduzindo-se do valor obtido o montante correspondente ao crédito.

Quanto ao diferencial de alíquotas, ressalte-se ser devido apenas na hipótese de a consulente adquirir produtos exclusivamente para seu uso, porquanto em relação aos produtos passíveis de revenda deve obrigatoriamente recolher o ICMS devido por substituição tributária, ainda que sejam posteriormente destinados ao uso próprio, fazendo jus, nesse caso, à recuperação do imposto pago em excesso, nos termos do artigo 86 e dos artigos 6º-A e 6º-B do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Assim, em relação aos produtos adquiridos exclusivamente para uso na atividade de prestação de serviço, que se sujeita ao ISS, deve o remetente localizado em outra unidade federada efetuar o pagamento do diferencial de alíquotas (Difal) de que tratam os artigos 540 e seguintes do Regulamento do ICMS, na forma e no prazo previstos no art. 544 do citado diploma regulamentar, por ser exigido do promotor das operações o pagamento desse imposto na condição de contribuinte propriamente dito e não na de substituto tributário.

Por fim, expõe-se que o diferimento parcial previsto no inciso III do art. 28 do Anexo VIII do RICMS se aplica às operações de saídas internas entre contribuintes e às operações de importação. Portanto, esse tratamento tributário não se aplica às operações interestaduais, até porque, como regra, a alíquota interestadual é de 12%.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

PROTOCOLO: 18.669.962-9.

CONSULTA Nº: 040, de 10 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. APARELHOS AGRÍCOLAS PARA PULVERIZAÇÃO E IRRIGAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DO CÓDIGO NCM. DIFERIMENTO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de "comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças" (CNAE 4661-3/00), informa que realiza operações internas com mercadorias classificadas nos códigos 8424.81.11, 8424.81.19 e 8424.81.90 da NCM e que os produtos dessas classificações estão submetidos ao diferimento do ICMS, previsto no inciso XIII do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Relata que com a edição do Decreto Federal nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, que aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, os códigos citados foram reclassificados para 8424.41.00 e 8424.49.00. Com isso, questiona se ainda é aplicável o diferimento previsto no inciso XIII do artigo antes mencionado.

Também, informa que revende mercadorias para produtores rurais, pessoas físicas e jurídicas, cadastrados no CAD/PRO ou no CAD/ICMS, e que tem dúvidas se é aplicável o diferimento a essas operações, haja vista o disposto no inciso III do art. 45 do Anexo VIII.

Por fim, indaga se pode manter os créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais de aquisição dessas mercadorias, mesmo aplicando o diferimento do imposto nas operações realizadas em território paranaense.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se os dispositivos pertinentes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO VIII DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO (artigos 1º a 46)*
> *...*
> *SEÇÃO VII DO SETOR AGROPECUÁRIO (artigos 42 a 45)*
> *...*
> *Art. 44. É diferido o pagamento do ICMS nas operações com as seguintes mercadorias:*
> *...*
> *XIII - tratores, aparelhos e implementos agrícolas, classificados nos códigos NCM 8424.8, 8433.20.90, 8433.59.90, 8433.51.00 e 8701.9, e suas partes classificadas no código NCM 8433.90.90, destinados ao uso exclusivo na produção agropecuária;*
> *...*
> *Art. 45. Encerra-se a fase de diferimento em relação aos produtos arrolados no art. 44 deste Anexo:*
> *I - na saída para outro Estado ou para o exterior;*
> *II - na saída de produtos resultantes da sua utilização, salvo se houver disposição específica de diferimento ou suspensão do imposto para essa operação, hipótese em que observar-se-á a regra pertinente;*
> *III - na saída para produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS."*

Também, em razão de nova redação dada à Nomenclatura Comum do Mercosul, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2017, apresenta-se Tabela de Correlação da NCM 2012 x NCM 2017, relativamente aos produtos classificados na subposição 8424.81:

2012		*2017*	
Código	*Descrição*	*Código*	*Descrição*

8424.81.11	*Aparelhos manuais*	*8424.41.00*	*Pulverizadores portáteis*
		8424.82.90	*Outros*
8424.81.19	*Outros*	*8424.41.00*	*Pulverizadores portáteis*
		8424.49.00	*Outros*
		8424.82.90	*Outros*
8424.81.21	*Por aspersão*	*8424.82.21*	*Por aspersão*
8424.81.29	*Outros*	*8424.82.29*	*Outros*
8424.81.90	*Outros*	*8424.41.00*	*Pulverizadores portáteis*
		8424.49.00	*Outros*
		8424.82.90	*Outros*

Fonte: https://emecinco.com/alteracoes-na-tabela-ncm-2017/

Destaca-se que o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que a alteração de código na NCM, não obstante estar expressa a codificação anterior em dispositivo da legislação tributária, não altera a aplicabilidade da norma, desde que a mercadoria encontre efetiva identidade com aquela descrita e à qual se direciona o dispositivo (precedentes: Consultas nº 7, de 31 de janeiro de 2003, nº 26, de 16 de março de 2017, e nº 15, de 9 de fevereiro de 2021).

Esse entendimento está firmado no Convênio ICMS 117/1996, "...no sentido de que as reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH não implicam mudanças quanto ao tratamento tributário dispensado pelos Convênios e Protocolos ICM/ICMS em relação às mercadorias e bens classificados nos referidos códigos."

Essa regra se encontra também retratada no Decreto nº 6.498, de 17 de março de 2010.
Assim, o diferimento previsto no inciso XIII do art. 44 do Anexo VIII abrange os aparelhos para uso na atividade agropecuária classificados na subposição 8424.8 da versão 2012 da NCM, os quais se constituem em aparelhos de projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós e que, na versão atual, estão classificados nas subposições 8424.4 e 8424.8.

Com isso, tendo em vista que a norma regulamentar de diferimento em exame contempla todos os aparelhos classificados na subposição 8424.8 da versão 2012 da NCM e esses são os mesmos classificados, na sua versão 2017, nas subposições 8424.4 e 8424.8, é aplicável o diferimento previsto no inciso XIII do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, nas operações internas com esses produtos, desde desenvolvidos para uso na atividade agropecuária.

Quanto à segunda questão, dentre outras hipóteses, o diferimento em relação às operações previstas no art. 44 do

Anexo VIII se encerra na saída interna para produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS. Portanto, nas vendas internas realizadas para produtores rurais inscritos, é aplicável o diferimento.

Em relação ao crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias tributadas, destaca-se que o fato de as operações posteriores de saída ocorrerem sob diferimento, não implica vedação à sua apropriação e utilização, ou mesmo seu estorno, pois para tal, deveria haver regra expressa nesse sentido.

Assim, em se tratando de créditos decorrentes de operações interestaduais com os mencionados produtos, não há vedação à sua manutenção quando da ocorrência de operação posterior submetida ao diferimento.

PROTOCOLO: 18.690.947-0.

CONSULTA Nº: 041, de 31 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. PARTES E PEÇAS PARA MANUTENÇÃO DA FROTA DE VEÍCULOS DE CARGA. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO.

A consulente, que atua no ramo de transporte rodoviário de carga, informa que não é optante pelo crédito presumido previsto nos itens 46 e 47 do Anexo VII do Regulamento do ICMS e que, por isso, apropria-se do crédito decorrente das operações de aquisição de bens e mercadorias, nos termos do § 4º do art. 25 do mesmo diploma legal.

Expõe que adquire peças para manutenção de sua frota de veículos de carga e que tem dúvidas se pode se creditar do valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Defende que essas mercadorias podem ser classificadas como ativo permanente, observando que essa expressão foi substituída na Lei Federal nº 6.404/1976 (alínea "c" do § 1º do art. 178) pelo termo ativo não circulante, com a edição da Lei nº 11.941/2009.

Indaga se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

De início, transcreve-se o dispositivo pertinente do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"Art. 25. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *§ 4.º O contribuinte prestador de serviço de transporte inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS – CAD/ICMS, que não optar pelo crédito presumido previsto nos itens 46 e 47 do Anexo VII, poderá se apropriar do crédito do imposto das operações tributadas de aquisição de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, bem como de mercadorias destinadas ao ativo permanente, efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte em que este Estado seja sujeito ativo, observado o seguinte:"*

Com a edição da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, passou-se a reconhecer o direito ao crédito do imposto relativo a quaisquer materiais entrados no estabelecimento, desde que relacionados com a atividade do estabelecimento, ou seja, passou-se a admitir o crédito relativo a bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso ou consumo do estabelecimento. Contudo, para os materiais de uso ou consumo, a partir de janeiro de 2033 é que poderá ser feita

a apropriação, conforme disposto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar citada.

Esclarece-se, quanto ao termo "ativo permanente" contido na legislação do ICMS transcrita, que é utilizado com o significado de ativo imobilizado.

Especificamente para as prestações de serviço de transporte, a legislação estadual autoriza que aquisições de determinadas mercadorias para uso ou consumo ensejem a possibilidade de apropriação do crédito do imposto, descrevendo-as taxativamente no § 4º do art. 25, antes transcrito.

Além dessas, está prevista a apropriação do imposto pago nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado desde que efetivamente utilizados na prestação do serviço de transporte.

Conforme disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (...)", devendo a interpretação dos textos normativos se orientar pelas acepções nele determinadas.

Assim, apesar de a legislação do ICMS não ter estabelecido o conceito e alcance do termo ativo imobilizado, esse deve se enquadrar efetivamente no que dispõem os artigos 2º, 178 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, bem como nas normas contábeis.

Registre-se, por fim, que quando se tratar de bem do ativo imobilizado, o crédito deve ser efetuado na proporção de 1/48 avos, em conformidade como o estabelecido no § 3º do art. 26 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.380.081-7.

CONSULTA Nº: 042, de 12 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. LOCAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A consulente, cadastrada na atividade de comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos (CNAE 4669-9/99), aduz que também tem como atividade a locação de equipamentos que compõem soluções que comercializa, os quais são atualmente importados pela matriz, localizada em São Paulo, sendo que esse estabelecimento também realiza as remessas de tais equipamentos para locação.

Aduz que, em razão de os equipamentos serem locados para clientes localizados em diversas unidades federadas, incorre em elevados custos logísticos quando do retorno do bem, e posterior remessa a outro cliente, tendo em vista a necessidade de retorno físico destes equipamentos para sua matriz em São Paulo.

Informa ainda que possui filiais nos Estados de Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Pernambuco e Paraná e tem dúvidas quanto à possibilidade de os bens remetidos em locação, pela sua matriz em São Paulo, serem devolvidos para outro estabelecimento da consulente, localizado mais próximo de seu cliente.

Assevera que também tem dúvidas sobre a possibilidade de os bens registrados no ativo da filial no Paraná e remetidos em locação sejam devolvidos a filiais de outros Estados.

Reporta-se à Consulta nº 82, de 10 de novembro de 2011, deste Setor, que manifestou o entendimento de que a locação de bens móveis (equipamentos) está fora do campo de incidência do ICMS, e sustenta que, embora amplamente

reconhecido que não incide o imposto nas operações de locação de mercadorias, os artigos 2º e 3º do Regulamento do ICMS, que tratam das hipóteses de incidência e de não incidência, não abordam de forma expressa essa situação.

Aduz ainda que os contribuintes que realizam essa espécie de operação são obrigados a emitir nota fiscal para documentar a remessa e o retorno dos bens locados, consignando no campo "Informações Complementares" da nota fiscal se tratar de remessa de bem em locação, ainda que sem destaque de ICMS.

Entende que a operação pretendida se assemelha a da venda à ordem, conforme previsão do art. 491 do Regulamento do ICMS.

Menciona que a alínea "b" do inciso III do art. 237 do Regulamento do ICMS prevê a possibilidade de transferência real ou simbólica de mercadoria, na hipótese de transmissão de sua propriedade quando tenha saído de estabelecimento sem o pagamento do imposto, em razão de locação. Logo, aduz que a norma prevê a possibilidade de o locador da mercadoria vender tal produto a outro contribuinte, com a remessa simbólica a este.

Entende que a referida regra se assemelha à hipótese pretendida pela consulente, qual seja, retorno físico do bem locado a outros estabelecimentos de mesma empresa, uma vez que o estabelecimento locador estaria autorizado a transferir as mercadorias simbolicamente para aquele estabelecimento da mesma empresa que recebeu o bem locado em retorno.

Por fim, manifesta que, relativamente à incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias, o Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Constitucionalidade nº 49 reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do ICMS. Logo, eventual transferência de propriedade do bem locado pela matriz da consulente em São Paulo para sua filial no Paraná estaria fora do campo de incidência do ICMS.

Posto isso, questiona:

1. no término dos contratos de locação de equipamentos, os bens podem ser remetidos pelo cliente da consulente diretamente para a sua filial localizada no Paraná, em vez de retornarem fisicamente para a matriz em São Paulo?

2. A operação pretendida poderá ser realizada como retorno simbólico ao estabelecimento paulista e como posterior remessa simbólica à filial do Paraná?

3. Caso seja positiva a resposta ao item anterior, quais os procedimentos a serem adotados pela consulente e por seu cliente?

4. No caso de bens do ativo imobilizado registrados em nome da filial localizada no Paraná, ao término de contratos de locação de equipamentos, os bens podem ser remetidos pelo cliente da consulente diretamente a algum dos estabelecimentos filiais da empresa, sem retornar ao estabelecimento remetente original?

5. Quais são os tipos de notas fiscais a serem emitidas e os códigos a serem utilizados pela consulente e por seu cliente? Deve ser inserida alguma informação adicional nos documentos?

6. Haverá incidência de ICMS na operação?

RESPOSTA

A respeito da matéria questionada, este Setor Consultivo tem manifestado que não incide ICMS na locação de bens móveis, assim entendida aquela efetuada nos termos dos artigos 565 a 578 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, caracterizada pela cessão de uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição (precedentes: Consultas nº 82, de 10 de novembro de 2011, nº 76, de 14 de setembro de 2017 e nº 65, de 17 der setembro de

2019).

Essa conclusão decorre do fato de que na locação de bem móvel não ocorre a circulação da mercadoria, já que o locatário se obriga a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, ressalvadas as deteriorações naturais ao uso regular.

Na hipótese de o locador exercer também atividade sujeita ao ICMS, deve observar que a aquisição de bens para locação não gera direito a crédito de ICMS.

Sublinhe-se, ainda, que na hipótese de o contrato de locação prever também a prestação de serviço de manutenção e o fornecimento de componentes e insumos necessários ao funcionamento do bem locado, os serviços e o fornecimento de materiais devem observar o tratamento tributário a que estão submetidas essas atividades (ISS e ICMS) (precedente: Consulta nº 82, de 10 de novembro de 2011).

Relativamente aos demais questionamentos, registre-se que em razão de a operação de locação não estar no campo de incidência do ICMS, o que abrange inclusive a operação de transferência de bens destinados exclusivamente à locação, o locador e o locatário, estabelecidos em território paranaense, quando contribuintes do imposto, devem emitir documentos fiscais que retratem a integralidade das operações realizadas, com o fim de certificar que se tratam efetivamente de operações de entradas e de saídas de bens destinados exclusivamente à locação, em conformidade com as condições e termos firmados no respectivo contrato de locação, sem repercussão no campo do ICMS.

PROTOCOLO: 18.921.879-6

CONSULTA Nº: 043, de 12 de maio de 2022

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

SÚMULA: ICMS. IMUNIDADE.

As consulentes, apresentando-se como entidades de assistência social criadas pela Lei Federal nº 8.706/1993, informam que possuem sede no Distrito Federal e que em conjunto com suas respectivas filiais atuam em estreita cooperação com o Poder Público, desenvolvendo programas assistenciais voltados à promoção social do trabalhador do setor de transporte em geral, notadamente nos campos de lazer, saúde e educação, bem como atuando no desenvolvimento, treinamento, aperfeiçoamento e formação desses profissionais.

Expõem que, por disposição constitucional, estão beneficiadas pela imunidade de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços.

Desse modo, alegam que fazem jus ao não pagamento de ICMS incidente sobre aquisições de bens e mercadorias adquiridos para utilização na consecução de seus objetivos institucionais e estatutários, à luz do que exige a lei que as instituiu.

Reportam-se à orientação do STF – Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 608.872, realizado sob a sistemática de repercussão geral (Tema 342), que reconheceu ser aplicável a imunidade na hipótese em que os seus beneficiários se encontrem na posição de contribuinte de direito.

Nesse sentido, aduzem exercer a posição de contribuintes de direito nas hipóteses em que adquirem bens e mercadorias para uso ou consumo, bem como para o ativo imobilizado, necessários para a efetiva consecução das inúmeras ações sociais e assistenciais que promovem, justificando o entendimento sob o argumento de que não repassam o encargo do imposto a terceiros, assumindo-o integralmente.

Pelas razões expostas, requerem que lhes seja explicitada a questão, com a confirmação de que fazem jus à imunidade do ICMS, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas, na situação antes retratada, em que figuram como adquirentes.

RESPOSTA

A regra de imunidade em exame se encontra disposta na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição da República, com a seguinte redação:

> *"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *...*
> *VI – instituir impostos sobre:*
> *...*
> *c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;*
> *...*
> *§ 4.º – As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.".*

Relativamente ao seu alcance, conforme exposto pelas consulentes, o STF, após apreciar o Tema 342 de Repercussão Geral, no RE 608.872/MG, cujo julgamento ocorreu 23.2.2017, fixou a seguinte tese:

> *"A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.".*

Na mencionada ação, discutiu-se a imunidade tributária de entidade filantrópica, relativamente ao ICMS

devido por seus fornecedores (contribuintes de direito) e a ela repassado como consumidora (contribuintes de fato).

Analisou o STF hipótese em que a entidade assistencial impetrante figura como adquirente de mercadoria em operação tributada pelo ICMS, sendo oportuno, para melhor compreensão da decisão, transcrever a ementa do acórdão:

> *"Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.*
> *1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.*
> *2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).*
> *3. A Súmula nº 591, aprovada em 1976, preconiza que "a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados".*
> *4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.*
> *5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo*

irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.
6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido transladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa translação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.
7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia.
Precedentes.
8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege.
9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.".

Nos termos da ementa, verifica-se que o STF não julgou relevante para o deslinde da questão o argumento da repercussão econômica, arguindo que a entidade beneficiária da imunidade, quando adquirente de bens e mercadorias

(contribuinte de fato), embora possa arcar com o ônus financeiro dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço.

Registre-se que a situação fática objeto de julgamento pelo STF é justamente a descrita pelas consulentes: operação de aquisição de mercadorias utilizadas na consecução das finalidades e objetivos essenciais da entidade.

Nessa situação, o STF não reconheceu o direito de a impetrante da ação se beneficiar da imunidade, dando provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado de Minas Gerais, arguindo que quem exerce a condição de contribuinte são os fornecedores das mercadorias à impetrante.

Logo, equivocado o entendimento das consulentes, de que fazem jus à imunidade relativamente ao imposto, quando adquirem mercadorias para o ativo imobilizado ou para uso ou consumo. Nesse caso, não recolhem ICMS, pois o que desembolsam em tais aquisições não é tributo, mas preço, sendo contribuintes do imposto os fornecedores das consulentes, que estão obrigados a recolher o imposto, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas em se tratando de operações interestaduais, sempre que devido na operação de venda.

PROTOCOLO: 18.761.063-0.

CONSULTA Nº: 044, de 12 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. MATERIAIS DE EMBALAGEM E SACOLAS PLÁSTICAS ADQUIRIDAS POR SUPERMERCADO. CRÉDITO FISCAL E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EXAME E CONSIDERAÇÕES.

A consulente informa que atua no ramo de comércio

varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados – e que efetua a compra de embalagens plásticas, bandejas de isopor, sacos e filmes plásticos, todos utilizados no acondicionamento das mercadorias para comercialização, e sacolas plásticas fornecidas para que os clientes façam o transporte das mercadorias que adquirem.

Faz alusão ao teor da Consulta nº 23, de 2 de fevereiro de 2014, deste Setor Consultivo, e a julgado em Recurso Especial do STJ – Superior Tribunal de Justiça (Resp 1.830.894–RS), para formular as seguintes indagações:

1. É correto o aproveitamento de crédito fiscal nas mencionadas compras de embalagens plásticas, bandejas de isopor, sacos e filmes plásticos? Deve esse crédito ser feito nos campos específicos de base de cálculo do ICMS e de valor do ICMS ou na apuração do imposto, em conta gráfica? Qual CFOP deve ser utilizado, 1.101 ou 2.101?

2. Nas aquisições interestaduais das mercadorias assinaladas na questão anterior, há exigência do diferencial de alíquotas?

3. Se afirmativa a resposta à primeira indagação, como deve ser realizada a baixa dos mencionados produtos, já que, como no caso da saída de pão doce, por exemplo, ocorre conjuntamente a saída da bandeja de isopor onde é colocado e a película no qual é envolvido? Cabe a emissão de documento fiscal com CFOP 5.949? Como se identifica o valor do crédito fiscal cabível?

4. E quanto às sacolas de plástico fornecidas aos clientes para facilitar o transporte das mercadorias adquiridas, há possibilidade de aproveitamento do crédito do imposto correspondente?

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *TÍTULO I – DAS DISPOSIÇÕES BÁSICAS*
> *CAPÍTULO I – DA INCIDÊNCIA*
> *Art. 2.º O imposto incide sobre (art. 2º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *VI – a entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outras unida-des federadas, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;*
> *...*
> *CAPÍTULO VII – DA APURAÇÃO E DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO*
> *SEÇÃO I – DO REGIME NORMAL*
> *Art. 25. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *Art. 26. Para a compensação a que se refere o art. 25 deste Regulamento, é assegurado ao contribu-inte 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 inter-municipal ou de comunicação (art. 24 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).*
> *...*
> *§ 9.º As mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito a cré-dito quando nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033 (Leis Complementares nº 138, de 29 de dezembro de 2010, e nº 171, de 27 de dezembro de 2019).*
> *§ 10. Para efeitos do disposto no § 9º, entende-se como mercadoria destinada ao uso ou consumo do estabelecimento, a que não seja utilizada na comercialização e a que não seja empregada para inte-gração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou na produção rural.*

Art. 341. O livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destina-se à escrituração da entrada de mercadoria no estabelecimento, a qualquer título, ou de serviço por este tomado (art. 70 do Convê-nio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajuste SINIEF 13/2010; art. 87 do Convênio SINIEF 6/1989; Ajuste SINIEF 2/2009).
...
VI - ICMS - Valores Fiscais - Operações ou Prestações com Crédito do Imposto:
a) Base de Cálculo: o valor sobre o qual incide o ICMS;
b) Alíquota: a alíquota do ICMS que foi aplicada sobre a base de cálculo indicada na alínea "a" deste inciso;
c) Imposto Creditado: o valor do imposto creditado;

Art. 378. Fica instituída a Escrituração Fiscal Digital - EFD, em arquivo digital, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse da Sefa, bem como no registro de apuração do ICMS referente às operações e prestações praticadas pelo contribuin-te (Convênio ICMS 143/2006; Ajuste SINIEF 2/2009).
...
§ 3.º O contribuinte deverá utilizar a EFD para efetuar a escrituração do (Ajustes SINIEF 2/2009 e 2/2010):
I - Livro Registro de Entradas;

No que tange à primeira questão, como já manifestado pelo Setor Consultivo, as aquisições de embalagens plásticas, bandejas de isopor, sacos e filmes plásticos utilizados para conter e proteger mercadorias comercializadas no âmbito das atividades como a da consulente (supermercados), empregados normalmente para embalar frios, produtos de padaria, frutas, verduras etc, conferem direito ao crédito do imposto, por participarem efetivamente do ciclo de comercialização desses produtos e serem nele diretamente utilizados.

Com efeito, veja-se excertos da Consulta nº 58, de 5 de junho de 2008, replicados na Consulta nº 23, de 27 de janeiro de 2014:

"Questiona, em virtude do exposto, se é possível creditar-se do imposto:
1. no caso das embalagens como sacos plásticos e de papel,

bandejas de isopor, bobinas plásticas e de papel, todas adquiridas com a finalidade de embalar os produtos, tanto na padaria, quanto no açougue existentes no estabelecimento;
2. das embalagens que são utilizadas por seus clientes, consumidores finais, para embalar as mercadorias como frutas, verduras, legumes etc.;
...
RESPOSTA
A matéria questionada refere-se à possibilidade de creditamento do imposto, por empresa que atua no ramo de supermercados, das diversas embalagens por ela utilizadas em sua atividade.
...
Observa-se, em face do exposto pela Consulente, que parte dos produtos por ela arrolados fazem parte da etapa de comercialização de suas mercadorias, razão pela qual é admissível o crédito do imposto pago pelas aquisições ocorridas.
Daí responder-se afirmativamente com relação às questões n. 1 e 2, por integrarem as embalagens descritas o valor das operações de circulação das mercadorias."

Note-se que o fundamento desse direito ao crédito advém a contrário senso do disposto no "caput" e nos §§ 9º e 10 do artigo 26 do RICMS, já que esses materiais, no caso, não se configuram como de uso ou consumo, cujo direito ao crédito está postergado para 1º de janeiro de 2033, conforme previsto na alínea "c" do inciso IV do artigo 33 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Cabe, portanto, a escrituração das notas fiscais dessas aquisições na EFD – Escrituração Fiscal Digital (Livro Registro de Entradas), com as respectivas indicações de que trata o inciso VI do artigo 341 do RICMS.

Não se verifica, todavia, a inserção desses materiais no conceito de embalagens para apresentação ou de insumos de cunho industrial, sendo impróprio o registro dessas aquisições sob os CFOP 1.101/2.101, pois de industrialização não se trata. E, como também não será consignada a saída detalhada dos produtos de embalagem nos documentos fiscais, mas apenas das mercadorias nas quais serão eles aplicados, as

correspondentes entradas devem ser lançadas com o CFOP 1.949/2.949 – "Outra Entrada de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada".

Com respeito à segunda questão, haja vista, como já explicitado, que são aquisições de materiais que participam direta e efetivamente da comercialização de mercadorias, não se contextualizam como materiais para uso e consumo e não se submetem, dessa maneira, à exigibilidade do diferencial de alíquotas de que trata o inciso VI do artigo 2º do RICMS.

Acerca da terceira questão, ressalta-se que a saída dos produtos de embalagem aqui examinados se dá conjuntamente com as mercadorias nas quais são esses empregados, sem que seja necessário seu detalhamento ou especificação nos documentos fiscais de saída. Quanto ao tributo, será considerada a integração dos materiais à base de cálculo do imposto destacado pela saída das mercadorias principais.

Frisa-se, ainda, que não se faz impositiva a emissão de qualquer documentação fiscal de baixa dos materiais, podendo apenas ser indicada essa ocorrência na escrita contábil ou de alguma outra forma demonstrável.

Por seu turno, a quarta questão versa sobre sacolas plásticas disponibilizadas livremente aos clientes, de maneira a facilitar o transporte das mercadorias que adquirem, não se amoldando, diferentemente daqueles materiais antes aqui analisados, à efetiva participação na comercialização ou mesmo à essencialidade na consecução dessa atividade, não propiciando, como consequência, direito a crédito do imposto, salvo a partir do prazo definido na já mencionada alínea "c" do inciso IV do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/1996.

Exatamente nesse sentido, esclareceram as mesmas Consultas nº 58/2008 e 23/2014, já citadas, senão veja-se:

> *"No que se refere à terceira indagação, as sacolas ou embalagens entregues aos clientes na "frente de caixa", após o*

pagamento dos produtos adquiridos, apenas destinadas ao seu transporte, com ou sem propaganda do estabelecimento, essas não se confundem com embalagens para acondicionamento das mercadorias e não fazem parte do ciclo de sua comercialização, não sendo permitido o crédito do imposto".

Também o Poder Judiciário, inclusive no julgado do STJ invocado pela consulente, não reconhece o crédito fiscal relativo às sacolas plásticas fornecidas.

Essas sacolas, por sua notória distinção perante os materiais apreciados nas questões anteriores, configuram sim material de uso ou consumo, estando, logo, sujeitas ao diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais.

É como se responde.

PROTOCOLO: 18.805.803-5.

CONSULTA Nº: 045, de 12 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. FUNREP.

A consulente, que congrega e representa sindicatos e categorias econômicas do comércio de bens, serviços e turismo do Paraná, apresenta questionamento acerca do conteúdo e alcance do disposto no art. 2º do Decreto nº 9.810, de 14 de dezembro de 2021, que regulamenta a cobrança do depósito destinado ao Fundo de Recuperação e Estabilização Fiscal do Paraná – FUNREP, a ser realizado a título de contrapartida de incentivo ou benefício fiscal.

Requer que seja explicitado se os valores de créditos presumidos submetidos ao FUNREP seriam os montantes integrais escriturados a esse título ou se a base de cálculo do respectivo fundo corresponderia ao montante efetivo do benefício, com a exclusão dos créditos de ICMS decorrentes das

aquisições.

RESPOSTA

Para esclarecimento da questão, transcreve-se excertos do art. 2º do Decreto nº 9.810/2021, com a redação dada pelo Decreto nº 10.899, de 2 de maio de 2022:

> *"Art. 2.º O estabelecimento beneficiário dos incentivos ou benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relacionados no Anexo Único deste Decreto, fica obrigado a realizar depósito destinado ao FUNREP, calculado mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor do respectivo incentivo ou benefício utilizado.*
> *...*
> *§ 2º Considera-se incentivo ou benefício fiscal utilizado, para efeitos de determinação da importância devida ao FUNREP, o valor mensal de crédito presumido apropriado na Escrituração Fiscal Digital – EFD subtraídos os estornos decorrentes:*
> *I – de operações de devolução de mercadorias com incentivo ou benefício fiscal, a que se refere este Decreto;*
> *II – do montante excedente apurado após o ajuste trimestral, nas hipóteses em que a utilização do crédito presumido estiver limitada a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total de débitos, consideradas as operações alcançadas pelo incentivo ou benefício fiscal.*

Verifica-se que o § 2º do referido artigo esclarece como deve ser dimensionado o montante do incentivo ou benefício fiscal, para efeitos de determinação da importância devida ao FUNREP, não estando prevista a exclusão de sua base de cálculo de valores mensais correspondentes aos créditos pelas entradas, nas hipóteses em que o crédito presumido é concedido em substituição ao aproveitamento de quaisquer valores de ICMS relativos a operações de aquisição.

Cabe também registrar que, com a edição do Decreto nº 10.899/2022, a exigência de depósito ao FUNREP, prevista para iniciar em 1º de abril de 2022, foi prorrogada para 1º de

julho de 2022.

PROTOCOLO: 18.908.419-6.

CONSULTA Nº: 046, de 18 de maio de 2022

ASSUNTO: ICMS. FIOS DE ALUMÍNIO EXCLUSIVO PARA SOLDAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE.

A consulente, estabelecida no Estado de Minas Gerais e com inscrição no CAD/ICMS na condição de sujeito passivo por substituição tributária, declara que comercializa fios de alumínio, classificados na subposição 7605.29 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, utilizados única e exclusivamente para solda.
Assinala que estão inseridos na sistemática da substituição tributária, com o CEST 12.007.00, produtos classificados na posição 76.05 da NCM, cuja descrição corresponde a "Fios de alumínio".

Considerando ter obtido de um cliente a informação de que outro fornecedor não efetua a retenção do imposto, sob o argumento de que os arames de alumínio aplicados em sistemas elétricos é que estariam submetidos à substituição tributária, e não o arame de alumínio para solda, questiona se o produto em exame está, ou não, sujeito a esse regime de tributação.

RESPOSTA

O Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) 12.007.00 refere-se aos produtos discriminados na posição 7 da tabela constante no art. 107 da Seção XVII (Das Operações com Materiais Elétricos) do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017:

SEÇÃO XVII
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS ELÉTRICOS
(artigos 107 a 108)
Art. 107. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 198/2009 e 154/2013; Protocolo ICMS 100/2011; Protocolos ICMS 84/2011 e 104/2014; Protocolo ICMS 26/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...			
7	*12.007.00*	*85.44* *76.05* *76.14*	*Fios, cabos (incluídos os cabos coaxiais) e outros condutores, isolados ou não, para usos elétricos (incluídos os de cobre ou alumínio, envernizados ou oxidados anodicamente), mesmo com peças de conexão, inclusive fios e cabos elétricos, para tensão não superior a 1000V, para uso na*

			construção; fios e cabos telefônicos e para transmissão de dados; cabos de fibras ópticas, constituídos de fibras embainhadas individualmente, mesmo com condutores elétricos ou munidos de peças de conexão; cordas, cabos, tranças e semelhantes, de alumínio, não isolados para uso elétricos; exceto os de uso automotivo

Por seu turno, a posição 76.05, e mais especificamente a subposição 7605.29, apresenta-se na Tabela NCM com a seguinte descrição:

NCM	*DESCRIÇÃO*
76.05	*Fios de alumínio.*
7605.29	*-- Outros*
7605.29.10	*Com um teor, em peso, de alumínio igual ou superior a 98,45 %, e de magnésio e silício, considerados*

	individualmente, igual ou superior a 0,45 % e inferior ou igual a 0,55 % e uma resistividade elétrica inferior ou igual a 0,0328 ohm.mm2/m
7605.29.90	*Outros*

Conforme reiteradamente manifestado por este Setor, cabe ao contribuinte, e preferencialmente ao fabricante, a classificação de determinada mercadoria segundo a NCM e identificar as finalidades para as quais foi produzida, estando submetida à substituição tributária aquela que consta discriminada, por sua classificação fiscal e descrição, dentre as relacionadas no Anexo IX do Regulamento do ICMS, devendo ser observado também o segmento econômico em que inserida.

Verifica-se a partir da descrição dada aos produtos correspondentes ao CEST 12.007.00, nos termos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que, em relação aos produtos classificados na posição 76.05 da NCM, a sistemática da substituição tributária se aplica às operações que destinem a revendedores paranaenses fios de alumínio desenvolvidos para uso no segmento de materiais elétricos, ou seja, aqueles destinados ao uso em instalações elétricas em geral.

Assim, conclui-se que os fios de alumínio desenvolvidos exclusivamente para uso na soldagem de metais, por não se caracterizarem como materiais elétricos, não se submetem a esse regime de tributação.

PROTOCOLO: 18.785.249-8.

CONSULTA Nº: 047, de 9 de maio de 2022

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

SÚMULA: ICMS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES ENTRE SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS. INTERDEPENDÊNCIA.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de produtos de papel para uso doméstico e higiênico, informa que também adquire de empresas estabelecidas no Estado de São Paulo, mercadorias relacionadas nas Seções XII (Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador) e XVIII (Materiais de Limpeza) do Anexo IX do Regulamento do ICMS, incluídas no regime de substituição tributária, em razão da celebração dos Protocolos ICMS 164/2010 e 111/2013, entre o Paraná e São Paulo.

Sustenta ser inaplicável a adoção da referida sistemática de arrecadação por parte do fornecedor paulista, nas situações previstas nos incisos I e III do art. 12 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que afastam, respectivamente, a aplicação do regime de substituição tributária nas hipóteses de operações realizadas entre substitutos tributários da mesma mercadoria e entre empresas interdependentes.

Informa que, relativamente à interdependência, enquadra-se no inciso V do art. 18 do mesmo anexo, pois o grupo econômico a que pertence é o único adquirente dos produtos com a marca da empresa.
Questiona se está correto o seu entendimento.

RESPOSTA

Registre-se que a resposta à indagação da consulente parte da sua afirmação de que as operações com os produtos adquiridos de fornecedores estabelecidos no Estado de São Paulo encontram-se inseridas no regime de substituição tributária de que tratam as Seções XII e XVIII do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

A consulente aponta dois dispositivos regulamentares que, no seu entender, afastariam a retenção do imposto devido pelo regime de substituição tributária por parte do remetente da mercadoria, estabelecido em outra unidade federada, os quais se transcrevem a seguir:

> *"ANEXO IX*
> *DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO*
> *CAPÍTULO I*
> *DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> *[...]*
> *Art. 12. Não se aplica o disposto neste Anexo (cláusula quinta do Convênio ICMS 81/1993):*
> *I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por Substituição Tributária - ST da mesma mercadoria, exceto (Convênios ICMS 81/1993 e 96/1995):*
> *a) nas saídas praticadas por produtor de combustível derivado de petróleo ou ao remetente que destine combustível derivado de petróleo ao estado do Paraná;*
> *b) se o destinatário for eleito substituto tributário exclusivamente na condição de importador.*
> *[...]*
> *III - às operações entre empresas interdependentes, exceto se o destinatário for estabelecimento exclusivamente varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;*
> *[...]*
> *Art. 18. Para efeitos deste Anexo consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando (art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964):*
> *[...]*
> *V - uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (inciso I do parágrafo único do art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964);"*

Transcrevem-se também excertos dos artigos 96, 97 e 109 do Anexo IX do RICMS, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com mercadorias dos segmentos

mencionados pela consulente:

> *"SEÇÃO XII*
> *DAS OPERAÇÕES COM COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E DE TOUCADOR*
> *[...]*
> *Art. 96. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 191/2009, 41/2010, 207/2012 e 86/2014; Protocolo ICMS 164/2010; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*
> *[...]*
> *§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados do Acre, Alagoas, Amapá, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Sergipe, São Paulo e Tocantins, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas (Protocolo ICMS 164/2010; Protocolos ICMS 54/2017, 12/2019 e 32/2020; Protocolo ICMS 58/2018).*
> *§ 2.º Para os contribuintes estabelecidos no estado de São Paulo, o disposto nesta Seção, em relação aos produtos descritos nas seguintes posições da tabela do "caput":*
> *I – posição 1, somente se aplica àqueles em embalagens de conteúdo de até 50 (cinquenta) g, devendo, em relação aos produtos com embalagens de conteúdo acima de 50 (cinquenta) g, ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;*
> *II – posição 4, somente se aplica àqueles em embalagens de conteúdo de até 100 (cem) ml, devendo, em relação aos produtos com embalagens de conteúdo acima de 100 (cem) ml, ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;*
> *III – posição 6, somente se aplica àqueles em embalagens de conteúdo de até 10 (dez) ml, devendo, em relação aos produtos com embalagens de conteúdo acima de 10 (dez) ml, ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;*
> *IV – posição 34, não se aplica, hipótese em que deverá ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;*
> *V – posição 44, não se aplica ao papel higiênico – folha*

tripla, hipótese em que deverá ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo;
VI - posição 46, não se aplica quando o produto for comercializado em rolos entre 80 (oitenta) e 100 (cem) metros, hipótese em que deverá ser observado o disposto no art. 11 deste Anexo.
[...]
Art. 97. A base de cálculo para a retenção do imposto será o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente ou, na falta deste, o preço sugerido ao consumidor final pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço (Protocolos ICMS 191/2009 e 111/2011; Protocolos ICMS 164/2010 e 19/2012).
[...]
§ 2º Nas operações com os produtos relacionados na tabela de que trata o "caput" do art. 96 deste Anexo, realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes, o remetente deverá utilizar o percentual de MVA estabelecido em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda.
SEÇÃO XVIII
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE LIMPEZA
[...]
Art. 109. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 197/2009 e 153/2013; Protocolo ICMS 121/2013; Protocolo ICMS 111/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):
[...]
Parágrafo único. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados do Amapá, Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas. (Protocolo ICMS 75/2015)."

No que diz respeito ao inciso I do art. 12 do Anexo IX do RICMS, este Setor tem reiteradamente manifestado que

essa regra é aplicável quando o remetente e o destinatário forem substitutos em relação a uma mesma mercadoria, situação que resta caracterizada na hipótese de o destinatário (substituto tributário) adquirir de outro substituto tributário o mesmo produto que fabrica (produção fabril de mercadoria com a mesma descrição e código NCM).

Assim, para o remetente deixar de efetuar a retenção do imposto ou a consulente não ser obrigada a proceder o recolhimento por ocasião da entrada conforme estabelecido o art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, deve ser fabricante da mesma mercadoria que adquire de outros substitutos tributários (precedente: Consulta nº 138, de 20 de outubro de 2016).

Partindo dessa premissa, responde-se à consulente que se as suas aquisições se enquadrarem nessa situação, inaplicável o regime de substituição tributária.

Caso não se amolde a essa situação, caberá ao remetente da mercadoria, estabelecido em território paulista, a responsabilidade pela retenção do imposto devido pelo regime de substituição tributária, pois a hipótese de a consulente ser substituta tributária relativamente a outras mercadorias não está contemplada pela regra de exceção prevista no inciso I do referido art. 12 da norma regulamentar.

No entanto, ressalve-se que, para operações com as mercadorias especificadas no § 2º do art. 96 do Anexo IX, caberá ao destinatário promover a retenção do imposto por ocasião do ingresso da mercadoria em território paranaense, em cumprimento ao disposto no art. 11 do Anexo IX do RICMS, pois o remetente paulista não se reveste da condição de substituto tributário. Registre-se que a retenção do imposto por parte da consulente, em se tratando de mercadorias relacionadas no § 2º do art. 96, poderá ser efetuada por ocasião das saídas que promover com destino a revendedores paranaenses somente quando for fabricante desses produtos.

Quanto à não aplicação do regime de substituição tributária, em razão de as operações ocorrerem entre empresas interdependentes segundo as condições previstas no art. 18 do Anexo IX, em relação às operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador (Seção XII do Anexo IX), a matéria já foi objeto de análise pelo Setor Consultivo, conforme se infere na Consulta nº 14, de 8 de fevereiro de 2022:

> *"Nessa situação, embora verificada hipótese de interdependência, como diz respeito a operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, produtos de que trata a Seção XII do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária não se transfere à consulente, permanecendo o estabelecimento fabricante como responsável por sua retenção, em razão do contido no § 2º do art. 12 do Anexo IX, que exclui da exceção de que trata o inciso III do mesmo art. 12 os produtos desse segmento.*
> *Entretanto, em razão de caracterizada a interdependência, o fabricante deverá dimensionar a base de cálculo de retenção utilizando o percentual de MVA específico à situação, previsto em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda (Resolução nº 571/2019), conforme estabelece o § 2º do art. 97 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, havendo a possibilidade de ser atribuída à consulente, por meio de regime especial, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes, conforme prevê o § 5º do mesmo art. 97, hipótese em poderá utilizar as margens de valor agregado aplicáveis aos substitutos tributários em geral."*

Logo, nas operações de aquisição dos produtos mencionados na Seção XII do Anexo IX do Regulamento do ICMS, ainda que realizadas entre empresas interdependentes, a responsabilidade pela retenção do ICMS devido pelo regime de substituição tributária é do remetente da mercadoria e não do destinatário, devendo observar a MVA específica à essa situação (§ 2º do art. 97), excetuadas as hipóteses previstas no § 2º do art. 96 do citado anexo, em que o recolhimento desse imposto é de responsabilidade do adquirente, conforme

antes mencionado.

Por fim, em relação a operações com materiais de limpeza (Seção XVIII do Anexo IX), quando realizadas entre empresas interdependentes, a não aplicação do regime de substituição tributária tem amparo no inciso III do art. 12 do Anexo IX. Entretanto para afastar a responsabilidade do remetente pela retenção do imposto, a caracterização de interdependência deve ser verificada entre a consulente e o estabelecimento fornecedor. Se caracterizada a interdependência, caberá à consulente, ao promover operações internas com estabelecimentos revendedores, efetuar a retenção do ICMS devido pelo regime de substituição tributária (precedente: Consulta nº 69, de 6 de outubro de 2020).

PROTOCOLO: 18.766.788-7.

CONSULTA Nº: 048, de 10 de maio de 2022

ASSUNTO: ICMS. CRÉDITOS E DÉBITOS INDEVIDOS. OPERAÇÕES SUJEITAS AO DIFERIMENTO. REGULARIZAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário, informa ter utilizado créditos indevidos de ICMS, relativamente a operações de aquisição de produtos classificados no código 8433.59.90 da NCM, submetidas ao diferimento do pagamento do imposto, nos termos do Decreto nº 5.800/2020.

Menciona que o art. 79 do Regulamento do ICMS prevê a possibilidade de ser efetuada denúncia espontânea para comunicar infrações, o que exclui a imposição da penalidade, desde que efetuado o recolhimento do imposto acrescido de juros, quando devido, sendo que, relativamente a crédito

fiscal ainda não aproveitado, aduz haver previsão para seu estorno, mediante emissão de nota fiscal, situação em relação à qual, entende estar dispensada a entrega de nova Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Exposta a matéria, questiona:

1. se é necessária a retificação das EFD referentes aos meses em que o valor dos créditos altera o valor do saldo devedor ou do saldo credor;

2. como proceder no caso em que houve o aproveitamento indevido de créditos, mas também ocorreu tributação indevida nas operações de saída;

3. qual o código de recolhimento deve utilizar na emissão da GR/PR.

RESPOSTA

Preliminarmente, esclarece-se que o Decreto nº 5.800, de 28 de setembro de 2020, alterou a redação do inciso XIII do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, para estabelecer o diferimento do pagamento do imposto às operações internas com "tratores, aparelhos e implementos agrícolas, classificados nos códigos NCM 8424.8, 8433.20.90, 8433.59.90, 8433.51.00 e 8701.9, e suas partes classificadas no código NCM 8433.90.90, destinados ao uso exclusivo na produção agropecuária", independentemente de terem sido produzidos em território paranaense, condição regulamentar exigida para as operações realizadas até 27 de setembro de 2020.

A não observância dessa regra de diferimento, por parte de fornecedores paranaenses da consulente, não autoriza que essa aproveite, a título de crédito, o imposto destacado nos documentos fiscais. Assim, no caso de haver se creditado indevidamente, para efeitos de regularização antes de qualquer

medida de fiscalização, pode se utilizar do instituto da denúncia espontânea, normatizado pelo art. 79 do Regulamento do ICMS:

> *"Art. 79. Os que procurarem espontaneamente a repartição fazendária para denunciar a infração, terão excluída a imposição de penalidade (art. 39 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).*
> *§ 1.º Ocorre a denúncia espontânea quando não tenha sido iniciado formalmente, em relação a infração, qualquer procedimento administrativo ou outra medida de fiscalização.*
> *§ 2.º Quando a infração relacionar-se com a parcela do crédito tributário concernente ao imposto, a exclusão da responsabilidade fica condicionada ao efetivo pagamento do tributo acrescido dos juros de mora devidos (inciso VI do "caput" do art. 1º da Lei n. 15.610, de 22 de agosto de 2007).*
> *§ 3.º O sujeito passivo deverá, para formalizar a denúncia espontânea, lavrar termo fiscal no RO-e, onde comunicará a infração tributária e descreverá a natureza do fato.*
> *§ 4.º Quando a denúncia espontânea se referir a crédito fiscal escriturado indevidamente e ainda não utilizado, no comunicado de que trata o § 3º deverá estar consignado o número da nota fiscal emitida para fins do estorno.*
> *§ 5.º Quando houver ICMS a recolher no ato da denúncia espontânea, o sujeito passivo deverá consignar, no campo "Informações Complementares" da GR-PR, o número do registro gerado quando da lavratura do termo no RO-e.*
> *§ 6.º Fica dispensada a comunicação referida no § 3º, nos casos de denúncia espontânea de infração formal relativa à entrega da EFD fora do prazo.*
> *§ 7.º Não se considera início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização a comunicação do fisco sobre inconsistências passíveis de serem sanadas pelo contribuinte mediante autorregularização (Lei n. 17.605, de 20 de junho de 2013).*
> *§ 8.º A autorregularização consiste no saneamento, pelo contribuinte, das inconsistências identificadas pelo fisco, nos termos e condições estabelecidos na comunicação de que trata o § 7º.*
> *§ 9.º A manutenção da espontaneidade, na hipótese da autorregularização, restringe-se às inconsistências descritas na comunicação.*

Depreende-se do antes transcrito que, na hipótese de o aproveitamento indevido ter resultado em falta de pagamento do imposto, em decorrência de redução do saldo devedor da conta-gráfica, no próprio mês da apuração ou em meses subsequentes, deve a consulente denunciar a ocorrência, nos termos do § 3º do art. 79, antes transcrito, e efetuar o pagamento do imposto não recolhido acrescido dos juros devidos, como dispõe o § 2º, contados a partir do mês em que o pagamento deveria ter sido efetuado, caso não tivesse sido escriturado o crédito decorrente da aquisição. Nessa hipótese, deverá ser consignado, no campo "Informações Complementares" da GR-PR, o número do registro gerado quando da lavratura do termo no RO-e - Sistema Registro de Ocorrências Eletrônico, e indicado o código de receita 111-2 (denúncia espontânea), nos termos previstos no Anexo I da Norma de Procedimento Fiscal (NPF) nº 73/2010.

Por seu turno, em se tratando de situação fática em que o crédito fiscal escriturado indevidamente ainda não foi utilizado, não repercutindo em ausência de pagamento de imposto, em razão de o resultado da conta-gráfica, no período mensal em que escriturado ou nos meses subsequentes, continuar credor, mesmo que refeitas as apurações para descontar as importâncias indevidamente creditadas, deverá ser emitida nota fiscal para fins de estorno, a ser escriturada na EFD do mês de emissão, devendo ser também formalizado o registro da ocorrência no RO-e, conforme expressam os parágrafos 3º e 4º do mesmo art. 79.

Relativamente a valores indevidamente debitados, por ter sido emitida nota fiscal de saída com destaque de imposto, para fins de recuperação, necessária a protocolização de pedido de restituição, na forma disposta nos artigos 85 e seguintes do Regulamento do ICMS, ressalvada a hipótese prevista no inciso V do "caput" do art. 29, conforme prescreve o "caput" do art. 88 da norma regulamentar. Tal ressalva contempla a situação em que o valor indevidamente pago ou

debitado, por período de apuração, corresponder a até 1.000 Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná – UPF/PR.

Nessa situação, conforme o caso, deverá ser anexada ao pedido de restituição, ou conservada em poder do contribuinte pelo prazo decadencial, declaração do adquirente autorizando o pleito e asseverando que não escriturou, ou utilizou como produtor rural, o valor correspondente ao imposto destacado, em atenção ao que preveem, respectivamente, o § 3º do art. 85 e o inciso V do "caput" do art. 29, ambos do diploma regulamentar.

Considerando que as formas de regularização antes descritas não estão atreladas a ajustes a serem efetuados na EFD, descabe retificação dos dados declarados, não sendo o caso de apresentação de nova EFD para os períodos de apuração envolvidos nas ocorrências. A esse respeito, inclusive, transcreve-se o disposto no item 22 da NPF 56/2015: "Não deverá ser apresentado arquivo substituto da EFD quando houver recolhimento em denúncia espontânea de imposto não declarado e para denunciar infração ou nas situações em que couber utilização de crédito extemporâneo, observadas as condições e ressalvas previstas no Regulamento do ICMS.".

PROTOCOLO: 17.319.759-4.

CONSULTA Nº: 049, de 2 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDA ALCOÓLICA MISTA GASEIFICADA. ENQUADRAMENTO.

A consulente, que atua no comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01), dentre outros, informa que adquire, de remetente localizado em Santa Catarina, o produto "Coquetel 06x600ml – STEMPEL RED VIDRO", classificado no código 2206.00.90 da Nomenclatura Comum do

Mercosul (NCM) e denominado de "Chopp de Vinho", em operação tributada pelo regime normal.

Expõe seu entendimento de que a mercadoria descrita não se sujeita à substituição tributária prevista no art. 35 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, pois o Anexo III do Convênio ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, excepciona desse regime cervejas e chopes.

Indaga se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se partes do dispositivo pertinente do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO VIII*
> *DAS OPERAÇÕES COM BEBIDAS QUENTES (artigos 35 a 36)*
>
> *Art. 35. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 103/2012, 67/2014 e 52/2015; Protocolo ICMS 28/2013 e 29/2016; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
...			
25	*02.99*	*22.05*	*Outra*

	9.00	*22.06 22.07 22.08*	*s bebidas alcoólicas não especificadas nos itens anteriores (Convênios ICMS 92/2015, 146/2015 e 53/2016) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

§ 1.º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto fica também atribuída, inclusive em relação ao diferencial de alíquotas, a qualquer estabelecimento remetente localizado nos estados de Alagoas, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo (Protocolos ICMS 21/2019, 33/2020 e 2/2021).".

Também, a estrutura do Capítulo 22 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) assim dispõe:

SEÇÃO IV – PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS

MANUFATURADOS; PRODUTOS, MESMO COM NICOTINA, DESTINADOS À INALAÇÃO SEM COMBUSTÃO; OUTROS PRODUTOS QUE CONTENHAM NICOTINA DESTINADOS À ABSORÇÃO DA NICOTINA PELO CORPO HUMANO

Capítulo 22 Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres.

2206.00 Outras bebidas fermentadas (por exemplo, sidra, perada, hidromel, saquê); misturas de bebidas fermentadas e misturas de bebidas fermentadas com bebidas não alcoólicas, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

2206.00.10 Sidra

2206.00.90 Outras

Relevante salientar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Também, o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado no sentido de que a sujeição de um produto ao regime da substituição tributária depende da simultânea identidade, no Anexo IX do Regulamento do ICMS, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada, além de observado o segmento em que inserido.

Ainda, a exceção para cervejas e chopes contida no Anexo III – Bebidas Alcoólicas, Exceto Cerveja e Chope, do Convênio ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, não afasta a aplicação da substituição tributária em relação a outras bebidas, uma vez que esses produtos estão listados na sequência, no Anexo IV – Cervejas, Chopes, Refrigerantes, Águas e Outras Bebidas.

Da mesma forma os segmentos foram reproduzidos no Anexo IX do Regulamento do ICMS, existindo uma seção para operações com cerveja, refrigerante e outras bebidas (Seção

III), e outra seção para operações com bebidas quentes (Seção VIII).

Por fim, a denominação dada pela consulente à mercadoria ("Chopp de Vinho") também não influencia a sua tributação, devendo ser considerada a composição do produto especificada pelo fabricante e sua correspondente classificação fiscal.

Com isso, passa-se a responder a dúvida apresentada.

De acordo com a nota explicativa da NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado), a posição 22.06 da NCM abrange todas as bebidas fermentadas, com exceção das classificadas nas posições 22.03 a 22.05, com teor alcoólico em volume superior a 0,5% vol., estando incluídas tanto as misturas de bebidas não-alcoólicas com bebidas fermentadas, como as misturas de bebidas fermentadas das posições precedentes do Capítulo 22 (por exemplo, as misturas de refrescos ou refrigerantes com cerveja ou vinho).

Conforme ficha técnica do fabricante, disponibilizada em seu site na internet (http://www.vinhosrandon.com.br/produtos_selecionado.php?id=50), a mercadoria adquirida pela consulente é uma "bebida alcoólica mista gaseificada" resultante da mistura de bebidas alcóolicas (álcool etílico potável) e não-alcoólicas (água gaseificada e extrato de frutas vermelhas) com bebidas fermentadas (fermentado de frutas misto e cerveja), possuindo teor alcoólico superior a 0,5% vol. Portanto, estando o produto enquadrado dentre as bebidas alcoólicas da posição 2206.00 da NCM, conforme descrição contida na NESH, encontra-se submetido à substituição tributária prevista na posição 25 do art. 35 do Anexo IX da norma regulamentar, uma vez que a descrição desse dispositivo alcança todas as mercadorias da posição 22.06 da NCM.

Por fim, registre-se que o contribuinte que adquirir mercadoria sujeita à substituição tributária de remetente não

eleito substituto tributário será o responsável pelo recolhimento do imposto devido, por ocasião da entrada da mercadoria no território paranaense, nos termos do art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, situação relacionada aos remetentes domiciliados no Estado de Santa Catarina, unidade federada não signatária de protocolos que dispõem sobre regime de substituição tributária desse segmento.

PROTOCOLO: 18.980.087-8.

CONSULTA Nº: 050, de 2 de junho de 2022

ASSUNTO: ICMS. OPERAÇÃO QUE DESTINE MERCADORIAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DOMICILIADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. TRANSPORTE POR CONTA DO ADQUIRENTE. DIFAL.

A consulente informa que exerce a atividade de industrialização e de distribuição de produtos asfálticos, tendo como principais clientes empresas do ramo de construção civil e órgãos públicos federais, estaduais e municipais, que adquirem seus produtos para aplicação em obras de pavimentação rodoviária, na condição de consumidores finais para efeitos de ICMS.

Expõe que, com a promulgação da Lei Complementar Federal nº 190/2022 e da Lei nº 20.949/2021, foram regulamentadas as disposições previstas na Ementa Constitucional nº 87/2015, relativas a incidência do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Aduz constar de forma expressa nas referidas leis ser o sujeito ativo do diferencial de alíquotas o Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação de serviço, na hipótese de o destino físico

da mercadoria ser diverso daquele em que estabelecido o adquirente.

Ressalta que este Setor já manifestou esse mesmo entendimento por ocasião da expedição da Consulta nº 144/2016, também formulada pela ora consulente.

Contudo, registra que o § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, que ainda vigora, estabelece que devem ser consideradas internas as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto no território neste Estado, independentemente de seu local de domicílio ou de possuir inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS em outra unidade federada.

Seu entendimento, à vista das novas disposições legais, é de que o § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS teria sido tacitamente revogado, porquanto explicitado em lei que o diferencial de alíquotas é devido ao Estado de destino físico da mercadoria, independentemente da modalidade de frete utilizada (CIF ou FOB) e do domicílio do adquirente, de forma que resta vencida a posição de algumas unidades federadas, no sentido de o recolhimento ser devido àquela em que localizado o adquirente.

Menciona que corrobora seu entendimento os procedimentos previstos na Nota Técnica 2015.003, versão 1.4 a 1.94 da NF-e, que requer CFOP correspondente a operação interestadual quando o destino físico das mercadorias for outro Estado, mesmo que o adquirente as retire no estabelecimento da consulente.

Registra ser comum, nas operações que pratica, a circunstância de a responsabilidade pelo transporte recair sobre o adquirente, que pode contratar serviço de transporte ou utilizar veículo de sua frota própria.

Menciona, ainda, que está retratando na presente

consulta situação em o remetente da mercadoria está situado no Paraná, o adquirente e destinatário em outra unidade federada e a mercadoria retirada por conta do adquirente, tendo como destino Estado diverso daquele do remetente. No seu entender, trata-se de uma operação interestadual, em que pese o contido no § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS.

Frisa ser possível a obtenção de documentos capazes de comprovar a destinação da mercadoria a outra unidade federada, tais como, o MDF-e (Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais), nos casos de transporte de carga própria, quando exigido pela legislação, ou o CT-e (Conhecimento de Transporte Eletrônico), DACTE (Documento Auxiliar do CT-e) e MDF-e, nas hipóteses de contratação de serviços de transporte.

Aduz que também pode ser certificada a destinação com base na identificação da modalidade de frete na NF-e, conforme requer o item 5 da Nota Técnica 2018.005, e responsabilidades do remetente quanto à comprovação do destino, concluindo que o comando disposto no referido § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS, destina-se a vendas cuja entrega da mercadoria ocorre "no balcão", a chamada venda presencial.

Em razão do exposto, indaga:

1. se está correto seu entendimento de que o § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS foi revogado tacitamente pelas disposições da Lei Complementar nº 190/2022 e Lei nº 20.949/2021;

2. sendo negativa a resposta, se está correta sua conclusão de que operação que destine fisicamente mercadoria a outro Estado, quando possível essa comprovação, considera-se interestadual, mesmo na hipótese em que a retirada ocorre no estabelecimento da consulente, por meio de veículos próprios da adquirente ou de empresa transportadora por ela contratada (condição FOB);

3. se informações contidas em documentos eletrônicos (NF-e, CT-e, e MDF-e) são suficientes para atestar se uma operação é interna ou interestadual;

4. se está correta sua interpretação de que se considera interna uma operação em que o adquirente, domiciliado em outro Estado, retira a mercadoria no estabelecimento da consulente sem ocorrência de transporte.

Por fim, argumentando se tratar de matéria conexa, questiona que procedimento deve ser adotado por sua filial domiciliada em São Paulo, quando da venda de asfalto a clientes paranaenses do ramo de construção civil, em que o adquirente é o responsável pelo transporte da mercadoria, e ainda se empresas do ramo de construção civil aqui localizadas e detentoras de inscrição estadual são consideradas contribuintes do ICMS, com base no § 1º do art. 18 do Regulamento do ICMS.

RESPOSTA

Conforme exposto pela consulente, a Lei Complementar Federal nº 190, de 4 de janeiro de 2022, com o fim de normatizar a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, introduziu alterações na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, estando dentre elas a inclusão do inciso V, e do § 7º, ao art. 11, com a seguinte redação:

> *"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*
> *...*
> *V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:*
> *...*

> *b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.*
> ...
> *§ 7º Na hipótese da alínea "b" do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.".*

Na legislação paranaense, essas disposições foram introduzidas na Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, pela Lei nº 20.949, de 31 de dezembro de 2021, constando no inciso V do "caput" e no § 9º, ambos do art. 22.

Essa regra, por estar disposta em lei complementar federal, é de observância obrigatória por todas as unidades federadas.

Registre-se que esse critério, quanto à prevalência do destino físico e não do local de domicílio do adquirente, já era considerado pelo Paraná para efeitos de identificação do sujeito ativo do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes (precedentes: Consulta nº 44, de 2 de outubro de 2018, e nº 11, de 11 de fevereiro de 2019).

A respeito da regra disposta no § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, abaixo transcrita, destaca-se que não conflita com as disposições legais antes examinadas:

> *"§ 12. São internas as operações com mercadorias entregues a consumidor final não contribuinte do imposto no território deste Estado, independentemente do seu domicílio ou da sua eventual inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS em outra unidade federada.".*

Esse preceito aplica-se a situações em que o remetente paranaense efetua vendas a não contribuintes do imposto não domiciliados no Paraná, procedendo a entrega da mercadoria ao adquirente, ou a outrem por conta desse, quando ciente de que essa permanecerá neste Estado ou quando não possua elementos capazes de certificar que o produto terá como destino outra unidade federada, seja aquela em que domiciliado o adquirente ou qualquer outra.

Frise-se que, tanto em relação a operações cujos adquirentes são contribuintes do imposto quanto em relação às realizadas a não contribuintes, para que o promotor das saídas aplique tratamentos tributários direcionados a operações interestaduais deve, quando não for o responsável pela entrega da mercadoria no local de destino, obter elementos de prova capazes de certificar sua destinação, sob pena de o fisco, em atividade de fiscalização, caracterizá-las como operações internas.

Logo, na situação retratada pela consulente, em que a mercadoria é retirada de seu estabelecimento por conta da adquirente, empresa de construção civil não contribuinte do ICMS, utilizando veículo de sua propriedade ou de transportadora por ela contratada (condição FOB), mediante documentação hábil a identificar e certificar que se destina a outra unidade federada, deve observar o tratamento aplicável a operações interestaduais, com recolhimento do diferencial de alíquota ao Estado de destino físico da mercadoria, sempre que devido.

Como regra, as informações e dados contidos em documentos eletrônicos (NF-e, CT-e e MDF-e), além da certificação da regularidade cadastral da adquirente e de outras verificações passíveis de assegurar a efetividade de qualquer operação, como retratada na documentação fiscal, constituem-se em elementos hábeis a demonstrar se determinada operação é interna ou interestadual.

Relativamente a operações cuja retirada da mercadoria é efetuada pela adquirente, ou por sua conta, sem ocorrência de transporte, é possível se afirmar que se constitui em operação interna, segundo disposição legal e nos termos do § 12 do art. 17 do Regulamento do ICMS (precedente: Consulta nº 49, de 9 de julho de 2020).

Quanto às operações com início no Estado de São Paulo, menciona-se que quando as mercadorias sejam destinadas fisicamente a este Estado, para uso em atividade de construção civil, deve ser recolhido o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas ao Paraná, porquanto os adquirentes se revestem da condição de consumidores finais, uma vez que essa atividade é alheia ao âmbito do ICMS, ainda que possuam inscrição estadual para efeitos de movimentação de materiais.

Por fim, no que diz respeito ao disposto no § 1º do art. 18 do Regulamento do ICMS (§ 1º do art. 15 da Lei nº 11.580/1996), menciona-se que perdeu seu objeto com a instituição do diferencial de alíquotas a favor da unidade federada de destino na realização de operações destinadas a não contribuintes do imposto. Isso porque o imposto devido ao Paraná, relativamente a operações aqui iniciadas com destino a outros Estados, corresponderá sempre ao calculado mediante a alíquota interestadual.

PROTOCOLO: 18.677.023-4.

CONSULTA Nº: 051, de 7 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. INSUMOS AGROPECUÁRIOS. IMPORTAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada na atividade de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário, aduz

que atua principalmente no comércio de insumos agropecuários.

Informa que os estabelecimentos da consulente promovem a importação de diversos insumos agropecuários especificados no Convênio ICMS 100/1997, bem como a revenda de tais produtos a clientes localizados em território paranaense e em outras unidades da federação.

Esclarece que os referidos insumos, a exemplo dos produtos DL Metionina e ureia, são importados pela consulente e revendidos a clientes que os utilizarão exclusivamente como aditivos para nutrição animal, com uso especialmente na pecuária (gado bovino e gado suíno) e na avicultura.

Aduz que, até 31.12.2021, havia previsão de diferimento do ICMS nas operações internas com insumos agropecuários, conforme disposto no art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, sendo que aditivos para nutrição animal constam especificamente no inciso IV do referido artigo, e que o inciso IV do § 2º da Cláusula primeira do Convênio ICMS 100/1997 define o termo aditivo.

Sustenta que, em razão do disposto no § 2º do mencionado art. 44, o diferimento do ICMS nas operações com produtos destinados à pecuária se estende àquelas com produtos destinados à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericultura.

Entende que, até 31.12.2021, nas operações de importação e de saídas internas de insumos agropecuários, inclusive em relação aos produtos DL Metionina e ureia, destinados à nutrição animal de gado bovino, de gado suíno e de aves era aplicável o diferimento do ICMS previsto no art. 44 do Anexo VIII do RICMS.

Entretanto, em razão da edição do Convênio ICMS 26/2021, que alterou o Convênio ICMS 100/1997, o Paraná, por meio do Decreto nº 9.922/2021, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2022, modificou a tributação nas operações de

importação e nas operações de saídas internas e interestaduais com os seguintes insumos agropecuários: ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto, enxofre, amônia, ureia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio fosfato), DAP (diamônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL- metionina e seus análogos.

Afirma que o Decreto nº 9.922/2021, ao acrescentar o § 4º ao art. 44 do Anexo VIII do RICMS/PR, expressamente excetuou a aplicação do diferimento do ICMS nas importações dos produtos antes mencionados, para que não houvesse conflito com a regra de redução na base de cálculo de que tratam os itens 15-A e 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Sustenta que, ao verificar que as operações com tais substâncias químicas passaram a ter redução na base de cálculo, surgem dúvidas quanto à correta tributação, considerando que as comercializa para uso na nutrição animal, sendo passível de observância do disposto no inciso IV do art. 44 do Anexo VIII, como também das regras dispostas nos itens 15-A e 16-A do Anexo VI, todos do Regulamento do ICMS.

Objetivando enquadrar os seus produtos no dispositivo regulamentar correto, busca esclarecer se o critério adotado pelo Fisco paranaense para definir o tratamento tributário a ser conferido a esses produtos, contemplados tanto pelas disposições do inciso IV do art. 44 do Anexo VIII quanto pelos itens 15-A e 16-A do Anexo VI, será o critério de preponderância da substância química ou de sua finalidade.

Exemplifica sua dúvida, mencionando o produto DL Metionina, comercializado pela consulente exclusivamente como aditivo nutricional na pecuária (gados bovinos e suínos) e na avicultura, indagando se deve ser enquadrado como: (1) aditivo para uso na pecuária, avicultura, entre outras culturas previstas no art. 44, inciso IV, do Anexo VIII, em que

prevaleceria o critério da função/uso/finalidade do produto, ou então (2) produto para uso na pecuária, ao teor do item 16-A do Anexo VI, com a prevalência do critério da substância química.

Apresenta a mesma dúvida em relação a ureia, que é comercializada para utilização como aditivo para nutrição animal, e é substância química referenciada no item 16-A do Anexo VI do RICMS.

Aduz que na hipótese de o Fisco paranaense entender que, na aparente sobreposição dos tratamentos tributários ora expostos, deva privilegiar a substância química em si, em detrimento da função (aditivo nutricional), entende que deverá observar a redução na base de cálculo prevista no item 16-A do Anexo VI da norma regulamentar, assim como o diferimento previsto para as operações internas com esses insumos agropecuários, em conformidade com os incisos I e XI do art. 44 do Anexo VIII do RICMS, observadas as condicionantes previstas, visto que não há na legislação vedação para a cumulação dos dois tratamentos tributários.

Logo, prevalecendo a referida conclusão, no exercício de 2022, nas saídas internas com os citados produtos (DL Metionina e ureia) deveria reduzir a base de cálculo do imposto de modo que a carga tributária correspondesse a 1%, conforme item 16-A do Anexo VI e diferir o imposto (carga de 1%) para o momento em que ocorrer o encerramento da fase de diferimento.

Por outro lado, caso o Fisco entender que o critério definidor do benefício fiscal a ser aplicado, é o da finalidade do produto, entende, a consulente, que devem ser aplicadas as disposições constantes no inciso IV do art. 44 do Anexo VIII, sempre que efetuar a importação e a venda de produtos que, independentemente da substância química que os compõe, sejam utilizados como aditivo nutricional.

Posto isso, questiona, em relação ao benefício

fiscal aplicável às operações antes mencionadas:

1. Diante da aparente sobreposição das disposições contidas no inciso IV do art. 44 do Anexo VIII e no item 16-A do Anexo VI, ambos do Regulamento do ICMS:

1.1. deve ser privilegiada a finalidade do produto, estando a consulente sujeita à aplicação das disposições constantes do art. 44, inciso IV, do Anexo VIII, quando efetuar a venda de produtos, independentemente da substância química que os compõem, que sejam utilizados como aditivos nutricionais?

1.2. Deve ser privilegiada a substância química, independentemente de sua função como aditivo nutricional, de modo que a consulente deve aplicar a redução de base de cálculo do ICMS às operações de importação e às saídas internas e interestaduais, ainda que os produtos compostos pelas substâncias químicas enumeradas no dispositivo regulamentar estejam qualificados como aditivo nutricional de animais?

2. Na hipótese de ser aplicável o critério que privilegia a substância química, resultando na necessária observância do item 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS, em relação ao diferimento previsto para as saídas internas, questiona:

2.1. é opcional o diferimento previsto no art. 44 do Anexo VIII do RICMS e, portanto, a consulente poderá não o adotar, promovendo o recolhimento do ICMS relativamente à parcela reduzida?

2.2. É de observância obrigatória o diferimento previsto no art. 44 do Anexo VIII do RICMS, devendo sempre ser aplicado nas saídas internas com insumos agropecuários relacionados no item 16-A do Anexo VI do RICMS, de modo que, nesta situação, o efetivo desembolso de imposto somente ocorrerá nas hipóteses de encerramento desse tratamento

tributário, previsto no art. 45 do mesmo anexo.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se excertos dos dispositivos pertinentes do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

"ANEXO VI
DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO
[...]
16-A A base de cálculo sobre o valor da operação com os INSUMOS AGROPECUÁRIOS adiante arrolados é reduzida, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados (Convênios ICMS 100/1997 e 26/2021; Ajuste SINIEF 10/2012):
I - de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:
a) 1% (um por cento), nas operações interna e de importação;
[...]

POSIÇÃO	*DESCRIÇÃO*
1	*Amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio fosfato), DAP (diamônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.*

[...]
ANEXO VIII
DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO

[...]
CAPÍTULO II
DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO
SEÇÃO VII
DO SETOR AGROPECUÁRIO
[...]
SUBSEÇÃO II
OUTROS INSUMOS AGROPECUÁRIOS
[...]
Art. 44. É diferido o pagamento do ICMS nas operações com as seguintes mercadorias:
[...]
I - ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto, enxofre, amônia, fosfato de amônio, nitrato de amônio ou de suas soluções, nitrato de amônio e cálcio, rocha fosfática, ureia e cloreto de potássio;
[...]
IV - acaricidas, aditivos, desfolhantes, desinfetantes, dessecantes, espalhantes, estimuladores e inibidores de crescimento, formicidas, fungicidas, germicidas, herbicidas, inseticidas, inclusive biológicos, nematicidas, parasiticidas, raticidas, vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária;
[...]
XI - DL Metionina e seus análogos, DAP (diamônio fosfato), MAP (mono amônio fosfato), nitrocálcio, sulfato de amônio, polpa cítrica e esterco animal;
[...]
§ 1.º O diferimento de que trata o inciso I do "caput":
I - aplica-se exclusivamente nas operações com:
a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bicálcico destinado à alimentação animal;
b) estabelecimento de cooperativa ou de produtor agropecuário;
c) quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;
d) outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde tenha sido processada a industrialização.
§ 2.º O diferimento previsto neste artigo, outorgado às saídas de produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura.
[...]
§ 4.º O diferimento de que tratam os incisos I, II e XI do

caput deste artigo não se aplica na operação de importação (Convênios ICMS 100/1997 e 26/2021).
Art. 45. Encerra-se a fase de diferimento em relação aos produtos arrolados no art. 44 deste Anexo:
I - na saída para outro Estado ou para o exterior;
II - na saída de produtos resultantes da sua utilização, salvo se houver disposição específica de diferimento ou suspensão do imposto para essa operação, hipótese em que observar-se-á a regra pertinente;
III - na saída para produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS.".

Registre-se que, até 31.12.2021, tanto as operações de importação quanto as operações de saídas internas com todos os produtos especificados no art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS usufruíam do diferimento do pagamento do imposto, quando produzidos para uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura.

A partir de 1º.1.2022, com a vigência das disposições contidas no Decreto nº 9.922, de 20.12.2021, editado para internalizar as novas regras do Convênio ICMS 100, de 6 de julho de 1997, introduzidas pelo Convênio ICMS 26, de 12 de março de 2021, foi afastada a aplicação do diferimento do ICMS nas operações de importação dos produtos nominados nos incisos I, II e XI do art. 44 do Anexo VIII do RICMS, bem como inseridos os itens 15-A e 16-A ao Anexo VI da norma regulamentar.

Importante mencionar que, embora os produtos relacionados nos referidos itens do Anexo VI já estivessem nominados nos itens 15 e 16 do mesmo anexo, a partir de 1º de janeiro de 2022, o percentual de redução de base de cálculo para tais produtos passou a ser diferenciado.

Após esses apontamentos, passa-se a analisar a dúvida apresentada.

O novo comando regulamentar, retratado no § 4º do

art. 44 do Anexo VIII do RICMS, veda a aplicação do diferimento do pagamento do ICMS na hipótese de importação dos produtos especificados nos incisos I, II e XI do referido artigo. Consequentemente, não se vislumbra a possibilidade de a consulente adotá-lo por ocasião da operação de importação de ureia e de DL Metionina, por prevalecer o tratamento tributário no qual constam expressamente indicados em detrimento de outros nos quais poderiam eventualmente se enquadrar em razão de suas finalidades.

Logo, para essa situação deve ser aplicada a redução na base de cálculo de que trata o item 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS, de forma que a carga tributária seja correspondente a 1%, no período de 1º a 31 de dezembro de 2022.

Corrobora essa conclusão o disposto no próprio item 16-A, que ao estabelecer a redução na base de cálculo aos produtos indicados, direcionou a fruição desse benefício àqueles que forem produzidos para uso na agricultura e na pecuária, o que alcança a ureia e a DL-metionina utilizadas na nutrição animal.

Assinala-se que as unidades federadas acordaram, caso fosse adotada a redução da carga tributária nas importações e nas saídas internas e interestaduais com os produtos especificados na cláusula terceira-A do Convênio 100/1997, em não conceder, na operação de importação, qualquer regra diferenciada de tributação que resultasse na postergação do recolhimento do imposto ou em cargas inferiores às previstas, conforme dispõe a cláusula terceira-B do referido convênio.

Essa norma objetiva estabelecer a adoção, em todo o território nacional, de uma mesma carga tributária para as operações de importação com os mencionados produtos. Assim, as unidades federadas que internalizaram em suas legislações as regras constantes no Convênio ICMS 100/1997 devem observar o

que foi acordado com os demais entes federados.

Por outro lado, nas operações de saídas internas promovidas pela consulente com destinatários paranaenses, continua vigorando o diferimento do pagamento do ICMS nos termos do art. 44 do Anexo VIII da norma regulamentar, desde que os produtos comercializados atendam às condicionantes previstas no referido artigo. Nessa situação, em que os produtos se encontram nominados especificamente tanto no art. 44 (inciso I e XI) do Anexo VIII quanto no item 16-A do Anexo VI, prevalece a aplicação do diferimento, até que seja realizada operação que encerre essa fase (precedente: Consulta nº 8, de 25 de janeiro de 2022).

Assim, conclui-se que deve ser aplicada a redução na base de cálculo de modo que a carga tributária do ICMS corresponda a 1% na operação de importação de ureia e de DL Metionina, porque expressamente afastada a aplicação do diferimento, nos termos do § 4º do art. 44 do Anexo VIII do RICMS, sendo o valor correspondente a esse montante é que deve compor a base de cálculo do imposto.

Por fim, registra-se que, tanto nas operações de importação quanto nas operações de saídas, para fruição dos tratamentos tributários antes examinados, devem ser observados os demais requisitos previstos na norma regulamentar.

CONSULTA Nº: 052, de 31 de maio de 2022

SÚMULA: ICMS. VENTILADORES E COIFAS. REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. REQUISITO PARA FRUIÇÃO.

A consulente informa que atua na fabricação de produtos de metal e no comércio varejista de ferragens e ferramentas, apresentando dúvidas quanto à correta tributação nas operações com ventiladores, classificados no código 8414.59.90, e coifas (exaustores), classificadas no código

8414.80.90, ambos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, destinadas para contribuintes inscritos no cadastro estadual, em operações internas ou interestaduais.

Esclarece que adota nas operações internas o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS e nas operações interestaduais a alíquota incidente, de acordo com a unidade federada de destino, sem a adoção de qualquer benefício fiscal.

Aduz que cliente localizado no Mato Grosso do Sul questionou a razão de não ter sido aplicada na operação a redução na base de cálculo de que trata o Convênio ICMS 52/1991. Em razão desse fato, observou que o referido convênio se encontra implementado no item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, sendo que a sua posição 7 tem a seguinte redação: "Dispositivos destinados à sustentação de silos (armazéns) infláveis, desde que as saídas, do mesmo estabelecimento industrial, ocorram simultaneamente com as coberturas de lona plastificada ou de matéria plástica artificial, com as quais formem um conjunto completo".

Questiona se a referida redução na base de cálculo contempla as saídas desses produtos de forma individualizada, inclusive quando destinadas a contribuinte que irá utilizá-los na fabricação de silos (armazéns) e, ainda, se há outra posição, dentre as relacionadas no item 22 do Anexo VI, que contemple os produtos mencionados.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se excertos da posição 7 do item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO VI*
> *DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *[...]*
> *22 A base de cálculo é reduzida, até 30.4.2024, nas operações com as MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS adiante*

arrolados, para o percentual que resulte na carga tributária equivalente a (Convênios ICMS 52/1991, 65/1993 e 1/2000; Convênio ICMS 154/2015; Convênio ICMS 49/2017):

POSIÇÃO	NCM	DESCRIÇÃO
	[...]	
7	DISPOSITIVOS DESTINADOS À SUSTENTAÇÃO DE SILOS (ARMAZÉNS) INFLÁVEIS, DESDE QUE AS SAÍDAS, DO MESMO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, OCORRAM SIMULTANEAMENTE COM AS COBERTURAS DE LONA PLASTIFICADA OU DE MATÉRIA PLÁSTICA ARTIFICIAL, COM AS QUAIS FORMEM UM CONJUNTO COMPLETO	
7.1	8414.59.90	Ventiladores (Convênios ICMS 52/1991, 112/2008 e 89/2009)
[...]		
7.4	8414.80.90	Coifas (exaustores) (Convênios ICMS 52/1991, 112/2008 e 89/2009)

[...]
ANEXO VIII
DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO
[...]
SEÇÃO II
DO DIFERIMENTO PARCIAL
[...]
Art. 28. Fica, também, diferido o pagamento do imposto nas

saídas internas entre contribuintes e nas operações de importação, por contribuinte, de mercadorias, na proporção de:
I - 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) do valor do imposto, na hipótese de a alíquota ser 18% (dezoito por cento);
[...]
Art. 29. Encerra-se a fase de diferimento em relação às mercadorias de que trata o art. 28 deste Anexo:
I - nas saídas para outro Estado;
II - nas saídas internas para consumidor final, contribuinte ou não do imposto.".

Da legislação antes transcrita, infere-se que a redução na base de cálculo nas operações com ventiladores e coifas, classificados nos códigos 8414.59.90 e 8414.80.90 da NCM, respectivamente, é aplicável somente na hipótese de o estabelecimento industrial promover a saída desses equipamentos juntamente com as coberturas de lona plastificada ou de matéria plástica artificial, com as quais formam o conjunto completo.

Portanto, para fruição desse benefício o estabelecimento industrial deverá promover a operação de saída atendendo essa condição.

Assim, as operações de saídas de ventiladores e de coifas, comercializados individualmente, não estão contempladas pela redução na base de cálculo de que trata a posição 7 do item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Relativamente à carga tributária incidente nas operações internas com referidos produtos, aplica-se o diferimento parcial de que trata o inciso I do art. 28 do Anexo VIII, de modo que a carga tributária seja equivalente a 12%, quando realizada entre contribuintes do ICMS e na hipótese de os produtos serem destinados ao ciclo produtivo ou comercial, independentemente de o destinatário da operação ser empresa enquadrada no regime normal de apuração do imposto ou no regime do Simples Nacional (precedente: Consulta nº 19, de 7 de março de 2017).

Por outro lado, na hipótese de o destinatário adquirir o produto na condição de consumidor final, contribuinte ou não do imposto, a referida norma afasta a aplicação de tal tratamento tributário, conforme expressamente dispõe o inciso II do art. 29 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

No que diz respeito às operações interestaduais, deve ser observada a alíquota de acordo com a unidade federada de destino da mercadoria, nos termos do art. 15 da Lei nº 11.580/1996.

Esclarece-se, ainda, que para produtos classificados nos referidos códigos NCM não há previsão de redução na base de cálculo nas demais posições do item 22 do Anexo VI da norma regulamentar.

PROTOCOLO: 19.010.131-2.

CONSULTA Nº: 053, de 21 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. PARAFUSOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES.

A consulente, estabelecida em São Paulo e inscrita como substituta tributária no cadastro de contribuintes deste Estado, informa que destina a estabelecimentos revendedores localizados em território paranaense parafusos de diversas espécies (francês, com ou sem porcas, com cabeça sextavada, com porcas e arruelas), todos classificados na posição 73.18 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, elaborados com aço baixo e médio carbono ou com aço inox, os quais têm por finalidade a utilização em cercas, celeiros, pontes de madeira, carrocerias de caminhões e de carretas, máquinas e equipamentos industriais, estruturas metálicas, móveis de aço

etc., bem como, em se tratando daqueles fabricados em aço inox, a aplicação em atmosferas que propiciem alta corrosão, em indústrias químicas, de bebidas, alimentícias e navais.

Aduz que tem efetuado a retenção do imposto devido pelo regime de substituição tributária nas operações mencionadas, em razão do disposto no art. 105 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, tendo em vista que desconhece a destinação efetivamente dada ao produto pelos consumidores finais.

Argumenta, entretanto, que esse posicionamento tem lhe causado perda de competitividade, pois há concorrentes que não adotam essa sistemática, com fundamento nas Consultas nº 24, de 17 de maio de 2018, e nº 89, de 19 de outubro de 2017.

Além disso, argumenta que, conforme a cláusula sétima do Convênio ICMS 142/2018, as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são as que se vinculam ao segmento previsto na norma, observando a descrição, a classificação na NCM e o Código Especificador da Substituição Tributária (CEST).

Por fim, expõe seu entendimento de que as operações com os referidos produtos não se submetem à retenção do imposto pelo regime de substituição tributária e questiona quanto à correção dessa conclusão.

RESPOSTA

Primeiramente, reproduz-se o dispositivo do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que tem vínculo com a dúvida apresentada:

> *"SEÇÃO XVI*
> *DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO*
> *[...]*
> *Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que*

promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	CEST	NCM	DESCRIÇÃO
[...]			
53	10.058.00	73.18	Parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos, arruelas (incluídas as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolos ICMS 71/2011 e 56/2012) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)

."

Esclarece-se que este Setor Consultivo tem reiteradamente se manifestado no sentido de que cabe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, aplicar a correta classificação fiscal aos produtos que fabrica ou comercializa, cabendo à Receita Federal do Brasil sanar eventual dúvida a respeito.

Também, é entendimento reiterado por este Setor que se submetem à substituição tributária os produtos que constem, por sua descrição e correspondente código NCM, relacionados no Anexo IX do Regulamento do ICMS, observando-se ainda se foram fabricados para uso no segmento em que estão inseridos.

Logo, se o produto comercializado pela consulente tiver dentre os usos para os quais foi desenvolvido emprego no segmento de construção civil (construção de cercas, celeiros, pontes etc.), as operações realizadas com revendedores paranaenses se submetem ao regime de substituição tributária, independentemente de sua destinação efetiva dada pelo consumidor final (precedente: Consulta 13, de 8 de fevereiro de 2022).

Por outro lado, caso os parafusos classificados na posição 73.18 da NCM não tenham sido fabricados para uso no citado segmento, não se submetem à referida sistemática de arrecadação.

Por fim, relativamente às consultas mencionadas pela consulente, esclarece-se que este Setor orientou quanto à inaplicabilidade do regime de substituição tributária para os produtos nelas questionados, na hipótese de terem sido desenvolvidos para uso exclusivo no setor moveleiro. Consta inclusive, na Consulta nº 89, de 19 de outubro de 2017, a manifestação que se submetem ao regime de substituição tributária aquelas mercadorias fabricadas para uso automotivo ou no segmento de materiais de construção ou congêneres, de

que tratam, respectivamente, os artigos 28 e 105 do Anexo IX do RICMS.

PROTOCOLO: 18.809.780-4.

CONSULTA Nº: 054, de 15 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COSMÉTICOS DESTINADOS AO SEGMENTO "PET". ENQUADRAMENTO.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de fabricação de aditivos de uso industrial, informa que atua no ramo de comércio atacadista e varejista de produtos pet, comercializando shampoos, condicionadores e colônias, destinados exclusivamente para cães e gatos e classificados no código 3307.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, os quais adquire de terceiros ou encomenda a industrialização, sendo responsável pelo recolhimento de eventual ICMS devido por substituição tributária.

Relata que mercadorias classificadas no código 3307.90.00 da NCM estão incluídas nas posições 32, 33 e 34 da tabela do art. 96 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que trata das operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, destacando a existência do adjetivo "pessoal" na denominação da Seção II do referido Anexo.

Esclarece, ainda, que a cláusula sétima do Convênio ICMS 142, de 14 de dezembro de 2018, prevê que as mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são aquelas identificadas nos seus anexos, devendo ser observada a descrição, a NCM, o CEST e o segmento em que estão inseridas, ou seja, a finalidade para a qual foram desenvolvidas.

Expõe seu entendimento de que produtos

exclusivamente de uso animal não estão submetidos à substituição tributária prevista no art. 96 do Anexo IX, uma vez que não se destinam ao uso pessoal.
Por fim, entende que não se aplica a alíquota de 25% nas operações internas com essas mercadorias, nos termos do art. 17 do Regulamento do ICMS, mas sim a alíquota geral de 18%.

Indaga se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, vinculados aos questionamentos apresentados:

> *"Art. 17. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, assim distribuídas (art. 14 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *III – alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) nas operações com:*
> *...*
> *f) perfumes e cosméticos (NCM 33.03, 33.04, 33.05, exceto 3305.10.00, e 33.07, exceto 3307.20);*
> *...*
>
> *ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO XII*
> *DAS OPERAÇÕES COM COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E DE TOUCADOR (artigos 96 a 98)*
> *Art. 96. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 191/2009, 41/2010, 207/2012 e 86/2014; Protocolo ICMS 164/2010; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015;*

Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	CEST	NCM	DESCRIÇÃO
...			
32	20.032.00	3307.90.00	Outros produtos de perfumaria preparados (Protocolos ICMS 191/2009, 190/2010 e 111/2011) (Protocolos ICMS 164/2010 e 19/2012) (Convênios ICMS 92/2015, 146/2015 e 53/2016)
33	20.032.01	3307.90.00	Outros produtos de toucador preparados (Protocolos ICMS 191/2009, 190/2010 e 111/2011) (Protocolos ICMS 164/2010 e 19/2012) (Convênio ICMS 53/2016)

...
§ 3º O disposto nesta Seção se aplica também aos produtos destinados ao uso em animais, cuja descrição e classificação NCM correspondam aos indicados na tabela de que trata o "caput".".

O Setor Consultivo tem reiteradamente se manifestado no sentido de que a sujeição de um produto ao regime da substituição tributária depende da simultânea identidade, no Anexo do IX do Regulamento do ICMS, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada. Também, deve ser considerado se as mercadorias foram desenvolvidas para uso no segmento econômico em que se encontram arroladas no referido anexo regulamentar, ainda que efetivamente utilizadas de forma diversa.

Relevante salientar, também, que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Quanto ao questionamento apresentado, conforme previsto no § 3º do art. 96, aplica-se a substituição tributária aos produtos destinados ao uso em animais, quando sua descrição e classificação NCM correspondam àqueles indicados na tabela de que trata o "caput" do dispositivo.

A posição 33.07 da NCM abrange os demais produtos de perfumaria ou de toucador preparados ou preparações cosméticas não especificados nem compreendidos noutras posições. De acordo com a Nota 4 do Capítulo 33 da NCM "consideram-se produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas, na acepção da posição 33.07, (...) produtos de toucador preparados, para animais". Também, segundo os esclarecimentos contidos nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), a subposição 3307.90 da NCM compreende "os produtos de toucador preparados para animais, tais como os xampus para cães e banhos para embelezar a plumagem de pássaros".

Assim, tendo em vista que a posição 32 da tabela do art. 96 do Anexo IX alcança os produtos de perfumaria

preparados e a posição 33, da mesma tabela, os outros produtos de toucador preparados, é aplicável a substituição tributária aos shampoos, condicionadores e colônias de uso em animais classificados no código 3307.90.00 da NCM, nos termos do § 3º do art. 96 do mesmo anexo (precedente: Consulta nº 11, de 28 de janeiro de 2016).

Registre-se, que a consulente, na condição de encomendante da industrialização desses produtos, somente é responsável pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária, na hipótese de ser o fornecedor da matéria-prima e demais insumos necessários ao processo de industrialização, segundo a sistemática disposta na Subseção I da Seção II do Capítulo I do Anexo VIII do Regulamento do ICMS (precedente: Consulta nº 8, de 12 de fevereiro de 2020).

Por outro lado, na hipótese de os insumos de fabricação serem fornecidos pelo próprio estabelecimento industrial executor da encomenda, mesmo sendo a consulente a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos por ele fabricados (e ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto), contexto que configura interdependência (inciso V do art. 18 do Anexo IX do Regulamento do ICMS), é o industrializador, e não a consulente, quem exerce a condição de substituto tributário, em razão de a regra de exceção disposta no inciso III do art. 12 do referido anexo, que afasta a substituição tributária, não se aplicar às operações com os produtos previstos da Seção XII (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do mesmo Anexo IX. Nesse caso, para determinação do imposto devido por substituição tributária, o contribuinte substituto deve utilizar percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) específico a essa situação, conforme dispõe o § 2º do art. 97 do Anexo IX do Regulamento do ICMS. (Precedentes: Consulta nº 77, de 9 de novembro de 2021, e Consulta nº 14, de 8 de fevereiro de 2022).

No que se refere à alíquota, de acordo com o

previsto na alínea "f" do inciso III do art. 17 do Regulamento do ICMS, é aplicável o percentual de 25% às operações internas com as mercadorias da posição 33.07 da NCM, com exceção apenas dos produtos inseridos na subposição 3307.20, cuja alíquota corresponde a 18%, observando-se ainda que as saídas internas, quando destinadas a consumidor final, submetem-se à alíquota de 23%, nos termos do inciso II do § 11, do mesmo art. 17, e ao adicional de 2% previsto no inciso VII do art. 1º do Anexo XII (Do Adicional do Imposto Destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza do Paraná), do Regulamento do ICMS.

Esclarece-se, por fim, que nas saídas internas destinadas a contribuintes com mercadorias classificadas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, exceto 3305.10.00, e 33.07, exceto 3307.20, da NCM, fica parcialmente diferido o pagamento do imposto, nos termos do inciso III do art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, de forma que a carga tributária incidente na operação própria do substituto tributário seja equivalente a 12%.

PROTOCOLOS: 18.652.970-7, 18.652.930-8 e 18.647.827-4.

CONSULTA Nº: 055, de 28 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. ADRC-ST. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EM PERÍODO POSTERIOR AO DA SAÍDA OU DA ENTRADA.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica de comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores, expõe que, em relação a parte de suas operações, qualifica-se como contribuinte substituído que promove vendas internas a consumidores finais, submetendo-se às regras estabelecidas nos artigos 6º-A e 6º-B do Anexo IX do

Regulamento do ICMS e, por conseguinte, encontra-se obrigada à entrega do Arquivo Digital da Recuperação, do Ressarcimento e da Complementação do ICMS ST (ADRC-ST), para efeitos de apuração do imposto mensal objeto de recuperação, ressarcimento ou complementação.

Menciona que as informações a serem enviadas por meio do referido arquivo estão disciplinadas na Norma de Procedimento Fiscal (NPF) nº 3/2020, sendo que o § 2º do art. 9º dessa norma, ao tratar das operações de devolução (de compra ou de venda), apenas contempla aquelas ocorridas no mesmo mês em que foi computada a entrada ou a saída do mesmo item de mercadoria.

Aduz que o Manual do ADRC-ST evidencia essa limitação ao dispor, no subitem 4.4.6, que o Registro 1200 (Totalizador das saídas para consumidor final) "deve ser informado para identificar a totalização das notas fiscais de saídas emitidas em operações internas de venda a consumidor final declaradas no registro 1210, deduzidas das devoluções ocorridas no próprio mês da venda, do produto identificado no registro 1000.".

Ressalta que as normas não preveem procedimentos para a hipótese de devolução de vendas ocorridas em períodos posteriores ao de sua realização, ainda que o contribuinte substituído, relativamente a uma venda realizada em período cuja apuração mediante ADRC-ST apontou imposto a complementar, faça jus à recuperação desse imposto, na hipótese de devolução da mercadoria.

Em razão do exposto, questiona como deve proceder em relação a devoluções de vendas de mercadorias ocorridas em períodos posteriores aos das saídas, nas hipóteses em que apurado, mediante ADRC-ST, no período em que realizada a venda: (1) valor a complementar ou (2) valor a recuperar.

Indaga, ainda, como deve proceder na hipótese de devolução de compras, quando essas ocorrerem em períodos

posteriores ao da aquisição.

Por fim, solicita que seja esclarecido se em relação às situações antes descritas deve efetuar algum tipo de registro no ADRC-ST.

RESPOSTA

Considerando que a questão relatada pela consulente está vinculada a regras inerentes ao ADRC-ST, entendeu-se oportuno dar conhecimento à Inspetoria Geral de Fiscalização, por ser esse setor o responsável pela definição do escopo desse arquivo e por sua implementação.

A referida Inspetoria Geral ratifica esse contexto, de que estão contempladas na apuração realizada mediante utilização do ADRC-ST, pelas regras vigentes, apenas as devoluções ocorridas no mesmo período em que realizada a venda ou a aquisição, nos termos do que expressa o § 2º do art. 9º da NPF nº 3/2020: Serão consideradas na apuração de que trata o § 1º deste artigo as devoluções ocorridas no mesmo mês em que foi computada a entrada ou a saída do mesmo item de mercadoria.

Desse modo, na hipótese de devoluções promovidas em períodos posteriores ao mês em que escriturada a entrada ou a saída da mercadoria, deve o contribuinte observar as regras gerais atinentes a pagamento ou a creditamento indevidos, uma vez que não há disposição normativa específica direcionada a essas situações fáticas.

Assim considerando, no caso de saída ocorrida em período cujo resultado da apuração realizada por meio do ADRC-ST indica imposto a complementar, tem a consulente o direito de recuperar a parcela de imposto indevidamente debitada, mediante protocolização de pedido de restituição, nos termos do art. 88 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, cujo "caput" ressalva desse procedimento a hipótese de que trata o inciso V

do "caput" do art. 29 do mesmo Regulamento, em que o valor indevidamente pago ou debitado, por período de apuração, corresponda a até 1.000 Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná – UPF/PR. Nesse caso, está autorizada a recuperação do imposto mediante lançamento como crédito na EFD – Escrituração Fiscal Digital, sem necessidade de protocolização de pedido de restituição, conforme estabelece o inciso V do "caput" do mencionado art. 29, observando ainda o disposto no § 4º do mesmo artigo.

Por outro lado, na situação em que a saída da mercadoria objeto de devolução tenha se dado em período cuja apuração do ADRC-ST resulte em valor a recuperar, deve a consulente lançar como débito na EFD, mediante código de ajuste, o valor indevidamente recuperado em período anterior.

Relativamente a essas devoluções de vendas nenhum registo deverá ser realizado no ADRC-ST.

Por fim, quanto a devoluções de compras realizadas em período posterior ao da entrada, deve a consulente observar o disposto no art. 9º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, sem realizar qualquer registro no ADRC-ST também em relação a essa ocorrência.

PROTOCOLO: 18.841.764-7.

CONSULTA Nº: 056, de 5 de julho de 2022

ASSUNTO: ICMS. VENDA À ORDEM. CONTRIBUINTES DOMICILIADOS EM UNIDADES FEDERADAS DISTINTAS. CIRCULAÇÃO JURÍDICA DE MERCADORIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL.

A consulente, cadastrada como serraria com desdobramento de madeira em bruto (CNAE 1610-2/03), informa

praticar, dentre outras atividades, a compra e venda de toras de madeira (código 4407.29.90 da NCM), mantendo, como decorrência, relações comerciais com fornecedores e clientes localizados em diversas unidades federadas.

Relata que adquire toras de madeira de fornecedor localizado no Estado de São Paulo, que são posteriormente revendidas para cliente também domiciliado naquele Estado, exercendo, nessa operação, o papel de intermediária de uma cadeia produtiva.

Expõe que, como regra, em operações de compra e venda, mercadorias adquiridas são remetidas pelo fornecedor à empresa que as adquire para revenda, e lá permanecem até que sejam objeto de comercialização, quando saem do estoque da empresa e são destinadas ao estabelecimento adquirente.

Porém, como seu fornecedor e seu cliente estão situados em território paulista, a consulente informa ter estruturado a operação como uma venda à ordem, em que participam três empresas distintas, para que a logística resultasse mais eficiente. Desse modo, registra que as toras de madeira não transitam por seu estabelecimento e, consequente, pelo Estado do Paraná.

Como as toras de madeira vendidas por fornecedor paulista são remetidas por esse diretamente a destinatário localizado no Estado de São Paulo, por conta e ordem da consulente, com circulação física da mercadoria exclusivamente em território paulista, o Setor Consultivo daquela unidade federada entende se tratar de uma operação interna, sendo possível a utilização do diferimento do imposto, tratamento tributário previsto na legislação local nas operações internas com tais mercadorias.

Todavia, pelo fato de estar domiciliada no Paraná, a consulente manifesta ter julgado oportuno esclarecer junto ao fisco paranaense qual é sua posição acerca da questão.

No seu entender, considerando que o inciso I do § 1º do art. 17 do Regulamento do ICMS dispõe serem internas as operações em que o remetente e o destinatário da mercadoria estiverem domiciliados neste Estado, aduz ser possível concluir que uma operação é definida como interestadual, sob o aspecto físico, quando a mercadoria transite de um estado para outro.

Argui que, nesse mesmo sentido, dispõe a alínea "a" do inciso I do art. 24 do Regulamento do ICMS, ao estabelecer o local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável pelo pagamento.

Assim, conclui ser possível que as operações de venda à ordem que pratica se caracterizem como operações internas e que ensejem, portanto, a aplicação da alíquota interna prevista para o Estado de São Paulo, uma vez que a circulação física da mercadoria ocorre exclusivamente em território paulista.

Assumindo essas premissas, a consulente infere que as duas operações mercantis de venda deveriam ser tributadas segundo a legislação paulista, aplicando-se a alíquota interna do Estado de São Paulo e diferindo o recolhimento do ICMS até a realização de uma das operações que caracterizam encerramento dessa fase (saída das toras de madeira para outro Estado ou saída de produtos resultantes de sua industrialização).

Diante do exposto, questiona se está correto seu entendimento e, no caso de afirmativa a resposta, como deve emitir a nota fiscal destinada ao adquirente final das toras e, ainda, no caso de resposta negativa, como deve proceder, considerando se tratar de venda à ordem.

RESPOSTA

A consulente, com domicílio tributário neste Estado, ao realizar venda de toras de madeira a destinatário paulista (operação de circulação de mercadoria), pratica fato gerador do ICMS, motivando o surgimento de relação obrigacional que tem como sujeito ativo o Estado do Paraná, conforme estabelecem os artigos 11 e 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

> *"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*
> *I - tratando-se de mercadoria ou bem:*
> *a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;*
> *b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;*
> *c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;".*
> *...*
> *V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:*
> *a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;*
> *b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.*
> *...*
> *§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*
> *I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;*
> *...*

> *§ 7º Na hipótese da alínea "b" do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.*
> ...
> *Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*
> ...
> *IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;".*

Note-se que, relativamente a operações realizadas entre contribuintes do ICMS, a alínea "c" do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996 define ser o local da operação aquele onde localizado o estabelecimento transferente da propriedade da mercadoria, quando adquirida em território nacional e que por ele não transite, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da transmissão de sua propriedade, nos termos do inciso IV do art. 12 da mesma lei.

Registre-se que a circulação física, como regra, retrata a circulação jurídica, externando seu contorno e aspectos. Entretanto, na hipótese em que o destino físico da mercadoria não coincida com o de localização do destinatário jurídico, as normas transcritas sinalizam que é a circulação jurídica que determina o aspecto espacial e temporal da hipótese de incidência do ICMS nas operações entre contribuintes.

Corrobora essa conclusão o contido no § 3º, inciso I, do já referido art. 11, ao dispor que deve ser considerado como local da operação aquele em que se encontre a mercadoria, apenas na impossibilidade de determinação do estabelecimento responsável por sua circulação.

Cabe mencionar ainda, com o fim de ratificar esse

entendimento, a regra prevista no § 7º do art. 11, introduzida na Lei Complementar nº 87/1996 pela Lei Complementar nº 190, de 4 janeiro de 2022, cuja aplicação está direcionada às operações interestaduais em que o destinatário não é contribuinte do ICMS. Nessa específica situação, a definição do local da operação e do sujeito ativo, para efeitos de cobrança da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, fundamenta-se na circulação física, sendo sujeito ativo da obrigação tributária o Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria, e não aquele em que localizado o adquirente. Por conseguinte, é considerada interna a operação em que a mercadoria é entregue a consumidor final não contribuinte do imposto no território do Estado em que localizado o estabelecimento transferente, independentemente do domicílio do adquirente.

À vista da legislação antes examinada, ocorrendo efetivamente a circulação jurídica de mercadorias, isto é, a transferência de propriedade em troca de pagamento do preço acordado, consubstanciada em elementos de prova, entende-se não haver razões que justifiquem considerar as operações descritas pela consulente, que são praticadas entre contribuintes do imposto situados em unidades federadas distintas, como internas, realizadas em território paulista.

Frise-se que esse entendimento está em consonância com as soluções manifestadas pelo STF – Supremo Tribunal Federal, como por exemplo, no ARE 665134 ED/MG (acórdão publicado em 3.12.2020), em que foi analisada questão relacionada ao sujeito ativo do ICMS em operação de importação. O STF, nesse caso, firmou tese no sentido de que o sujeito ativo é o Estado no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio. Tal conclusão leva em conta a definição de que o importador é o destinatário jurídico das mercadorias importadas, e não o destinatário físico (Tema 520 da sistemática da repercussão geral).

Pelas razões expostas, conclui-se que a consulente, na qualidade de adquirente original, realiza operação interestadual ao revender toras de madeira a contribuinte localizado em São Paulo, devendo emitir nota fiscal de venda na forma da sistemática da venda à ordem, disciplinada no art. 40 do Convênio Sinief s/n, de 15 de dezembro de 1970, e implementada no art. 578 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, e observar o tratamento tributário atribuído a essa operação pela legislação paranaense.

PROTOCOLO: 19.096.691-7.

CONSULTA Nº: 057, de 7 de julho de 2022

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO DE VALOR LANÇADO EM AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO. POSSIBILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade de fabricação de artefatos de materiais plásticos para usos industriais, informa que essa atividade consome grande monta de energia elétrica para o seu desenvolvimento. Em razão desse fato, firmou contrato com empresa de distribuição de energia elétrica para pactuar o valor devido a título de demanda de potência contratada.

Aduz que, em razão de ação judicial, transitada em julgado, teve reconhecido o direito de ser tributado pelo ICMS, relativamente a rubrica demanda de potência, apenas sobre a efetivamente utilizada. Entretanto, expõe que a fornecedora, em razão de interpretação equivocada da decisão proferida pelo Poder Judiciário, deixou de cobrar e recolher ICMS sobre a totalidade da demanda contratada, no período de novembro/2010 a dezembro/2013, resultando na exigência do

imposto sobre a parcela correspondente à demanda utilizada e não tributada, mediante lavratura de auto de infração, no qual a consulente também figura como sujeito passivo, encontrando-se o débito inscrito em dívida ativa.

Entende, apesar de o equívoco ter ocorrido por parte da fornecedora de energia, ser devida a exigência fiscal relativamente ao valor do ICMS incidente sobre a demanda de potência efetivamente utilizada, razão pela qual informa que pretende efetuar o pagamento com os benefícios especificados na Lei Estadual nº 20.946, de 20 de dezembro de 2021.

Após relatar os motivos que originaram a medida fiscal, defende que ao efetuar o pagamento do crédito tributário com os benefícios instituídos pela citada lei, tem direito a apropriar o imposto, a título de crédito, com fundamento no art. 26 do Regulamento do ICMS, pois se trata de tributo relativo a operação decorrente de entrada de energia elétrica, utilizada pela consulente no processo de industrialização, além do que a legislação não especifica se para gerar direito a crédito o pagamento do ICMS deve ser à vista ou parcelado.

Esclarece, no caso de pagamento de forma parcelada, que o valor do ICMS recolhido será devidamente escriturado nos meses em que efetuados os recolhimentos de cada uma das parcelas.

Ressalta, por fim, que o disposto no "caput" do § 7º do art. 26 do Regulamento do ICMS não se aplica à situação ora questionada, pois a energia elétrica adquirida é utilizada no processo de industrialização.

Posto isso, questiona se está correto o seu entendimento.

RESPOSTA

Primeiramente, reproduz-se dispositivos do

Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com o questionamento da consulente:

> *"Art. 25. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios (art. 23 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *[...]*
> *Art. 26. Para a compensação a que se refere o art. 25 deste Regulamento, é assegurado ao contribuinte 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 (art. 24 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).*
> *§ 1.º O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*
> *§ 2.º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento.*
> *[..]*
> *§ 7.º A entrada de energia elétrica no estabelecimento somente dará direito a crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, exceto quando (Leis Complementares nº 138, de 29 de dezembro de 2010, e nº 171, de 27 de dezembro de 2019):*
> *[...]*
> *II - consumida no processo de industrialização, inclusive no depósito, armazenagem, entrepostagem, secagem e beneficiamento de matéria-prima (inciso III do "caput" do art. 1º da Lei n. 16.016, de 19 de dezembro de 2008);"*

Segundo informações da consulente, os documentos fiscais relativos ao fornecimento de energia elétrica foram emitidos sem a inclusão na base de cálculo do ICMS do montante

correspondente à demanda de energia elétrica efetivamente utilizada no período de novembro de 2010 a dezembro de 2013. Consequentemente, esse valor não integrou o montante do ICMS recolhido pela empresa fornecedora de energia elétrica, o que motivou sua exigência por parte do fisco.

Da leitura das regras inseridas nos dispositivos retro transcritos, tem-se que não há impedimento para que a consulente possa se apropriar, a título de crédito fiscal, do valor do imposto lançado de ofício, por meio de auto de infração, haja vista que se refere a obrigação tributária não adimplida na época própria, mas que não afasta, uma vez cumprida, o direito do contribuinte em ver respeitado o princípio da não-cumulatividade (precedentes: Consultas nº 104, de 24 de junho de 2003, e nº 126, de 14 de setembro de 2006).

Relativamente à apropriação do valor correspondente ao imposto, mediante lançamento na EFD – Escrituração Fiscal Digital, somente poderá ocorrer após o pagamento integral do crédito tributário, ou então, à medida em que forem quitadas as parcelas, caso a consulente optar pelo seu parcelamento.

Por fim, registre-se que o montante a ser apropriado restringe-se ao valor nominal do imposto, não abrangendo multas, juros e demais encargos incidentes quando da lavratura da medida fiscal, observando a proporção efetivamente consumida no processo de industrialização, no período de aquisição, nos termos do inciso II do § 7º do art. 26 e, ainda, as regras de estorno e de manutenção de créditos dispostas nos artigos 45 e 46, todos do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 18.884.067-1.

CONSULTA Nº: 058, de 5 de julho de 2022

SÚMULA: ICMS. CARTA DE CORREÇÃO ELETRÔNICA. ERRO NA INFORMAÇÃO DO CFOP.

A consulente, empresa que atua no ramo de comércio atacadista de açúcar (CNAE 4637-1/02), relata que adquire esse produto em grandes quantidades e que realiza o seu fracionamento e acondicionamento em embalagens menores, para posterior revenda.

Expõe que, nos últimos 5 anos, os documentos fiscais relativos às operações (entradas e saídas) com esse produto foram lançados na EFD – Escrituração Fiscal Digital com Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOPs 1.102/2.102 (Compra para comercialização) e 5.102/6.102 (Venda de mercadoria adquiria ou recebida de terceiros).

Contudo, entende que os documentos fiscais foram registrados com códigos indevidos, sendo corretos os CFOPs 1.101/2.101 (Compra para industrialização ou produção rural) e 5.101/6.101 (Venda de produção do estabelecimento), tendo em vista que realiza atividade de industrialização, na modalidade de acondicionamento ou de reacondicionamento, conforme inciso IV do art. 4º do Regulamento do IPI e orientação dada na Consulta nº 14, de 10 de março de 2020, expedida por este Setor.

Ressalta que a utilização inadequada do CFOP não implicou em modificação da tributação do ICMS nas operações (compras e vendas) praticadas.

Com isso, indaga:

1) tendo em vista que não será alterada nenhuma variável que determina o valor do imposto, cabe utilizar carta de correção para adequar o CFOP nos documentos fiscais de saídas emitidos nos últimos 5 anos? Se afirmativa a resposta, deve ser emitida carta de correção de forma individualizada, por documento fiscal? Qual o prazo para emissão da carta de

correção?

2) Os arquivos digitais da EFD devem ser retificados, em relação aos documentos de entrada e de saída escriturados com os CFOP incorretos?

3) Em sendo negativa a resposta aos questionamentos anteriores, como deve proceder?

RESPOSTA

De início, transcrevem-se partes do art. 15 do Subanexo I do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO III*
> *DOS DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS E EQUIPAMENTOS/SISTEMAS DE AUTOMAÇÃO COMERCIAL*
> *(Subanexos I e II)*
> *SUBANEXO I*
> *DOS DOCUMENTOS FISCAIS ELETRÔNICOS E AUXILIARES*
> *(artigos 1º a 131)*
> *...*
> *Art. 15. Após a concessão da Autorização de Uso da NF-e, de que trata o art. 7º deste Subanexo, o emitente poderá sanar erros em campos específicos da NF-e por meio de Carta de Correção Eletrônica - CC-e, transmitida ao fisco desde que o erro não esteja relacionado com (Ajustes SINIEF 8/2007, 8/2010, 22/2013 e 17/2016).*
> *I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como: base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação;*
> *II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário;*
> *III - a data de emissão ou de saída.*
> *IV - campos da NF-e de exportação informados na Declaração Única de Exportação - DU-E (Ajuste SINIEF 44/2020);*
> *V - a inclusão ou alteração de parcelas de vendas a prazo (Ajuste SINIEF 44/2020).*
> *...*
> *§ 4.º Havendo mais de uma CC-e para a mesma NF-e, o emitente deverá consolidar na última todas as informações anteriormente retificadas (Ajuste SINIEF 8/2007).*

> ...
> *§ 6.º É vedada a utilização de carta de correção em papel para sanar erros em campos específicos da NF-e (Ajustes SINIEF 10/2011 e 17/2016)."*

O art. 15 relaciona os tipos de erros que não podem ser corrigidos por meio de CC-e – Carta de Correção Eletrônica, não estando a informação do CFOP dentre eles, sendo que o Manual de Orientação do Contribuinte – Versão 7.0, no item 5.10 (página 109), que trata do evento Carta de Correção, não determina prazo ou limite de registros. Portanto, cabível a utilização de CC-e para adequar as informações relativas ao CFOP na nota fiscal eletrônica, sendo vedada a utilização de carta de correção em papel para isso (§6º).

Entretanto, dependendo da quantidade de documentos, esse procedimento se torna inviável, pois deve ser realizado em relação a cada NF-e emitida.

Quanto à retificação da EFD, registre-se que o Ajuste Sinief 2, de 3 de abril de 2009, na cláusula décima terceira, implementada no item 21 da Norma de Procedimento Fiscal nº 56, de 30 de junho de 2015, dispõe que o contribuinte poderá retificar a EFD até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da autoridade fiscal, sendo que, após esse prazo, a retificação não prescinde da autorização do fisco de seu domicílio, quando se tratar de ICMS, ou da Receita Federal, quando se tratar de IPI.

Assim, não havendo alteração na forma de tributação do ICMS e de sua base de cálculo, a consulente pode informar a adequação dos CFOPs, mediante registro no RO-e – Sistema Registro de Ocorrências Eletrônico.

De todo o modo, deve a consulente se certificar, no caso de sua atividade efetivamente se caracterizar como industrialização, na modalidade acondicionamento ou

reacondicionamento, com colocação de embalagem de apresentação, eventual modificação do tratamento tributário a que submetidas as operações promovidas, relativamente aos tributos federais e ao ICMS, procedendo a regularização dos procedimentos já efetuados, mediante denúncia espontânea, se for o caso.

PROTOCOLO: 18.848.654-1.

CONSULTA Nº: 059, de 21 de junho 2022

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO. MATERIAL PARA O ATIVO IMOBILIZADO. ENQUADRAMENTO. PRAZO DE RECOLHIMENTO.

A consulente informa que tem como objeto social a fabricação, comercialização, importação e exportação de equipamentos, máquinas e acessórios concernentes à indústria petrolífera, dentre outras atividades, e que, para consecução desse, integra extensa variedade de equipamentos no seu ativo imobilizado e aqui, mais especificamente, referindo-se às barras rotativas MBT50-SP-SK50-0 e MBT125-SP-SK50-0, classificadas no código 8466.93.40 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, utilizadas para a fabricação dos componentes da Árvore de Natal Molhada, cujo relatório técnico anexa à petição.

Expõe seu entendimento de que, por ocasião da importação dessas barras rotativas, é ilegítima a exigibilidade do recolhimento do imposto no ato do desembaraço aduaneiro, tendo em vista as disposições contidas no inciso III, alínea "a", especialmente em seu item 1, do artigo 74 do Regulamento do ICMS.

Aduz que os bens em questão têm valor considerável (U$ 57.000 cada), que estão diretamente ligados ao

desenvolvimento de sua atividade industrial, e que possuem vida útil superior a um ano, devendo, logo, serem caracterizados como bens destinados ao ativo imobilizado, o que habilita a possibilidade do recolhimento do tributo estadual relativo à importação por meio do lançamento do valor correspondente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, em sua conta gráfica.

Com o intuito de corroborar seus argumentos, menciona as disposições do artigo 179, inciso IV, da Lei Federal nº 6.404, de 15.12.1976, bem como soluções de consultas, normatizações contábeis e julgados nos âmbitos judicial e administrativo fiscal.

A consulente finaliza formulando as indagações que se seguem:

1. Está correto o seu entendimento sobre a caracterização dos bens importados (barras rotativas MBT50-SP-SK50-0 e MBT125-SP-SK50-0, classificadas na NCM 8466.93.40), como Ativo Imobilizado, uma vez que: (i) possuem vida útil superior a um ano, aumentando o valor e a estimativa de uso do bem principal; (ii) não decorrem de reposição de peça anterior, mas sim de equipamento novo; (iii) constam como itens de bem de capital para fins de portaria da Secex; e (iv) serão utilizadas no processo produtivo da sociedade?

2. No caso de afirmativa a resposta ao item anterior, é possível concluir que o recolhimento do imposto relativo a operações de importação deverá seguir a forma de apuração disposta no artigo 74, inciso III, alínea "a", item 1, do Regulamento do ICMS?

RESPOSTA

Transcreve-se, a seguir, o dispositivo invocado do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

"Art. 74. O ICMS deverá ser pago nas seguintes formas e prazos (art. 36 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
...
III - na importação de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo ou para uso ou consumo:
a) quando realizada por contribuinte inscrito no CAD/ICMS e com despacho aduaneiro no território paranaense:
1. sendo bem destinado a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento industrial e do prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, enquadrados no regime normal de pagamento, mediante lançamento do valor correspondente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês do imposto devido no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, com a indicação do número e da data da nota fiscal emitida para documentar a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, devendo a 1ª (primeira) fração ser debitada no mês em que ocorrer o fato gerador, observando-se, ainda, o disposto nos §§ 9º e 10;
2. quando se tratar de aquisição de insumos, componentes, peças e partes, por estabelecimento industrial, enquadrado no regime normal de pagamento, que os utilize na produção de mercadorias que industrialize, mediante lançamento do valor no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, no mês da ocorrência do fato gerador, com a indicação do número e da data da nota fiscal emitida para documentar a entrada;
3. nos demais casos, no momento do desembaraço.
...
§ 9.º Para efeitos da apuração do débito de que trata o item 1 da alínea "a" do inciso III do "caput", o valor do imposto será convertido em FCA, na data da ocorrência do fato gerador, e reconvertido em moeda corrente no mês do lançamento a débito.
§ 10. Na hipótese de saída, perecimento, extravio ou deterioração do bem do ativo imobilizado, antes de decorrido o prazo de 48 (quarenta e oito) meses contados da data de sua entrada no estabelecimento, o contribuinte deverá efetuar o recolhimento do ICMS devido na importação, de que trata o item 1 da alínea "a" do inciso III do "caput", relativamente às parcelas restantes, no mês em que ocorrer o fato, devidamente corrigido."

O item 1 da alínea "a" do inciso III do artigo 74 do RICMS, com efeito, prevê prazo específico para o recolhimento do imposto devido pela importação de bem destinado a integrar

o ativo imobilizado do estabelecimento industrial, devendo ser assim entendido o bem que tenha por finalidade a fabricação de produtos cujas operações de saídas do estabelecimento se situem no âmbito de competência do ICMS.

Assim, a legislação prevê que o recolhimento do imposto não se dê por ocasião do desembaraço aduaneiro, mas sim no prazo de 48 meses, mediante lançamento do valor das referidas parcelas diretamente na EFD – Escrituração Fiscal Digital do importador, desde que inscrito esse no CAD/ICMS e enquadrado no regime normal de apuração e recolhimento, e, ainda, apenas no caso de a importação do bem se efetuar com despacho aduaneiro no território paranaense.

De antemão, porém, é necessário destacar que a legislação do imposto não conceitua ativo imobilizado e que isso tampouco lhe seria próprio, em vista da determinação contida no artigo 110 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN – Código Tributário Nacional).

De igual maneira, não cabe ao Setor Consultivo fazê-lo, como também não lhe incumbe declarar que bens específicos de empresas estejam ou não nessa condição, já que essa tarefa é inerente ao contribuinte, diante da efetiva destinação que confere aos referidos bens e da adequada aplicação dos princípios e normas contábeis vigentes, resguardando-se, na forma da lei, a eventual verificação em ação fiscalizadora.

De todo modo, é pertinente expender que o fato de determinado bem se configurar em uma parte destinada a compor, por exemplo, o conjunto que integra um equipamento ou uma máquina não obsta, por si só, que esse se amolde à concepção de ativo imobilizado do estabelecimento.

Posto isto, veja-se o que define a Lei nº 6.404/1976:

"Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I – no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subseqüente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
II – no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.
Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo."

Manifesta, ainda, o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 26.6.2009 (http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2019.pdf):

"Definições
6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:
...
Ativo imobilizado é o item tangível que:
(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para
aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
(b) se espera utilizar por mais de um período.
Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção

das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens

...

Vida útil é:

(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

Reconhecimento

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade;

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

...

10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.

...

Custos subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade

não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para "reparo e manutenção" de item do ativo imobilizado.

...

Depreciação

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

44. A entidade deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e deve depreciá-los separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave. De forma similar, se o arrendador adquire o ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado.

45. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

...

57. A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil

de um ativo pode ser menor
do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de
julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.
...
Divulgação
...
75. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de
julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis
ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação
que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações
com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:
(a) a depreciação, quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros
ativos, durante o período; e
(b) a depreciação acumulada no final do período."

Posto isso, no que interessa ao aspecto contábil de análise, apresenta a consulente as seguintes características para o objeto de sua importação: substancial e relevante valor de aquisição, essencial à atividade produtiva que desenvolve, destinado a integrar o conjunto de um item novo do ativo imobilizado e vida útil maior que um ano.

Essa descrição, salvo avaliação e constatação em contrário, documental ou in loco, promovida em ação fiscalizadora, amolda-se às premissas da Lei nº 6.404/1976 e do Pronunciamento Técnico CPC 27, antes e parcialmente transcritos, a propósito de que bens assim qualificados possam, em princípio, ser considerados como integrantes do ativo imobilizado, se assim devidamente contabilizados, propiciando a possibilidade do recolhimento do imposto na forma e no prazo previstos no item 1 da alínea "a" do inciso III do artigo 74 do RICMS. Precedentes, por exemplo, nas Consultas nº 22, de 5.3.2007, e nº 13, de 12.2.2008.

Todavia, não obstante a consulente apontar que se trata de um conjunto novo a ser instalado, no qual as barras rotativas serão partes, em determinado ponto menciona a circunstância de que ocorreria aumento do valor e da estimativa de uso do bem principal.

Em decorrência, poder-se-ia inferir que a questão deriva também para situações que envolvam aquisições a serem empregadas no reparo, na conservação ou na substituição relativas a determinado item do ativo imobilizado já instalado. Nesse caso específico, pode-se examinar, subsidiariamente, as disposições retratadas no Regulamento do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR), aprovado pelo Decreto Federal nº 9.580, de 22.11.2018:

> *TÍTULO VIII – DO LUCRO REAL*
> *...*
> *CAPÍTULO V – DO LUCRO OPERACIONAL*
> *...*
> *Seção III – Dos custos, das despesas operacionais e dos encargos*
> *...*
> *Subseção XIV – Das despesas de conservação de bens e instalações*
> *Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).*
> *§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II) .*

Observe-se, logo, que aumento de vida útil de um bem do Imobilizado não guarda correspondência com a simples promoção de intervenções, reparos ou manutenções, mesmo com a utilização de peças/partes/materiais, que visem tão somente a

permitir o uso normal e regular da máquina/equipamento no contexto da vida útil inicialmente para ele já estimada, mas sim o procedimento de agregação que resulte em incremento superior a um ano à vida útil originariamente estabelecida para o uso do referido conjunto.

Reproduz-se, nesse viés, excerto da Consulta nº 117, de 23.6.1997:

> *No caso de peças e partes a serem integradas em máquinas, aumentando-lhe a vida útil, a doutrina tem feito uma dicotomia, para efeito de classificação das peças. Na obra, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, de Sérgio de Iudícibus e outros, 4ª ed. revista e atualizada, Ed. Atlas, fls. 299/300, se preleciona o seguinte:*
> *"Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil, etc.*
> *Basicamente, devem integrar o imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao Imobilizado em operação, e não como despesas. Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas, quando da troca. Todavia, essa baixa e adição parcial em muitos casos não é praticamente possível, por não ter a empresa a identificação do custo da peça substituída, já que o equipamento a que pertence está registrado pelo valor total. Nesse caso, não se efetiva a baixa da peça substituída, mas a peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas ou custos. Todavia, há outras considerações e situação que devem ser consideradas, para a classificação no Imobilizado ou Estoques."*
> *"Peças de uso específico e vida útil comum: muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva). Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil do próprio equipamento; desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar ao do equipamento correspondente, mesmo não sendo*

usadas.
As peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante."
Consoante a doutrina exposta, em se tratando de peças e partes que acompanham o equipamento ou máquina, no momento da aquisição deste, serão contabilizadas como ativo imobilizado e, consequentemente, gerarão direito ao crédito.
Já as peças e partes para reparo e conservação de equipamentos ou máquinas, adquiridas separadamente, para reposição, não geram direito ao crédito de ICMS, por se tratar de bens de uso e consumo, adquirindo as empresas tal direito a partir de 01/01/98, conforme bem dispõe o inciso III, do art. 65 da Lei n.º 11.580/96, ressalvado o disposto no art. 23, § 4º, do RICMS.

Nota-se, como manifestado nessa Consulta nº 117/1997, que, por exemplo, se partes e peças são adquiridas separadamente para reposição e destinadas meramente a reparo ou conservação, isto é, não ensejam aumento da vida útil já anteriormente estimada para o equipamento principal em que serão empregadas, não são objeto de imobilização, sendo inclusive consideradas bens de uso ou consumo do estabelecimento.

De outro modo, as partes e peças sobressalentes que acompanham o equipamento ou máquina no momento de sua aquisição, consideradas específicas e essenciais para que não se paralise o seu funcionamento, são naturalmente lançadas no Imobilizado.

Entretanto, ainda que adquiridas posteriormente, se essas partes e peças são de significativo valor, não apresentam disponibilidade comum e rotineira no mercado e têm utilização específica no bem principal já imobilizado, conduzindo a um efetivo aumento da vida útil desse bem, nos termos antes mencionados, são essas passíveis de ativação, não se configurando, inclusive, como bens de uso e consumo. Nessa hipótese, também admissível o recolhimento do imposto na forma

do item 1 da alínea "a" do inciso III do artigo 74 do RICMS.

No que tange ao disposto no item 2 da alínea "a" do inciso III do artigo 74 do RICMS, a sua aplicabilidade, no caso de importação de peças e partes, restringe-se às que se configurem materiais intermediários que integram os produtos fabricados pelo estabelecimento industrial, as quais não devem ser confundidas com as que se destinem à aplicação em bens do Imobilizado.

Impõe-se ressalvar, ainda, quanto à legislação do ICMS que versa acerca do regime de compensação do imposto, notadamente a disposta no artigo 26 do RICMS, pelas determinações que estipula, em especial quando, relativamente aos bens adquiridos para o ativo imobilizado, exige o preenchimento do CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, bem como, quanto ao crédito fiscal, dá tratamento específico aos bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, além de outras condições.

Por fim, cabe registrar que a legislação tributária, como exemplo a disposta no antes referido artigo 26 do RICMS, sem a pertinente atualização e adequação, faz menção ao termo Ativo Permanente. Registra-se, nesse sentido, que a Lei nº 6.404/1976 dividia anteriormente o grupo de contas do Ativo em Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, subdividindo esse último em Investimentos, Ativo Imobilizado e Ativo Diferido. Com a alteração ao artigo 178 da Lei nº 6.404/1976, trazida pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o grupo de contas do Ativo está atualmente dividido em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante, composto esse último por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Portanto, onde na legislação do ICMS consta Ativo Permanente, ou mesmo Ativo Fixo, deve ser adequadamente compreendido Imobilizado, pertencente ao Ativo Não Circulante do Balanço Patrimonial.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

PROTOCOLO: 19.002.816-0.

CONSULTA Nº: 060, de 19 de junho de 2022

SÚMULA: ICMS. FARELO DE MILHO ÚMIDO E SECO. DIFERIMENTO.

A consulente informa que atua no ramo de indústria e comércio de cereais, produtos alimentícios de milho, óleos vegetais e rações animais, destacando que a industrialização do milho que promove gera resíduos industriais, os quais são comercializados como "resíduos de milho", classificados no código 2302.10.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM.

Explica que, tendo em vista regulamentações do MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como pelo fato de que, em realidade, o apontado resíduo não seria inservível, mas sim um subproduto utilizado na fabricação de ração animal, passará a comercializar o produto como farelo de milho úmido e farelo de milho seco.

Esclarece que o farelo de milho úmido é aquele submetido a pré-limpeza, consistindo-se na primeira etapa após a entrada dos grãos, antes da secagem, sendo assim um produto menos nobre. De outro modo, o farelo de milho seco é aquele proveniente da pós-limpeza, configurando-se na segunda etapa após a entrada dos grãos, com a secagem desses, sendo, portanto, um produto mais nobre.

Fazendo alusão ao disposto nos incisos II e VIII do artigo 42 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, indaga a consulente se nas operações internas com farelo de milho úmido e farelo de milho seco se aplica o diferimento no pagamento do imposto neles previsto.

RESPOSTA

Transcreve-se, com grifos, as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *"ANEXO VIII - DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *...*
> *CAPÍTULO II*
> *DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *...*
> *SEÇÃO VII - DO SETOR AGROPECUÁRIO*
> *SUBSEÇÃO I - INSUMOS DE RAÇÃO, RAÇÃO, CONCENTRADOS E SUPLEMENTOS*
> *Art. 42. É diferido o pagamento do imposto nas operações com as seguintes mercadorias:*
> *...*
> *II - farelos e tortas de algodão, de amendoim, de babaçu, de cacau, de canola, de linhaça, de mamona, de milho, de gérmen de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de soja e de trigo; farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de casca e de semente de uva; glúten de milho; polpa de frutas cítricas;*
> *...*
> *VIII - resíduos industriais e demais ingredientes proteicos resultantes da peneiração, moagem ou de outros tratamentos de grãos de cereais ou de leguminosas ou da extração de óleos ou gorduras vegetais, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;*

Frise-se, primeiramente, que o Setor Consultivo reiteradamente já se manifestou acerca do que se considera resíduo e subproduto na aplicação da legislação do imposto, como, por exemplo, na Consulta nº 126, de 27.6.2000, na qual consta:

> *"... conforme se pode observar nas definições colacionadas no Novo Dicionário da Língua Portuguesa - de Aurélio Buarque de Holanda, a saber:*
> *RESÍDUO. [Do lat. Residuu.] Adj. 1. V. remanescente (1). S.m. 2. Aquilo que resta de qualquer substância; resto; ...*
> *SUBPRODUTO. [De sub- + produto.] S.m. 1. Produto que se retira*

> *do que resta de uma substância da qual se extraiu o produto principal: os subprodutos do petróleo. 2. Tudo que resulta secundariamente de outra coisa; ...*
> *É de citarmos, também, a definição do Professor Eliseu Martins (Martins, Eliseu – "Contabilidade de Custos", Ed. Atlas S/A, 2ª Ed., São Paulo, 1980, p. 113. 1):*
> *'Subprodutos são aqueles itens que, nascendo de forma normal durante o processo de produção, possuem mercado de venda relativamente estável, tanto no que diz respeito à existência de compradores como quanto ao preço.'".*

O subproduto farelo de milho, observa-se, está expressamente previsto nas disposições do inciso II do art. 42 do Anexo VIII do RICMS, não havendo que se buscar o seu enquadramento, portanto, no inciso VIII do mesmo artigo.

No que tange à informada distinção entre os respectivos processos de obtenção, resultando nos subprodutos úmido ou seco, ressalta-se que essas especificações em nada obstam a aplicabilidade do referido dispositivo, uma vez que ambos não perdem a qualificação de farelo de milho.

Do exposto, tanto as operações com o farelo de milho úmido quanto com o farelo de milho seco estão abrangidas pela regra de diferimento no pagamento do imposto de que trata o inciso II do art. 42 do Anexo VIII do RICMS, observando-se as hipóteses de encerramento da fase de diferimento retratadas no artigo 43 do mesmo Anexo.

PROTOCOLO: 18.878.158-6.

CONSULTA Nº: 061, de 28 de julho de 2022

SÚMULA: ICMS. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE.

A consulente, qualificando-se juridicamente como fundação de direito privado nos termos da Lei Federal nº

8.958/1994 e da Lei Estadual nº 20.527/2021, informa que foi criada para atuar no gerenciamento de projetos de ensino, extensão, desenvolvimento institucional, científico, tecnológico e estímulo à inovação do Hospital Universitário da Universidade Estadual de Londrina (UEL).

Aduz que usufrui da imunidade tributária de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, reproduzida na alínea "c" do inciso IV do art. 9º do Código Tributário Nacional (CTN), e que está estudando a viabilidade de assumir a gestão da farmácia escola da UEL, para que seja procedida a venda de medicamentos por ela produzidos também à comunidade externa (pessoas físicas ou jurídicas, principalmente para municípios).

Caso isso ocorra, tem dúvidas se essa atividade afasta a fruição da imunidade, incidindo ICMS nas operações de saídas (vendas) de medicamentos produzidos pela referida farmácia escola.

Expõe seu entendimento de que deverá emitir nota fiscal para documentar essas operações e que essas estariam sujeitas à incidência do imposto.

RESPOSTA

Partindo-se da premissa de que a consulente é uma instituição de ensino sem fins lucrativos, que preenche os requisitos dispostos no art. 14 do CTN – Código Tributário Nacional, usufruindo da imunidade constitucional disposta na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, não está submetida à incidência do ICMS ao promover operações em relação às quais se encontre na condição de contribuinte de direito.

Esse posicionamento foi consolidado pelo STF – Supremo Tribunal Federal ao apreciar o Tema 342 de Repercussão Geral, no RE 608872/MG, cujo julgamento ocorreu 23.2.2017, ocasião em que foi fixada a tese a seguir transcrita, como

decorrência de reiteradas decisões a respeito do alcance da imunidade de que trata o inciso VI do art. 150 da norma constitucional:

> *"A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.". (grifo nosso).*

Por oportuno, reproduz-se excertos da ementa da referida decisão, que manifesta não incidir ICMS na hipótese de venda de mercadorias por entidade amparada pela imunidade constitucional, quando a receita auferida for empregada integralmente no desenvolvimento de suas atividades institucionais, por se encontrar na condição de contribuinte de direito:

> *"4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.".*

Desse modo, em face do entendimento jurisprudencial acima exposto, as entidades beneficiárias da imunidade de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, quando destinarem integralmente a receita auferida ao atendimento de suas finalidades essenciais, ao praticarem operações de vendas de mercadorias, encontram-se imunes do ICMS.

Não obstante o antes manifestado, não há impedimento para que a consulente se inscreva no cadastro estadual e emita nota fiscal para documentar suas operações, devendo, no entanto, mencionar no campo específico do documento fiscal o dispositivo constitucional que ampara a imunidade, conforme prevê o art. 303 da norma regulamentar, a seguir transcrito, sem prejuízo do atendimento das demais obrigações acessórias dispostas na legislação estadual:

"Art. 303. Quando a operação ou a prestação estiver beneficiada por isenção ou amparada por imunidade, não incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento do imposto, essa circunstância será mencionada no documento fiscal, indicando-se o respectivo dispositivo legal (art. 9º do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; art. 89 do Convênio SINIEF 6/1989). "

PROTOCOLO: 19.255.900-6.

CONSULTA Nº: 062, de 10 de agosto de 2022

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA PARA REVENDA. PAGAMENTO MEDIANTE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO ACUMULADO PRÓPRIO, HABILITADO PELO SISCRED. CONDIÇÕES.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de curtimento e outras preparações de couro, informa que atua também no comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo e que pretende realizar operação de importação de ureia, produto classificado na subposição 3102.10 da NCM.

Expõe que esse produto, quando destinado ao uso na agricultura e na pecuária, encontra-se indicado no item 15-A, alínea "a", do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, sendo tributado sobre base de cálculo reduzida, nas operações internas e de importação de forma que a carga tributária até 31.12.2022, resulte em1% (um por cento).

Menciona, ainda, que o art. 55 do Regulamento do ICMS autoriza o contribuinte que possuir crédito acumulado próprio, habilitado pelo Siscred (Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados), a

utilizá-lo para liquidação integral do imposto devido no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior por meio de portos e de aeroportos paranaenses, conforme previsão contida no § 8º do art. 25 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996.

Considerando a legislação tributária exposta, indaga se é aplicável a redução de base de cálculo, de forma a resultar carga tributária de 1%, na importação de ureia, na hipótese de o pagamento do imposto, no momento do desembaraço aduaneiro, ocorrer por meio de crédito acumulado e habilitado no Siscred.

RESPOSTA

Primeiramente, esclarece-se que o produto ureia não se encontra listado dentre os insumos agropecuários de que trata o item 15-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS, mas está dentre aqueles abrangidos pela redução de base de cálculo disposta no item 16-A do Anexo VI da norma regulamentar, que assim prevê:

> *"ANEXO VI*
> *DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *...*
> *16-A A base de cálculo sobre o valor da operação com os INSUMOS AGROPECUÁRIOS adiante arrolados é reduzida, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados (Convênios ICMS 100/1997 e 26/2021; Ajuste SINIEF 10/2012):*
> *I - de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022:*
> *a) 1% (um por cento), nas operações interna e de importação;*
> *b) 3,10% (três inteiros e dez centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);*
> *c) 4,68% (quatro inteiros e sessenta e oito centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento);*
> *d) 7,30% (sete inteiros e trinta centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).*

II – de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2023:
a) 2% (dois por cento), nas operações interna e de importação;
b) 3,40% (três inteiros e quarenta centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);
c) 4,45%, (quatro inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento);
d) 6,20% (seis inteiros e vinte centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).
III – de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2024:
a) 3% (três por cento), nas operações interna e de importação;
b) 3,70% (três inteiros e setenta centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);
c) 4,23% (quatro inteiros e vinte e três centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento);
d) 5,10% (cinco inteiros e dez centésimos por cento), nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).
IV – de 1º janeiro a 31 de dezembro de 2025, 4% (quatro por cento) nas operações de importações e nas saídas interna e interestadual.

POSIÇÃO	*DESCRIÇÃO*
1	*Amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (monoamônio fosfato), DAP (diamônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.".*

Nos termos da norma antes transcrita, esclarece-se que se aplica a redução de base de cálculo de forma a resultar carga tributária de 1% nas operações de importação de ureia realizadas até 31 de dezembro de 2022, quando produzida e destinada ao uso na agricultura ou na pecuária.

Cabe registrar que, em razão de regra de diferimento prevista no inciso I do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, a redução de base de cálculo antes examinada tem sua

aplicação preterida relativamente a operações internas em que remetente e destinatário se encontrem domiciliados neste Estado, e desde que atendidas as condições previstas no § 1º do mesmo art. 44.

Nas operações de importação, entretanto, inexiste dúvidas quanto à prevalência da regra de redução de base de cálculo, pois expressa a inaplicabilidade do diferimento, nos termos do § 4º do art. 44 do Anexo VIII. (Precedente: Consulta nº 8, de 25 de janeiro de 2022).

Quanto ao prazo e forma de pagamento do imposto devido nas importações, informa-se que contribuintes inscritos no CAD/ICMS e que importem produtos para revenda, que é a situação relatada pela consulente, devem recolher o montante devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, em guia de recolhimento, conforme prevê o item 3 da alínea "a" do inciso III do art. 74 do Regulamento do ICMS.

Por seu turno, o art. 55 do Regulamento do ICMS, com fundamento no § 8º do art. 25 da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, possibilita ao contribuinte possuidor de crédito acumulado próprio, habilitado pelo Siscred, sua utilização para liquidação integral de débito de ICMS devido no desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas do exterior por portos e aeroportos paranaenses.

Assim, no caso de a consulente possuir crédito próprio habilitado no Siscred, o que pressupõe tenha sido acumulado em razão das situações descritas nos incisos I a V do art. 47 do Regulamento do ICMS, poderá utilizá-lo para quitar o imposto devido nas operações de importação de ureia, sem prejuízo da redução da base de cálculo prevista no item 16-A do Anexo VI do Regulamento do ICMS, por inexistir disposição na legislação estabelecendo tal vedação, diferentemente do que ocorre com as importações alcançadas pela regra beneficiadora prevista no art. 459 do Regulamento do ICMS, cujo § 4º dispõe expressamente que o imposto exigido

deve ser pago em moeda corrente, sendo vedada a utilização de quaisquer outras formas de compensação ou liquidação.

PROTOCOLO: 19.138.679-5.

CONSULTA Nº: 063, de 12 de agosto 2022

SÚMULA: ICMS. FABRICAÇÃO DE ESTRUTURAS METÁLICAS.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de fabricação de estruturas metálicas, informa que no desenvolvimento de seus objetivos sociais realiza o projeto, a fabricação e a montagem de estruturas metálicas, as quais são aplicadas, por exemplo, em edifícios, usinas termoelétricas, estádios, arenas, galpões, obras de infraestrutura, plataformas, pontes etc.

Expõe que sua dúvida diz respeito à tributação da atividade de montagem de estruturas metálicas, principalmente sob o enfoque da definição de construção civil. Para exemplificar no que consiste essa atividade, faz referência ao seu portfólio, que pode ser acessado no link http://brafer.com/, e também anexa notas fiscais de venda, que demonstram terem as peças por ela fabricadas valores individuais específicos, e de prestações de serviço, bem como o projeto de uma estrutura metálica, com a devida ART – Anotação de Responsabilidade Técnica.

Destaca-se, por fim, que os documentos fiscais anexados pela consulente demonstram que as peças por ela fabricadas possuem valores individuais específicos, existindo base de cálculo para efeitos de pagamento de ICMS.

Esclarece que constrói, mediante contrato de empreitada global, estruturas metálicas para os diversos setores antes mencionados, que são fabricadas fora do canteiro

de obra, conforme projetos específicos e, posteriormente, transferidas até os locais onde, sob sua supervisão e responsabilidade técnica, são montadas e incorporadas aos imóveis.

Aduz que a montagem de estruturas metálicas se equipara aos serviços prestados mediante utilização de concreto armado, pois tais estruturas são calculadas e projetadas por engenheiros civis que utilizam os mesmos conhecimentos e processos de cálculo, salientando que, no caso do concreto, é usual sua classificação como construção civil, com afastamento da incidência de ICMS, sob o pressuposto que o objeto contratual implica, preponderantemente, numa obrigação "de fazer", isto é, de realizar, de produzir, de construir a obra.

Para reforçar essa assertiva de que se está diante de hipótese de incidência de ISS, destaca o fato de que os materiais, equipamentos e demais produtos fornecidos pelo prestador de serviço integrarão definitivamente o conjunto da obra a ser produzida, materializando, dessa forma, sua definição como construção civil.

Relata ainda que, dependendo de decisão puramente empresarial, a estrutura metálica pode ser executada integralmente no local da obra, como a de concreto, ressaltando não haver dúvidas que, neste caso, não é considerada industrialização, tanto a fabricação da estrutura metálica quanto a estrutura de concreto armado.

Observa também, relativamente à atividade de montagem de estruturas, com o fim de corroborar sua definição como construção civil, que: (1) é realizada no local da obra; (2) executada mediante utilização de equipamentos típicos da construção civil, tais como andaimes, guindastes, plataformas; (3) está sujeita a normas de segurança do trabalho aplicáveis à construção civil; (4) o responsável técnico pela montagem é engenheiro civil; e (5) os trabalhadores não são os mesmos que

executaram a fabricação da estrutura metálica na fábrica, mas trabalhadores típicos de obras de construção, os quais são, em geral, contratados no local da obra.

Reforça que a característica da sua atividade é a obrigação de fazer, e não uma obrigação de fornecimento, não havendo se falar em produção em escala, e sim de serviço customizado, em razão da exclusividade de cada projeto, pressuposto legal e específico de construção civil.

Quanto à legislação envolvida, faz referência ao disposto nos artigos 392 e 393 do Regulamento do ICMS e no subitem 7.02 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003.

Destaca também ter o STF – Supremo Tribunal Federal analisado o aparente conflito ente o ICMS e o ISS, a partir do precedente consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, tendo definido que devem ser avaliados, nas hipóteses que envolvem confecção por encomenda, dois critérios básicos para efeitos de delimitar o campo de incidência dos referidos impostos: (1) verificar se a venda se destina a quem promoverá nova circulação do bem e (2) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer, mediante averiguação do uso de elementos de industrialização. À vista desses critérios, assinala que o STF concluiu que "só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar".

No seu entender, deve-se compreender como preponderância o que predomina na relação de aquisição entre o comprador e o vendedor, ou seja, se é o serviço prestado, em que subsidiariamente haja fornecimento de algum material a ele inerente, ou se o que se está adquirindo é um bem industrializado na forma solicitada, em que subsidiariamente possa haver uma prestação de serviço como o de instalação, por exemplo.

Ainda, transcreve julgados do STJ – Superior Tribunal de Justiça , retratando que, na construção civil sob o regime de empreitada global, quando a empresa construtora utiliza peças pré-moldadas por ela fabricadas, para serem montadas em edificação específica, sem comercializá-las individualmente, inexiste base de cálculo para incidência do ICMS, bem como do Tribunal de Justiça do Paraná , cuja ementa traduz que a fabricação, transporte e aplicação de materiais pré-moldados e de estruturas metálicas em edificação específica não se submete ao ICMS.

Por fim, questiona se a montagem de estruturas metálicas se classifica como obra de construção civil, estando submetida ao ISS e não ao ICMS.

RESPOSTA

A consulente, com sede no Centro Industrial de Araucária, tem por objeto social, segundo consta em seu estatuto (fls. 18), "projeto, fabricação e montagem de estruturas metálicas; construções metálicas e equipamentos industriais; construções civis em estruturas metálicas, alvenaria e concreto armado", dentre outras.

A fabricação de estruturas metálicas, ainda que realizada por encomenda de adquirente consumidor final, segundo suas especificações, constitui atividade de industrialização, e não de prestação de serviços.

Esse entendimento se fundamenta em firme jurisprudência do STF – Supremo Tribunal Federal, a partir do precedente consubstanciado na Medida Cautelar na ADI nº 4.389 / DF, mencionada pela consulente, com publicação no DJe de 25.5.2011.

O STF orienta, para fins de resolução do aparente conflito entre a incidência do ICMS e do ISS, nos casos em que encomendante (adquirente) seja consumidor final, que se deve

investigar se a atividade desenvolvida envolve elementos de industrialização, isto é, "produção em larga escala, uso de maquinário pesado e talento humano mitigado e a presença de fatores de produção organizados para a exploração de atividade econômica finalisticamente concentrada no fornecimento de mercadorias. Se houver atividade industrial, deverá incidir o ICMS (após a circulação) e o IPI." .

Na hipótese em que empregados elementos de industrialização para a transformação de materiais em novos produtos, haverá a incidência de ICMS. (Precedentes: Consulta nº 99, de 21 de julho de 2016 e nº 7, de 7 de fevereiro de 2017, dentre outras).

Esclarecido que a atividade de fabricação de estruturas metálicas constitui industrialização mesmo quando produzidas em conformidade com especificações do adquirente, cabe analisar o fornecimento dessas estruturas na situação em que produzidas e aplicadas em projetos estruturais de construção civil desenvolvidos pela consulente, em que as peças são produzidas em seu estabelecimento e enviadas ao local da obra, prontas para posterior montagem, instalação e fixação à obra.

Entende-se que essa atividade se amolda à execução de obras de construção civil, previstas nos itens 7.02 ou 7.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003, cuja redação contida em ambos expressamente excepciona da incidência do ISS o valor das mercadorias produzidas pelo executor da construção fora do local da obra:

> *"7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de*

serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).
...
Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.
...
§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:
I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;"

Nesse mesmo sentido dispõe a Lei Complementar Federal nº 87/1996, na parte final do inciso V do art. 3º, ao prever a incidência do ICMS, nas hipóteses de prestações de serviço de qualquer natureza definidos na Lista anexa à LC nº 116/2003 em que empregadas mercadorias na sua consecução, quando ressalvada tal incidência na própria lei complementar que dispõe sobre o ISS:

"Art. 3º O imposto não incide sobre:
...
V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;".

Frisa-se que essa matéria foi objeto de análise pelo STF, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental ao Recurso Extraordinário nº 603.497/MG, de relatoria da Ministra Rosa Weber, ocorrido em 29 de junho de 2020, tendo sido legitimada a incidência de ICMS sobre os materiais produzidos fora do local da obra por seu executor.

A Ministra Relatora, no que diz respeito ao alcance da autorização para dedução do valor dos materiais da base de

cálculo do ISS (art. 7º, §2º, I), mencionando ser do STJ – Superior Tribunal de Justiça a tarefa de uniformizar a interpretação de normas dispostas em leis federais, registra que as decisões desse Tribunal evidenciam "a adoção da exegese restritiva da cláusula de dedução, limitada às mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas por contribuinte do ICMS", e não a posição mais favorável aos contribuintes, que seria a de que o abatimento alcançaria todos os gastos com materiais imprescindíveis à prestação do serviço, conforme defendido por parte da doutrina.

Para fundamentar sua conclusão, fez menção e transcreveu a seguinte ementa do STJ:

> *"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONSTRUÇÃO CIVIL. ISS. BASE DE CÁLCULO. PREÇO TOTAL DO SERVIÇO. ABATIMENTOS. INVIABILIDADE. CONCRETAGEM. SÚMULA 167/STJ.*
> *1. O ISS incide sobre o preço total do serviço de construção civil. Os insumos adquiridos de terceiros pelo construtor e utilizados na obra compõem a base de cálculo do tributo municipal.*
> *2. Entendimento sumulado no que se refere à concretagem (Súmula 167/STJ).*
> *3. Sujeitam-se ao ICMS e são excluídas da base de cálculo do ISS somente as mercadorias produzidas fora do local da prestação do serviço e comercializadas pela contribuinte.*
> *Precedentes do STJ.*
> *4. Agravo Regimental não provido.*
> *(AgRg nos EDcl no REsp 973.432/MG, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 02/12/2008).".*

Para a Ministra Rosa Weber, conforme exposto em seu voto, essa interpretação mais restritiva dada pelo STJ não se mostra ofensiva à Constituição da República, tendo respaldo na doutrina de Kiyoshi Harada :

> *"Conforme prescreve o inciso I, do § 2º, não se inclui na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços (execução de obras de construção civil, hidráulica*

ou elétrica, e serviços de reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas e pontes, portos ou congêneres), porque nessas hipóteses o valor dos materiais fica sujeito ao ICMS.".

Conclui a Relatora, no final de seu voto:

"...a este Supremo Tribunal Federal não incumbe revisar a exegese perfilhada pelo Superior Tribunal de Justiça, mas apenas verificar se, ao acolhê-la, aquela Corte não incorreu em ofensa à Carta da República, violando o arquétipo constitucional do Imposto sobre Serviços. E, no caso dos autos, não vislumbro ofensa alguma à Carta Magna".

Por seu turno, o Tribunal de Justiça do Paraná, em julgamento ocorrido em 16 de junho de 2021 (Processo: 0002242-11.2018.8.16.0185), observando ter o STF se manifestado sobre o tema quando do julgamento do RE 603497/MG, antes examinado, consignou na ementa:

"APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EXECUÇÃO DE OBRA POR EMPREITADA. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA, EXTINGUINDO INTEGRALMENTE A EXECUÇÃO FISCAL.COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR DOS MATERIAIS PRODUZIDOS FORA DO LOCAL DA OBRA. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 7º, § 2º, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E ITEM 7.02 DA LISTA ANEXA DA MESMA LEI. MATERIAIS SUJEITOS A ICMS. SENTENÇA CORRETA NESTE PONTO....".

Pelas razões expostas, responde-se à consulente, fabricante de estruturas metálicas e, como tal, contribuinte do ICMS, que ao executar obras de construção civil, nos termos descritos nos itens 7.02 ou 7.05 da Lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/2003, nas quais utiliza estruturas produzidas em seu estabelecimento industrial, incide ICMS sobre o valor das respectivas mercadorias.

Por seu turno, na hipótese em que fabrica e efetua a montagem das estruturas, segundo projeto estrutural de responsabilidade do adquirente, incidirá ICMS sobre o valor das peças montadas (fabricação mais serviço de instalação), conforme dispõe o inciso IV do art. 2º da Lei Estadual nº

11.580/1996 ("fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios"), introduzido na legislação paranaense em conformidade como o disposto no inciso IV do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/1996.

PROTOCOLO: 19.121.469-2.

CONSULTA Nº: 064, de 18 de agosto de 2022

SÚMULA: ICMS. ÓLEO DE XISTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR REVENDEDOR RETALHISTA. ADRC-ST E ROT.

A consulente informa que atua no ramo de comércio atacadista de combustíveis realizado na condição de Transportador Revendedor Retalhista (TRR) e que comercializa o produto óleo de xisto, classificado no código 2710.19.22 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e integrante do grupo de combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação, matérias betuminosas e ceras minerais.

Explica que adquire esse produto com o imposto antecipadamente retido por substituição tributária e que o revende, nas operações destinadas a consumidores finais de outras unidades federadas, com débito do imposto à alíquota de 12%. Acrescenta, porém, que o óleo de xisto, descrito na Lei Federal nº 9.718, de 1998, não é originado do petróleo e sim de pedra natural, razão pela qual suas operações não são submetidas ao Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis (Scanc).

Prossegue informando que entrega o Arquivo Digital da Recuperação, do Ressarcimento e da Complementação do ICMS ST (ADRC-ST) e que se apropria do crédito fiscal decorrente das saídas interestaduais, lançando-o mensalmente na

conta-gráfica.

Acresce que também revende óleo diesel, classificado no código 2710.19.21 da NCM e integrante do grupo de combustíveis e óleos minerais, o qual, sendo derivado de petróleo, submete-se ao Scanc nas operações interestaduais.

Posto isso, a consulente indaga se, considerando as disposições do artigo 21-D do Anexo IX do Regulamento do ICMS, pode optar pelo Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT-ST) e continuar se apropriando do crédito fiscal referente às saídas interestaduais, com a entrega do ADRC-ST, ou, nesse caso, estaria dispensada? Se continuar a entregar o ADRC-ST, pode se apropriar do crédito fiscal em conta gráfica, em relação às saídas interestaduais?

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *ANEXO IX - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO*
> *CAPÍTULO I - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> *SEÇÃO I - DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*
> *...*
> *Art. 6.º O contribuinte substituído tributário que promover operação interestadual com mercadoria cujo ICMS tenha sido retido anteriormente, poderá, proporcionalmente às quantidades saídas, observado o disposto no art. 6º-B e o previsto em norma de procedimento (Convênios ICMS 81/1993, 56/1997 e*
> *I - recuperar em conta gráfica, mediante lançamento na Escrituração Fiscal Digital - EFD com o código de ajuste da apuração PR020211, do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, que corresponderá ao somatório do débito próprio do contribuinte substituto e da parcela retida;*
> *II - ressarcir-se, junto a qualquer estabelecimento de fornecedor que seja eleito substituto tributário, da diferença entre o valor do imposto da sua operação e o do somatório do débito próprio do contribuinte substituto com o valor da*

parcela retida.
...
§ 2.º Na hipótese de ressarcimento, o valor do imposto debitado, relativamente à operação interestadual do substituído, poderá ser estornado mediante lançamento na Escrituração Fiscal Digital – EFD com o código de ajuste da apuração PR030301, condicionado ao prévio envio do ADRC-ST para o mês de
§ 4.º A competência para a autorização do ressarcimento ou recuperação será do:
I – Inspetor Geral de Fiscalização, quando se tratar de ressarcimento ou de recuperação do imposto relativo a operações com combustíveis submetidas ao Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – Scanc, previsto no § 2º do art. 76 deste Anexo, com o valor do pedido superior a 1.000 (mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná – UPFs/PR, após análise e preparo do respectivo despacho elaborado pela Inspetoria Geral de Fiscalização – IGF da Receita Estadual do Paraná – REPR;
II – Chefe do Setor de Combustíveis da IGF/REPR, quando o valor do pedido de ressarcimento ou de recuperação do imposto relativo a operações com combustíveis submetidas ao Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – Scanc, previsto no § 2º do art. 76 deste Anexo, for igual ou inferior a 1.000 (mil) UPFs/PR;
III – do Delegado da Receita nas demais hipóteses em que exigida, conforme disposto em norma de procedimento.
§ 5.º Tratando-se de operações com combustíveis derivados de petróleo, o ressarcimento poderá ser efetuado junto ao estabelecimento paranaense de produtor nacional, o qual será indicado como destinatário da nota fiscal mencionada no § 7º, desde que confirmados o recolhimento do imposto retido por parte do substituto tributário e a operação que deu ensejo ao ressarcimento.
...

Art. 6º-A Ao contribuinte substituído tributário que promover operação interna destinada a consumidor final, com mercadoria cujo ICMS tenha sido retido anteriormente, com base de cálculo em valor diverso daquele que serviu para retenção do imposto, caberá, observado o disposto no art. 6º-B (§§ 2º ao 4º do art. 31 da Lei nº 11.580, de 1996):
I – recuperar em conta gráfica, mediante utilização do código de ajuste da apuração PR020170 na EFD, ou ressarcir-se junto a

qualquer estabelecimento de fornecedor que seja eleito substituto tributário, da diferença do imposto, na hipótese de o fato gerador se realizar por valor inferior;
II – complementar a diferença do imposto, na hipótese de o fato gerador se realizar por valor superior, no prazo de que trata o inciso XIX do art. 74 deste Regulamento, mediante utilização do código de ajuste da apuração PR000092, na EFD.
§ 1.º O valor do imposto de que trata este artigo corresponderá à aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a diferença entre o valor da operação de saída destinada a consumidor final e o valor da base de cálculo presumida que serviu para retenção do imposto devido por substituição tributária.
§ 2.º Na hipótese de operação interna destinada a consumidor final beneficiada com redução da base de cálculo, o percentual de redução deverá ser aplicado sobre o valor da operação de saída de que trata o § 1º deste artigo;
§ 3.º A competência para a autorização do ressarcimento ou da recuperação de que trata este artigo será do Delegado da Receita do domicílio tributário do contribuinte, conforme disposto em norma de procedimento.
...
§ 6.º No cálculo do imposto devido de que trata o caput deste artigo, deverão ser consideradas todas as operações do estabelecimento realizadas no período de apuração, para cada produto comercializado sujeito à substituição tributária.

Art. 6º-B Fica instituído o Arquivo Digital da Recuperação, do Ressarcimento e da Complementação do ICMS ST- ADRC-ST, destinado à apuração do imposto retido por substituição tributária e do adicional destinado ao Fecop a recuperar, a ressarcir e a complementar, nas seguintes hipóteses, observado o disposto em norma de procedimento:
I – saídas em operações interestaduais, conforme disposto no art. 6º deste Anexo, exceto as com combustíveis submetidas ao Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – Scanc;
II – saídas em operações internas destinadas a consumidor final, nos termos do art. 6º-A deste Anexo;
III – saídas em operações internas destinadas a contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional, nos termos do art. 15 deste Anexo;
...
§ 1.º O ADRC-ST será apresentado para o mês de referência em

que ocorrer quaisquer das situações previstas nos incisos do caput deste artigo.
...
§ 3.º A apuração do ADRC-ST será mensal e as informações exigidas serão apresentadas em um único arquivo devendo, se for o caso, contemplar no mesmo arquivo todas as hipóteses previstas no caput deste artigo.
...
SEÇÃO I-A - DO REGIME OPTATIVO DE TRIBUTAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Art. 21-A. Fica instituído o Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária - ROT-ST, no qual o contribuinte poderá optar pela definitividade do imposto devido por Substituição Tributária - ST, nos termos e condições dispostos nesta Seção (Lei nº 20.250, de 29 de junho de 2020, e Convênio ICMS 67/2019).
§ 1.º O contribuinte optante do ROT-ST ficará dispensado do pagamento do imposto correspondente à complementação do ICMS retido por substituição tributária - ST, nos casos em que o preço praticado na operação interna destinada a consumidor final for superior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito do referido imposto.
§ 2.º Poderão aderir ao regime de que trata o caput os contribuintes substituídos tributários que firmarem compromisso de não exigir a restituição decorrente de realização de operações internas destinadas a consumidor final com preço inferior à base de cálculo utilizada para o cálculo do débito do imposto por substituição tributária - ST.
§ 3.º A opção ao regime e o compromisso, a que se referem os §§ 1º e 2º deste artigo, deverão ser formalizados pelo contribuinte optante mediante termo disponível no portal de serviços da Sefa - Receita/PR, serviço "Arquivo Digital ST", opção "Regime Optativo da ST", e deverá abranger todos os estabelecimentos da empresa que realizar operações de saídas destinadas a consumidor final deste Estado, que tenham sido submetidas ao regime de substituição tributária - ST.
§ 5.º A opção pelo regime de tributação de que trata o caput poderá ser formalizada a qualquer tempo e o contribuinte optante será mantido no sistema adotado pelo prazo mínimo de doze meses, com início a partir do 1º dia do mês subsequente ao da adesão, vedada a saída do ROT-ST antes do término do exercício financeiro em que se encerra o prazo.
§ 6.º Na hipótese de o estabelecimento iniciar as atividades durante o exercício financeiro, a opção pelo regime produzirá

efeitos a partir do 1º dia do mês subsequente, devendo observar o prazo mínimo e a vedação a que se refere o § 5º deste artigo.
§ 7.º O ROT-ST deverá abranger todas as operações destinadas a consumidor final sob o regime da substituição tributária - ST que forem realizadas pelo contribuinte optante.

Art. 21-D. O contribuinte optante do ROT-ST, nos termos desta Seção, ficará dispensado de realizar os procedimentos de ajustes previstos nos artigos 6º-A e 6º-B da Seção I do Capítulo I deste Anexo.
...
SEÇÃO XI - DAS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, DERIVADOS OU NÃO DE PETRÓLEO, E COM OUTROS PRODUTOS
...
SUBSEÇÃO VII - DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM COMBUSTÍVEIS
Art. 76. A entrega das informações relativas às operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo em que o imposto tenha sido retido anteriormente, ou com AEAC ou B100, cuja operação tenha ocorrido com diferimento ou suspensão do imposto, será efetuada, por transmissão eletrônica de dados, de acordo com as disposições desta Subseção (Convênios ICMS 110/2007 e 136/2008).
...

Adotar-se-á como premissa, dado que não foram plenamente detalhadas as correspondentes circunstâncias, que a consulente atua com óleo de xisto e óleo diesel destinado a consumidores finais, em operações internas, com valores ora superiores ora inferiores aos que foram estipulados para a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, e em operações interestaduais.

Registre-se que a aplicabilidade das alíquotas internas do imposto, na forma da legislação tributária, baliza, de maneira geral, a consideração de ocorrência de operações internas. Com isso, tomam-se como interestaduais as mencionadas operações com óleo de xisto destinadas e entregues pela consulente a consumidores finais situados em outras unidades federadas.

A consulente destaca que adquire seus produtos já

com retenção do imposto por substituição tributária e que, sendo o óleo de xisto um produto não derivado de petróleo, as operações interestaduais com esse produto, distintamente daquelas praticadas com óleo diesel, não se submetem à sistemática do Scanc, conforme disposto no artigo 76 do Anexo IX do RICMS.

Uma vez que se deem operações interestaduais com imposto anteriormente retido por substituição tributária, tem a consulente, como apontou, na forma do artigo 6º, inciso I, do Anexo IX do RICMS, a possibilidade de se recuperar em conta gráfica do imposto próprio e do imposto antes retido por substituição tributária, debitando-se, na operação realizada, com a alíquota interestadual do imposto.

Por seu turno, em conformidade com o disposto no artigo 6º-A do Anexo IX do RICMS, ao praticar operações internas destinadas a consumidores finais com preços superiores ou inferiores àqueles que serviram de base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, caberá, respectivamente, a restituição ou a complementação do imposto antecipadamente recolhido, de maneira a bem refletir o imposto efetivamente incidente na operação final praticada.

De acordo com o previsto no artigo 6º-B do Anexo IX do RICMS, impõe-se a apresentação da ADRC-ST contemplando as operações internas destinadas a consumidor final e as operações interestaduais não submetidas ao Scanc, além de outras hipóteses.

A consulente, no entanto, aduz que optará pelo ROT-ST, segundo previsto no artigo 21-A do Anexo IX do RICMS, regime que pressupõe a definitividade do imposto por substituição tributária antecipadamente retido, sem a possibilidade de recuperação ou a necessidade de complementação, exclusivamente, nas operações internas com destino a consumidores finais.

Com essa opção, de fato resulta dispensada a

realização dos procedimentos de que tratam os artigos 6º-A e 6º-B do Anexo IX do RICMS, como estabelece expressamente o artigo 21-D desse mesmo Anexo.

Ocorre, no entanto, que o ROT-ST não engloba as operações interestaduais, razão pela qual sua adoção, que referencia apenas as operações internas, não viabiliza a dispensa da apresentação do ADRC-ST, uma vez verificada a situação retratada no artigo 6º do Anexo IX do RICMS.

Dessa forma, de acordo com os dispositivos da legislação tributária antes examinados e atendidas plenamente as condições dessa, esclarece-se que a opção pelo ROT-ST, aplicável às operações internas, não obsta a requisitada recuperação do imposto em relação às operações interestaduais, o que não dispensa, todavia, a necessidade de apresentação do ADRC-ST justamente em razão da ocorrência dessas operações interestaduais com óleo de xisto, as quais não são abrangidas pelo Scanc.

PROTOCOLO: 19.414.730-9.

CONSULTA Nº: 065, de 13 de setembro de 2022

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A consulente informa ter por objeto social, dentre outras atividades constantes em seu contrato social, a importação, exportação, distribuição e revenda de produtos químicos, matérias-primas e insumos de fibra de vidro e de madeiras.

Expõe estar sujeita ao recolhimento do ICMS ao realizar importação de mercadorias, razão pela qual apresenta questionamento a respeito da interpretação a ser dada ao inciso V e § 8º, ambos do art. 8º do Regulamento do ICMS, que

dispõe sobre a base de cálculo do imposto nesse tipo de operação.

Sua dúvida diz respeito a inclusão dos custos com capatazia na base de cálculo do ICMS, considerando a recente alteração introduzida na legislação federal, para determinar a exclusão de tais despesas do valor aduaneiro.

Esclarece que a capatazia, nos termos do inciso I do § 1º do art. 40 da Lei Federal nº 12.815/2013, é considerada "a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário", e que esses custos integravam o montante do valor aduaneiro até a entrada em vigor do Decreto Federal n.º 11.090, de 7 de junho de 2022, que alterou o inciso II do art. 77 do Decreto Federal nº 6.759/2009, para dispor expressamente acerca de sua exclusão.

Diante dessa alteração legislativa, é seu entendimento que os dispêndios com capatazia não devem mais integrar, direta ou indiretamente, a base de cálculo do imposto estadual.

Para defender sua posição, alega que o inciso V do art. 8º do Regulamento do ICMS dispõe ser a base de cálculo composta pelo valor aduaneiro e, ainda, aduz que esses dispêndios com serviços de capatazia são tidos notoriamente como despesas portuárias, e não aduaneiras, além de não se tratarem de valores a serem pagos à repartição alfandegária. Sob esse enfoque, de que não se tratam de despesas recolhidas diretamente à repartição alfandegária, menciona que o Estado de São Paulo orienta não integrarem a base de cálculo do ICMS, sendo essa também a conclusão do STJ – Superior Tribunal de Justiça, nos termos da decisão proferida no AREsp 1618936/MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 13.12.2019.

Nesses termos, questiona se esses custos financeiros podem ser considerados dispêndios portuários, e não despesas aduaneiras, sendo, por conseguinte, passíveis de exclusão da base de cálculo do ICMS.

RESPOSTA

O Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, ao dispor sobre a base de do imposto devido nas operações de importação, estabelece:

> *"Art. 8.º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *V - na hipótese do inciso IX do "caput" do art. 7º deste Regulamento, a soma das seguintes parcelas:*
> *a) valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 9º deste Regulamento;*
> *b) Imposto de Importação - II;*
> *c) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;*
> *d) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;*
> *e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.*
> *...*
> *§ 1.º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na importação do exterior de mercadoria ou bem:*
> *I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*
> *II - o valor correspondente a:*
> *a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, assim entendidos os que estiverem subordinados a eventos futuros e incertos;*
> *b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*
> *...*
> *§ 8.º Para os efeitos da alínea "e" do inciso V do "caput", entende-se por despesas aduaneiras aquelas efetivamente pagas ou devidas até o momento do desembaraço da mercadoria ou do bem, tais como o Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, o Adicional de Tarifas Aeroportuárias -*

> *Ataero, a Contribuição sobre o Domínio Econômico – Cide, a taxa da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, a taxa com Declaração de Trânsito Aduaneiro – DTA, a taxa do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – Ibama, a taxa de Licença de Importação – LI, a taxa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Mapa, a taxa de utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, e os direitos "antidumping".*

Frisa-se que a redação dada ao inciso V e ao § 1º, antes transcritos, guarda correspondência com o contido nos referidos dispositivos do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87/1996 e do art. 6º da Lei Estadual nº 11.580/1996.

Por seu turno, o § 8º do art. 8º do Regulamento do ICMS apresenta uma relação exemplificativa (não taxativa) do que devem ser entendidas como despesas aduaneiras, ressaltando que são todas aquelas efetivamente pagas ou devidas até o momento do desembaraço da mercadoria ou do bem. Portanto, compreende todas as despesas incorridas em território nacional, em fase anterior à do desembaraço.

A respeito da alteração introduzida pelo Decreto Federal nº 11.090/2022 no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto Federal nº 6.759/2009, com o fim de excluir do valor aduaneiro "os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte", nos termos da atual redação dada ao inciso II do art. 77, esclarece-se que alcança os tributos federais incidentes em operações de importação, cuja base de cálculo é impactada pelo valor aduaneiro, mas não atinge a legislação que dispõe sobre o ICMS.

Assim, a exclusão das despesas de capatazia do valor aduaneiro surte efeitos apenas indiretamente na base de cálculo do imposto estadual, na medida em que os tributos federais a integram.

Quanto à alegação de que esses dispêndios não seriam despesas aduaneiras, cabe destacar que a Primeira Seção do STJ, no julgamento dos REsp nº 1799306/RS, nº 1799308/SC e nº

1799309/PR, sob a sistemática dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.014), cujos acórdãos foram publicados em 19.5.2020, definiu, por maioria de votos, que os serviços de capatazia, assim considerados aqueles relativos à movimentação de mercadorias nos portos, tais como como carregamento e descarregamento, integram o conceito de valor aduaneiro e, consequentemente, a base de cálculo do Imposto de Importação, firmando a seguinte tese: "Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do Imposto de Importação".

Nos termos expostos, responde-se à consulente que todos os dispêndios incorridos até o momento do desembaraço aduaneiro devem integrar a base de cálculo do ICMS, conforme prescreve a alínea "e" do inciso V do "caput" do art. 8º do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.181.763-0.

CONSULTA Nº: 066, de 13 de setembro de 2022

SÚMULA: ICMS. INSUMOS AGROPECUÁRIOS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A consulente, empresa cadastrada com atividade econômica principal de moagem de trigo e fabricação de derivados (CNAE 1062-7/00), informa que geralmente comercializa farelo de trigo para empresas que o utilizam como insumo na produção de ração animal, aplicando a redução da base de cálculo prevista no item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Cita a Consulta nº 69, de 29 de abril de 1997, a qual orienta quanto à aplicação da mencionada redução da base de cálculo "tanto nas operações internas, como nas interestaduais, desde que o destinatário utilize as

mercadorias na qualidade de insumos da produção animal, pois o benefício é vedado para o destinatário consumidor final".

Relata que vendeu farelo de trigo, em operação interestadual, para empresa com atividade principal de comércio atacadista de alimentos para animais (CNAE 4623-1/09) e atividade secundária de comércio atacadista de farinhas, amidos e féculas (CNAE 4632-0/02), e que deixou de aplicar o benefício por considerar que a operação não foi realizada diretamente com produtor rural ou com pessoa jurídica fabricante de ração animal destinada exclusivamente ao uso na pecuária, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura.

Contudo, diante da argumentação do cliente de que a mercadoria adquirida seria revendida para produtores rurais ou para empresas fabricantes de ração animal de uso no setor agropecuário, atendendo assim as condições do dispositivo ora analisado, a consulente passou a entender que deve ser considerada a destinação final efetiva dada ao produto para a aplicação da redução na base de cálculo prevista no item 15 do Anexo VI.

Indaga se está correto seu entendimento, quando à possibilidade de aplicação desse benefício nas saídas destinadas a empresas que atuam no ramo de comércio atacadista de rações para animais.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se partes pertinentes do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO VI DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)*
> *(itens 1 a 41)*
> *...*
> *15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2025, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS*

AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):

POSIÇÃO	*DESCRIÇÃO*
...	
2	*Alho em pó, sorgo, milheto, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de gérmen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, resíduos de óleo e gordura de origem animal ou vegetal, descartados por empresas do ramo alimentício, e outros resíduos industriais, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal (Convênios ICMS 100/1997, 40/1998,*

	97/1999, 152/2002, 55/2009, 123/2011 e 21/2016)

...

4. o benefício previsto neste item, outorgado às saídas de produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura;"

A condição para que prevaleça a redução da base de cálculo, nos termos da posição 2 do item 15 do Anexo VI do RICMS, é de que as operações realizadas com os especificados produtos não desconfigurem as finalidades para as quais o benefício foi concedido, isto é, a destinação "à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal". Assim, deve a mercadoria comercializada a estabelecimentos revendedores apresentar as características próprias de produto destinado à alimentação animal, que não para animais domésticos.

Desse modo, não constitui impedimento para aplicação da redução da base de cálculo mencionada, o fato de os destinatários não serem estabelecimentos de produtores rurais agropecuários ou de indústrias de ração (exceto para "pets"), mas apenas comercializadores de produtos que se destinem aos fins especificados na norma.

PROTOCOLO: 19.236.369-1.

CONSULTA Nº: 067, de 8 de agosto de 2022

SÚMULA: ICMS. ATIVIDADE DE CLICHERIA. NÃO INCIDÊNCIA. LISTA DE SERVIÇOS.

A consulente, cadastrada com CNAE 1821-1/00 -

Serviços de pré-impressão, informa que atua no ramo de prestação de serviço de clicheria, que consiste na confecção de clichês, segundo as especificações encomendadas pelos seus clientes, em geral indústrias de papel e de embalagens, os quais são acoplados em suas máquinas impressoras, não integrando os produtos que esses clientes fabricam ou comercializam.

Expõe a forma como os moldes ou chapas de clichê são produzidos e utilizados, conforme narra, na impressão de específicas estampas em embalagens e caixas de papelão, bem como as distinções dessa prestação de serviço em relação à de composição gráfica e à de fotocomposição.

Indaga se essa atividade de clicheria que descreve, especialmente com a alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 na Lei Complementar nº 116/2003, é ou não sujeita à incidência do ICMS.

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes e vigentes da legislação tributária:

> *Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003:*
>
> *Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.*
> *§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.*
> *§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.*
> *...*

LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003.
...
13. Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.
...
13.05 - Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:
...
IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
V - o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência tributária dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Observa-se que a atividade de clicheria, que não se confunde com a de impressão, está expressamente prevista no item 13.05 da vigente Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e que a exceção nele positivada não se ajusta à hipótese descrita pela consulente, uma vez que os clichês que produz, além de únicos e específicos, são próprios para o uso ou consumo dos seus clientes, não sendo, esses clichês ou mesmo as máquinas impressoras nas quais são incorporados, objeto de posterior circulação (comercialização ou industrialização).

Assim, não incide o imposto estadual na específica circunstância trazida a exame, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos incisos IV e V do "caput" do artigo 2º da Lei nº 11.580/1996.

PROTOCOLO: 19.337.269-4.

CONSULTA Nº: 068, de 20 de setembro de 2022

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO DESTINADO A FABRICANTE DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de confecção de peças do vestuário, exceto roupas intimas e as confeccionadas sob medida (CNAE 1412-6/01), informa que confecciona e revende uma ampla gama de artigos esportivos para a prática de surf, skate e outros esportes urbanos, possuindo em seu portfólio a marca Hang Loose, de sua propriedade, e outras marcas das quais é licenciada exclusiva para atuar no Brasil, conforme certificados de averbação do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) anexados à petição.

Expõe que, atualmente, visando redução de custos, tem terceirizado praticamente todo o setor de fabricação, esclarecendo que a terceirização é um conceito moderno de negócio, presente em diversas atividades econômicas de bens e serviços, e que, devido a globalização, tem aumentado exponencialmente. Assim, utiliza facções de terceiros (parceiros), que sob rigoroso controle de qualidade estão autorizados a confeccionarem seus produtos, nos termos dos contratos que também anexa.

Em razão do processo de terceirização, aduz ter dúvidas a respeito da possibilidade de utilizar o crédito presumido previsto no item 50 do Anexo VII do Regulamento do ICMS. Seu entendimento é de que é possível sua utilização, uma vez que a terceirização da confecção de seu portfólio de artigos de vestuário não lhe retira a condição de indústria, mas tão somente desloca essa fase a terceiras empresas. Também entende possível a utilização, por parte de seus parceiros,

nas saídas internas das mercadorias vinculadas ao contrato de terceirização, da isenção prevista no item 26 do Anexo V do Regulamento do ICMS.

Questiona ainda se mercadorias oriundas de sua matriz, localizada no Estado de São Paulo, ou de fabricantes situados em outros Estados, que ingressarem em seu estabelecimento, podem usufruir do crédito presumido.

RESPOSTA

Os dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, mencionados pela consulente, assim dispõem:

> *"ANEXO V*
> *DAS ISENÇÕES*
> *...*
> *26 Saídas internas de artigos para viagem, calçados e outros artefatos de couro, inclusive seus acessórios, de produtos têxteis e de artigos de vestuário, cuja saída posterior seja beneficiada com o crédito presumido de que trata o item 50 do Anexo VII, destinadas a estabelecimento COMERCIAL ATACADISTA ou que promova vendas a varejo, em regime de exclusividade de mercadorias produzidas pela própria indústria localizada em território paranaense, promovidas por estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular.*
>
> *ANEXO VII*
> *DO CRÉDITO PRESUMIDO*
> *...*
> *50 Ao estabelecimento industrial DE ARTIGOS PARA VIAGEM, CALÇADOS E OUTROS ARTEFATOS, DE COURO, INCLUSIVE SEUS ACESSÓRIOS; DE PRODUTOS TÊXTEIS E DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO, sobre o valor das saídas de produtos de sua fabricação:*
> *I - até 31.12.2024, no percentual equivalente a 8% (oito por cento) nas operações internas e nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento), e no percentual de 4,67% (quatro inteiros e sessenta e sete centésimos por cento) nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 7% (sete por cento);*

II – até 31.12.2024, no percentual equivalente a 12% (doze por cento) nas operações interestaduais com destino a contribuintes localizados no estado de São Paulo.
Notas:
1. o crédito presumido será apropriado em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos fiscais decorrentes da aquisição de matérias-primas e dos demais insumos utilizados na fabricação dos seus produtos, de bens destinados a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, bem como dos serviços tomados;
2. o benefício de que trata este item:
2.1. aplica-se cumulativamente com o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII;
2.2. é opcional, devendo:
2.2.1. alcançar todos os estabelecimentos industriais do contribuinte, localizados neste Estado, bem como os seus estabelecimentos comerciais que promovam somente vendas no atacado e desde que a mercadoria tenha sido, nessa hipótese, obrigatoriamente, produzida no estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular localizado em território paranaense, e que a operação anterior tenha sido beneficiada com a isenção do pagamento do imposto de que trata o item 26 do Anexo V;
2.2.2. a opção ser declarada em termo lavrado no Registro de Ocorrências Eletrônico – RO-e, sendo a sua renúncia objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses contados do 1º (primeiro) dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.
2.3. não se aplica nas operações de saída de exportação para o exterior;
2.4. poderá alcançar, também, os estabelecimentos comerciais localizados neste Estado, que promovam vendas a varejo, em regime de exclusividade de mercadorias produzidas pela própria indústria localizada em território paranaense;
2.5. deverá ser lançado na Escrituração Fiscal Digital – EFD com o código de ajuste da apuração PR020062 e gerado um Registro E111, informando no campo 04 o valor do crédito presumido.
3. o crédito presumido de que trata este item, concedido a título de subvenção para investimento, fica condicionado a que a pessoa jurídica beneficiária aplique os recursos, a qualquer tempo, em bens que propiciem a implantação e a expansão do empreendimento econômico, a melhoria de sua unidade fabril, bem como a abertura de novas filiais para comercialização dos

produtos e gastos com desenvolvimento tecnológico".

O crédito presumido de que trata o item 50 do Anexo VII, antes transcrito, relativamente ao segmento têxtil, destina-se às saídas promovidas por fabricantes paranaenses, com produtos têxteis e artigos de vestuário de sua produção, independentemente da origem das matérias-primas utilizadas no processo de industrialização.

No caso de o estabelecimento fabricante destinar as mercadorias que produz a estabelecimento atacadista, de mesma titularidade jurídica e também domiciliado no Paraná, para que esse promova com exclusividade a venda a terceiros, poderá o destinatário, em substituição ao fabricante, aproveitar os percentuais de crédito presumido previstos nos incisos I e II do "caput" do referido item 50, conforme dispõe a nota 2.2.1.

Essa concessão alcança ainda o estabelecimento varejista paranaense, de mesma titularidade jurídica do fabricante paranaense, quando promover venda em regime de exclusividade de mercadorias por esse produzidas, conforme prescreve a nota 2.4 do mesmo item 50.

Nessas situações, em que estabelecimentos comerciais (atacadista ou varejista), de mesma titularidade do estabelecimento industrial, estão autorizados a aproveitar o crédito presumido, o estabelecimento fabricante deverá promover suas saídas mediante aplicação da regra de isenção prevista no item 26 do Anexo V do Regulamento do ICMS, hipótese em que deverá estornar os créditos pelas entradas, haja vista não haver disposição expressa permitindo sua manutenção.

Do exposto, contata-se que as regras beneficiadoras em exame objetivam contemplar a indústria paranaense, relativamente às saídas com mercadorias por elas produzidas, ainda que a comercialização fique a cargo de outro estabelecimento paranaense (atacadista ou varejista) de mesma pessoa jurídica. Nesse caso, o aproveitamento do crédito

presumido, concedido em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos fiscais decorrentes de entradas, será efetuado pelo estabelecimento comercial.

Em relação à situação fática relatada, em que empresas industriais paranaenses são contratadas para produzirem e fornecerem mercadorias à consulente, segundo especificações e padrões previamente pactuados e mediante aquisição de matérias-primas de fornecedores indicados pela contratante, expõe-se que fazem jus ao aproveitamento do crédito presumido os estabelecimentos fabricantes, observadas as demais condicionantes previstas nas notas do referido item 50 do Anexo VII.

Registe-se que a consulente, nesses casos, é adquirente de mercadorias produzidas por terceiras empresas, não se revestindo da condição de estabelecimento industrial fabricante. Logo, poderá usufruir desse benefício apenas em relação às mercadorias que efetivamente produzir.

Por fim, em relação à isenção de que trata o item 26 do Anexo V do Regulamento do ICMS, em conformidade com o antes explicitado, verifica-se que as operações praticadas entre suas fornecedoras e a consulente não se amoldam ao tipo de saídas abrangidas pela norma.

PROTOCOLO: 19.266.373-3.

CONSULTA Nº: 069, de 20 de setembro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTOPEÇAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONCESSIONÁRIA. CONTRATO DE FIDELIDADE. MARGEM DE VALOR AGREGADO.

A consulente, empresa que atua no comércio varejista de automóveis, camionetas e utilitários, bem como suas peças e acessórios, na qualidade de concessionária oficial, informa

que está sujeita à observância do índice de fidelidade na aquisição de componentes dos veículos automotores da marca do fabricante concedente, nos termos previstos na Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 (Lei de Concessão Comercial entre Produtores e Distribuidores de Veículos Automotores de Via Terrestre – Lei Ferrari). Aduz que tais operações, para efeitos de determinação do imposto devido por substituição tributária, estão submetidas à aplicação de MVA com percentual reduzido, nos termos do disposto na alínea "a" do inciso I do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019.

Relata que, em razão de uma reestruturação social da montadora, a distribuição das autopeças passou a ser feita por uma outra empresa constituída para esse fim, com "CNAE de importador", e que essa deixou de aplicar a MVA com percentual reduzido nas saídas destinadas a atender o índice de fidelidade de compra.

Argumenta que, "sob a égide da Lei nº 6.729/79, o importador equipara-se ao conceito de montadora", ao possuir em território nacional uma rede de concessionárias, cujo relacionamento está amparado em contrato de concessão comercial que prevê um índice de fidelidade de compra de partes e peças pré-determinado, e solicita esclarecimentos relativos à MVA aplicável às aquisições efetuadas por concessionária paranaense, vinculadas a contrato de fidelidade.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se o § 4º do art. 28, os §§ 2º e 3º do art. 29 e o art. 30, todos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO V DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS (artigos 28 a 30)*

Art. 28.
...
§ 4.º Para os efeitos desta Seção, equipara-se a estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário e rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade (Protocolos ICMS 83/2008, 89/2019 e 98/2019).

Art. 29.
...
§ 2.º Ao estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979, é facultado adotar como base de cálculo o preço por ele praticado, nele incluídos os valores de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, do frete até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação, sobre referido preço, do percentual de MVA estabelecido em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda.
§ 3.º O disposto no § 2º aplica-se, também, ao estabelecimento fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

Art. 30. Fica, também, atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes das peças, partes, componentes e acessórios conceituados no "caput" do art. 28 deste Anexo, ainda que não estejam nele relacionados, na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento de fabricante.
I - de veículos automotores para estabelecimento comercial distribuidor, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979;
II - de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, para estabelecimento comercial distribuidor, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.
Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo

poderá ser atribuída a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos concessionários integrantes da rede de distribuição."

Também, transcrevem-se a alínea "a" do inciso I e o inciso II, ambos do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019:

"Art. 5.º Os percentuais correspondentes à MVA original a serem aplicados nas operações com os produtos da tabela de que trata o "caput" do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, serão:
I - 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), nas operações praticadas:
a) pelo estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979;
...
II - 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento), nas demais hipóteses."

Conforme disposto no § 4º do art. 28, antes transcrito, para efeitos do disposto nos artigos 28 a 30 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com autopeças, o estabelecimento atacadista de peças, independentemente de esses produtos serem nacionais ou importados, controlado por fabricante de veículo automotor, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes de sua rede de distribuição, mediante contrato de fidelidade, equipara-se a estabelecimento de fabricante.

Por conseguinte, ao estabelecimento atacadista que atende esse requisito, são aplicáveis as regras dispostas nos §§ 2º e 3º do art. 29 do Anexo IX, também antes transcritos.

Assim, se for este o caso da nova empresa criada pela montadora para distribuição de autopeças em atendimento ao contrato de fidelidade, essa pode considerar o percentual de MVA original de 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), nos termos do disposto na alínea "a" do inciso I do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019, para

efeitos de determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações destinadas a revendedores paranaenses.

Em qualquer outra situação, deve ser utilizado o percentual original de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento).

De qualquer modo, tem a consulente o direito de reaver eventual imposto recolhido em excesso, por substituição tributária, no caso de ter realizado a venda a consumidor com preço inferior a base de cálculo de retenção, bem como, na hipótese de realizar a venda por preço superior, tem a obrigação de efetuar a complementação do imposto, conforme prevê o § 2º do art. 86 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.445.193-8.

CONSULTA Nº: 070, de 4 de outubro de 2022.

SÚMULA: ICMS. CAMINHÕES USADOS. ALÍQUOTA INTERNA.

A consulente informa que atua na atividade de comércio de caminhões, camionetes e utilitários, novos e usados, mas principalmente na venda interna de caminhões usados, aplicando nessas operações a redução da base de cálculo prevista no item 4 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, mas aduzindo ter dúvidas se a correta alíquota interna nelas aplicável é de 12% ou de 18%.

Indaga, assim, qual dessas deve ser adotada.

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996:

CAPÍTULO IV – DOS ELEMENTOS QUANTIFICADORES

...

SEÇÃO II – DA ALÍQUOTA
Art. 14. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ou a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado (NBM/SH), assim distribuídas:
...
II – alíquota de 12% (doze por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços:
...
o) veículos automotores novos, quando a operação seja realizada sob o regime da sujeição passiva por substituição tributária, com retenção do imposto relativo às operações subsequentes, sem prejuízo do disposto na alínea "p" deste item;
p) independentemente de sujeição passiva por substituição tributária, os veículos classificados na NBM/SH, com o sistema de classificação adotado até 31 de dezembro de 1996:
8701.20.0200, 8701.20.9900, 8702.10.0100, 8702.10.0200, 8702.10.9900, 8704.21.0100, 8704.22.0100, 8704.23.0100, 8704.31.0100, 8704.32.0100, 8704.32.9900, 8706.00.0100 e 8706.00.0200;
...
VI – alíquota de dezoito por cento (18%) nas operações com os demais bens e mercadorias.
...
§ 2º A aplicação da alíquota prevista na alínea "o" do inciso II do caput deste artigo independerá da sujeição ao regime da substituição tributária nas seguintes situações:
I – no recebimento do veículo importado do exterior, por contribuinte do imposto, para o fim de comercialização, integração no ativo imobilizado ou uso próprio do importador;
II – na operação realizada pelo fabricante ou importador, que destine o veículo diretamente a consumidor ou usuário final, ou quando destinado ao ativo imobilizado do adquirente.
...

Observa-se, muito embora a consulente não tenha informado a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) dos veículos a que se refere, os caminhões em questão, como premissa aqui adotada, são aqueles inseridos nos códigos NCM relacionados na alínea "p" do inciso II do artigo 14 da Lei nº 11.580/1996, de modo que corresponderiam à previsão da alíquota de 12%, quando novos.

A indagação e dúvida da consulente, no entanto, diz respeito à comercialização de caminhões usados.

Nesse sentido, necessário esclarecer que a alíquota aplicável aos veículos automotores usados, tenham ou não anteriormente se submetido, enquanto novos, ao regime de substituição tributária, sujeitam-se à alíquota interna de 18%, conforme inciso VI do artigo 14 da Lei nº 11.580/1996, aqui já manejada. Precedentes, por exemplo, nas Consultas de nº 122, de 7.8.2003, e nº 8, de 5.3.2013.

Nota-se que a alíquota de 12% prevista para veículos novos está estabelecida nas alíneas "o" e "p" do inciso II desse artigo 14, estando ambas conectadas, inclusive por expressa indicação contida na alínea "o". O que distingue os veículos novos enquadrados numa ou na outra alínea é, tão somente, a sujeição ao regime de substituição tributária, indiferente no caso da alínea "p" e imperioso no caso da alínea "o", ainda assim, com as exceções, para essa compulsoriedade, definidas no § 2º e seguintes do mesmo artigo 14 da Lei nº 11.580/1996.

Com efeito, nas operações com veículos usados, hipótese em que é aplicável a alíquota de 18%, verifica-se que o tratamento tributário específico está qualificado pela aplicação, atendidas as respectivas condicionantes, da redução da base de cálculo de que trata o item 4 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017.

PROTOCOLO: 19.217.629-8.

CONSULTA Nº: 071, de 20 de setembro de 2022.

SÚMULA: ICMS. DESINFETANTE. INSUMO AGROPECUÁRIO. DIFERIMENTO E REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. HIPÓTESES DE APLICAÇÃO.

A consulente informa que atua majoritariamente no ramo de fabricação e comercialização de produtos químicos para tratamento de água e que, dentre eles, produz o que se denomina "tricloro dominance", consistindo-se em pastilha à base de tricloro, com concentração de 90 % de cloro ativo, destinada ao tratamento de água para consumo animal, utilizada principalmente em aviários.

Aponta que esse produto, apesar de ser de uso exclusivamente agropecuário, não possui finalidades terapêuticas, estando isento de registro perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) e o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), conforme documentos emitidos por esses órgãos que anexa.

Descreve as especificações técnicas desse produto, segundo as ações e funções que lhe correspondem, indicando se tratar de: a) desinfetante para tratamento de água para consumo animal; b) purificador e eliminador de fungos (fungicida) e bactérias (bactericida) que contaminam a água; e c) oxidante de matérias orgânicas que prejudicam a qualidade da água e a saúde do animal consumidor.

Com o exposto, julga cabíveis, nas saídas com tal produto, tanto o diferimento do pagamento do imposto definido no artigo 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, que informa vem adotando nas suas operações internas, quanto a redução da base de cálculo prevista no item 15 do Anexo VI do mesmo Regulamento, que, porém, aduz não estar aplicando nas operações interestaduais que realiza.

Finaliza indagando se está correto o seu entendimento.

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.891,

de 29.9.2017:

ANEXO VI – DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO
(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)
ITEM / DISCRIMINAÇÃO
... ...
15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2025, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):
POSIÇÃO / DESCRIÇÃO
... ...
11 Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa
(Convênios ICMS 100/1997 e 99/2004)
...
Notas:
4. o benefício previsto neste item, outorgado às saídas de produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura;

ANEXO VIII – DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO
CAPÍTULO II – DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO
SEÇÃO VII – DO SETOR AGROPECUÁRIO
SUBSEÇÃO II – OUTROS INSUMOS AGROPECUÁRIOS
Art. 44. É diferido o pagamento do ICMS nas operações com as seguintes mercadorias:
...
IV – acaricidas, aditivos, desfolhantes, desinfetantes, dessecantes, espalhantes, estimuladores e inibidores de crescimento, formicidas, fungicidas, germicidas, herbicidas, inseticidas, inclusive biológicos, nematicidas, parasiticidas, raticidas, vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária;
...
§ 2.º O diferimento previsto neste artigo, outorgado às saídas de produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura,

ranicultura e sericicultura.

Art. 45. Encerra-se a fase de diferimento em relação aos produtos arrolados no art. 44 deste Anexo:
I - na saída para outro Estado ou para o exterior;
II - na saída de produtos resultantes da sua utilização, salvo se houver disposição específica de diferimento ou suspensão do imposto para essa operação, hipótese em que observar-se-á a regra pertinente;
III - na saída para produtores rurais, pessoas físicas ou jurídicas, não inscritos no CAD/PRO ou no CAD/ICMS.

Verifica-se, inicialmente, que embora a consulente não tenha apontado o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) correspondente ao produto aqui examinado, as notas fiscais eletrônicas que emite, conforme Danfe's anexados, assinalam o código 3808.94.19, ou seja, integram a subposição 3808.94 da NCM, que agrupa especificamente os desinfetantes. Lembra-se, nesse sentido, que cabe ao contribuinte, notadamente ao fabricante ou ao importador, a responsabilidade pela correta classificação das mercadorias, sendo da Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para dirimir eventuais dúvidas que possua.

A consulente declara que o produto "tricloro dominance" se destina ao tratamento de água para consumo animal, no que se infere o uso próprio na atividade pecuária, estendida essa às demais atividades correlatas, como a avicultura.

Com efeito, o produto é apresentado na página da empresa na internet (https://www.dominusquimica.com.br/produto/dominance/tricloro-dominance/213) como "Desinfetante de água para consumo animal", e a ficha técnica do produto, acessível no mesmo domínio, apresenta que esse produto tem por indicação o "saneamento da água de consumo animal".

Portanto, uma vez que o produto efetivamente se caracterize como desinfetante e que seja concebido como insumo

agropecuário, aplicável o diferimento do pagamento do imposto previsto no inciso IV do artigo 44 do Anexo VIII do RICMS, observadas, ainda, as disposições para o encerramento da fase de diferimento estabelecidas no artigo 45 do mesmo Anexo.

Distintamente da expressa previsão relativa aos desinfetantes contida nas disposições do analisado diferimento, a posição 11 do item 15 do Anexo VI do RICMS, que dispõe sobre a redução da base de cálculo, porém, não prevê o referido benefício para desinfetantes. E, registre-se, tampouco o Convênio ICMS 100/1997, no qual tem origem a respectiva legislação internalizada neste Estado, apresenta tal previsão.

Acresce-se, ainda, que o fato de eventualmente o produto aqui estudado possuir, de maneira genérica, propriedades caracterizadoras dos produtos previstos no inciso IV do artigo 44, não será suficiente para aplicação da redução da base de cálculo, uma vez que naqueles produtos efetivamente não se qualifique ou se constitua, como se revela no presente caso.

A essa ilação se junta, ainda, a determinação contida no inciso II do artigo 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).

Inaplicável, logo, a mencionada redução da base de cálculo nas operações informadas pela consulente com o produto apresentado.

PROTOCOLO: 19.431.445-0.

CONSULTA Nº: 072, de 29 de setembro de 2022.

SÚMULA: ICMS. VENDA À ORDEM. ADQUIRENTE ORIGINAL E DESTINATÁRIO PERTENCENTES À MESMA PESSOA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de comércio atacadista de suprimentos para informática, informa que atua na importação e distribuição desses produtos desde 2004 e que está analisando formas de ampliar o rol de mercadorias que revende, razão pela qual pretende adquiri-las também de fornecedores nacionais.

Sua dúvida diz a respeito à sistemática da venda à ordem em operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, quando envolvidos estabelecimentos de mesma pessoa jurídica.

Expõe ter constatado que adquirir mercadorias no mercado interno pelo estabelecimento paranaense seria mais vantajoso e competitivo, por ser menor o custo de aquisição. Entretanto, sua intenção é de que as aquisições sejam em sua integralidade destinadas fisicamente ao seu estabelecimento filial situado em Santa Catarina, por esse possuir maior capacidade logística.

Aduz que esse cenário corresponderia ao de uma operação de venda à ordem, também denominada "operação triangular", situação amparada pelas disposições contidas no art. 578 do Regulamento do ICMS, em que os contribuintes envolvidos seriam: (1) adquirente original: o estabelecimento da consulente; (2) fornecedor: o estabelecimento de terceiro situado em outra unidade federada; e (3) destinatário: o estabelecimento filial da empresa consulente.

Para documentar essa situação fática, expõe que seriam emitidas as seguintes notas fiscais:

- pelo vendedor remetente: nota fiscal de venda à ordem destinada à consulente (adquirente original), com destaque do imposto e com a natureza de "Remessa Simbólica - Venda à Ordem", conforme disposto no art. 578, § 4º, inciso II, item 2, do Regulamento do ICMS;

– pela consulente: nota fiscal de transferência de mercadoria, tendo como destinatária a filial situada em Santa Catarina, contendo destaque do imposto devido ao Paraná, conforme determina o art. 578, § 4º, inciso I, do Regulamento do ICMS;

– pelo vendedor remetente: nota fiscal sem o destaque de imposto, para acompanhar o transporte da mercadoria até o estabelecimento filial, conforme estabelecido no art. 578, § 4º, II, item 1, do Regulamento do ICMS.

Diante dessa situação, entende que não precisará recolher ao Paraná o imposto devido por substituição tributária, na forma requerida pelo art. 11 do Anexo IX e no prazo disposto no art. 74, inciso VII, alínea "a", ambos do Regulamento do ICMS, pois não haverá operação subsequente a ser realizada neste Estado, uma vez que a mercadoria não transitará pelo estabelecimento consulente.

Por fim, questiona se as operações poderão ser realizadas da forma pretendida e, sendo positiva a resposta, se está dispensado o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, tanto por parte da consulente quanto por seu fornecedor.

RESPOSTA

Conforme já exposto por este Setor em diversas consultas, esclarece-se à consulente que a sistemática da venda à ordem pressupõe que os estabelecimentos envolvidos pertençam a empresas de titularidade distintas.

Destaca-se que a situação fática descrita incluí operação interestadual simbólica entre estabelecimentos de mesma pessoa jurídica, hipótese que não encontra amparo na legislação paranaense, conforme explicitado por este Setor nas Consultas nº 89, de 20 de junho de 2005; nº 148, de 14 de setembro de 2006; nº 94, de 15 de outubro de 2009, e nº 21, de

10 de maio de 2018.

Cabe ressalvar que remessas simbólicas entre estabelecimentos de mesma empresa podem ocorrer nas situações expressamente autorizadas, vinculadas a operações de industrialização por encomenda, retratadas nos §§ 3º e 4º do art. 7º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Nesses termos, perde objeto o questionamento referente ao recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

PROTOCOLO: 19.332.402-9.

CONSULTA Nº: 073, de 22 de setembro de 2022.

SÚMULA: ICMS. REPRODUÇÃO DE OBRA DE ARTE. CESSÃO DEFINITIVA DE DIREITOS AUTORAIS. ISENÇÃO. NÃO APLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada com atividade principal de "comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente" (CNAE 4689-3/99) e, dentre suas atividades secundárias, com a de comércio varejista de objetos de arte (CNAE 4789-0/03), informa que possui cessão definitiva de direitos autorais das obras de um determinado autor, o que lhe possibilita reproduzi-las "por qualquer tipo de processo mecânico (bronze ou materiais nobres), de forma total ou parcialmente, a partir de peças já fundidas ou de moldes preexistentes, sejam inéditos ou não, com a finalidade de obter novas peças de arte, as quais denomina de 'originais', destinando-as à comercialização".

Indaga se é possível aplicar a isenção prevista na nota 1 do item 108 do Anexo V do Regulamento do ICMS às operações de venda de obras de arte reproduzidas na forma

descrita anteriormente, quando o pagamento é realizado com recursos provenientes da Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura do Ministério da Cultura, nos termos previstos na Lei Rouanet.

RESPOSTA

De início, transcreve-se o item 108 do Anexo V do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO V DAS ISENÇÕES (de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento) (itens 1 a 175)*
> *...*
> *108 Saídas de OBRAS DE ARTE, em operações realizadas pelo próprio autor (Convênio ICMS 59/1991; Convênio ICMS 151/1994).*
> *Nota:*
> *1. o disposto neste item se aplica, também, nas operações de importação de obra de arte recebida em doação realizada pelo próprio autor ou quando adquirida com recursos da Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura do Ministério da Cultura (Convênio ICMS 56/2010)."*

O item 108 do Anexo V prevê a aplicação da isenção apenas nas saídas de obras de arte promovidas pelo próprio autor, não contemplando as vendas realizadas por terceiros de suas cópias, ainda que obtidas por processo análogo ao executado para produção do original e albergadas por cessão definitiva de direitos autorais (precedente: Consulta nº 44, de 14 de janeiro de 2016).

Com relação ao disposto na nota 1, esclarece-se que está direcionada às operações de importação, quando o remetente é o próprio autor, desonerando as obras de arte dele recebidas em doação ou as dele adquiridas e pagas com recursos provenientes da Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura do Ministério da Cultura.

Portanto, não se aplica a isenção prevista na nota 1 do item 108 do Anexo V do Regulamento do ICMS à revenda de obras de arte reproduzidas pela consulente, ainda que seu

pagamento seja realizado com recursos provenientes da Secretaria de Fomento e Incentivo à Cultura do Ministério da Cultura, haja vista que essa possibilidade abrange apenas operações de importação de obras adquiridas diretamente do autor.

PROTOCOLO: 19.178.283-6.

CONSULTA Nº: 074, de 22 de setembro de 2022.

SÚMULA: ICMS. COMBUSTÍVEIS DE AVIAÇÃO. ALÍQUOTA.

A consulente, cadastrada com a atividade de comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, informa que revende gasolina de aviação (código 2710.12.51 da NCM) e querosene de aviação (código 2710.19.11 da NCM) para atender o mercado aeronáutico.

Expõe que adquire gasolina de aviação de fornecedor estabelecido no Estado de São Paulo e que este, com o advento da Lei Complementar Federal nº 194/2022, alega ter que recolher o imposto devido por substituição tributária considerando a alíquota de 18%, e não mais de 12% como vinha procedendo até então.

Questiona se está correto este entendimento.

RESPOSTA

A Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022, introduziu na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, o artigo 32- A, com a seguinte redação:

> *"Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.*
> *§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

> *I – é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no caput deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;*
> *II – é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no caput deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e*
> *III – é vedada a fixação de alíquotas reduzidas de que trata o inciso II deste parágrafo, para os combustíveis, a energia elétrica e o gás natural, em percentual superior ao da alíquota vigente por ocasião da publicação deste artigo.*
> *§ 2º No que se refere aos combustíveis, a alíquota definida conforme o disposto no § 1º deste artigo servirá como limite máximo para a definição das alíquotas específicas (ad rem) a que se refere a alínea b do inciso V do caput do art. 3º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.".*

Nos termos do inciso I do § 1º do referido art. 32-A, as operações com combustíveis, dentre eles os de aviação, não poderão ser tributadas em patamar superior ao das operações em geral, cujo percentual corresponde a 18% no Estado do Paraná.

Ainda, determina o inciso III do § 1º desse artigo, estar vedada, relativamente a tais produtos, a fixação de alíquotas em percentual superior ao da alíquota vigente na data da publicação da Lei Complementar Federal nº 194/2022.

Desde 23 de junho de 2022, data de vigência da referida lei complementar, as operações com combustíveis passaram a estar submetidas às novas regras, em razão do que dispõe o § 4º do artigo 24 da Constituição da República, segundo o qual "a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário", nos termos contidos no Boletim Informativo nº 5/2022, divulgado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná em 1º de julho de 2022 e disponibilizado para consulta pública no endereço eletrônico http://boletim.fazenda.pr.gov.br/.

No entanto, as novas normas gerais implementadas na legislação federal não ocasionaram repercussão na legislação paranaense em relação aos combustíveis de aviação, porquanto o percentual de tributação aplicável às operações internas com esses produtos é de 18%, conforme prevê o inciso VI do art. 14 da Lei nº 11.580, de 11 de novembro de 1996.

Registre-se que essa alíquota deve ser observada também em relação às saídas iniciadas em outras unidades federadas, em razão de as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, dentre eles os de aviação, sujeitarem-se à regra de não incidência prevista na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição da República, hipótese em que o imposto é devido à unidade federada em que ocorrer o consumo. Assim, as saídas com destino ao Paraná devem ser tributadas em conformidade com o percentual correspondente às operações internas, que é de 18%, sendo do remetente a responsabilidade pelo pagamento do imposto, em razão do regime de substituição tributária.

CONSULTA Nº: 075, de 18 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTOPEÇAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL POR CONCESSIONÁRIA. CONTRATO DE FIDELIDADE. MARGEM DE VALOR AGREGADO.

A consulente, cadastrada com a atividade de comércio varejista de automóveis, camionetas e utilitários, na qualidade de concessionária oficial, informa que está sujeita à observância do índice de fidelidade na aquisição de componentes dos veículos automotores da marca do fabricante concedente, nos termos previstos na Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 (Lei de Concessão Comercial entre Produtores e Distribuidores de Veículos Automotores de Via Terrestre – Lei Ferrari).

Aduz que tais operações, para efeitos de determinação do imposto devido por substituição tributária, estão submetidas à aplicação de MVA com percentual reduzido, nos termos do disposto na alínea "a" do inciso I do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019.

Relata que, em razão de uma reestruturação social da montadora, a distribuição das autopeças passou a ser feita por uma outra empresa constituída para esse fim, com "CNAE de importador", e que essa deixou de aplicar a MVA com percentual reduzido nas saídas destinadas a atender o índice de fidelidade de compra.

Argumenta que, "sob a égide da Lei nº 6.729/79, o importador equipara-se ao conceito de montadora", ao possuir em território nacional uma rede de concessionárias, cujo relacionamento está amparado em contrato de concessão comercial que prevê um índice de fidelidade de compra de partes e peças pré-determinado, e solicita que seja esclarecido se pode ser aplicada, para efeitos de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, a MVA que considera o índice de fidelidade de compra, nas saídas destinadas a revendedores paranaenses integrantes da rede de distribuição do fabricante.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se o § 4º do art. 28, os §§ 2º e 3º do art. 29 e o art. 30, todos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO V DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS (artigos 28 a 30)*
> *Art. 28.*
> *...*
> *§ 4.º Para os efeitos desta Seção, equipara-se a*

estabelecimento de fabricante o estabelecimento atacadista de peças controlado por fabricante de veículo automotor ou por fabricante de veículos, máquinas e equipamentos de uso agrícola, agropecuário e rodoviário, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes da rede de distribuição do referido fabricante, mediante contrato de fidelidade (Protocolos ICMS 83/2008, 89/2019 e 98/2019).

Art. 29.
...
§ 2.º Ao estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979, é facultado adotar como base de cálculo o preço por ele praticado, nele incluídos os valores de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, do frete até o estabelecimento adquirente e das demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, ainda que por terceiros, adicionado do produto resultante da aplicação, sobre referido preço, do percentual de MVA estabelecido em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda.
§ 3.º O disposto no § 2º aplica-se, também, ao estabelecimento fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.

Art. 30. Fica, também, atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes das peças, partes, componentes e acessórios conceituados no "caput" do art. 28 deste Anexo, ainda que não estejam nele relacionados, na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento de fabricante.
I – de veículos automotores para estabelecimento comercial distribuidor, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979;
II – de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, para estabelecimento comercial distribuidor, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade.
Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo poderá ser atribuída a outros estabelecimentos designados nas convenções da marca celebradas entre o estabelecimento fabricante de veículos automotores e os estabelecimentos

concessionários integrantes da rede de distribuição."

Também, transcrevem-se a alínea "a" do inciso I e o inciso II, ambos do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019:

"Art. 5.º Os percentuais correspondentes à MVA original a serem aplicados nas operações com os produtos da tabela de que trata o "caput" do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, serão:
I - 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), nas operações praticadas:
a) pelo estabelecimento fabricante de veículos automotores, nas saídas para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei Federal n. 6.729, de 28 de novembro de 1979;
...
II - 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento), nas demais hipóteses."

Conforme disposto no § 4º do art. 28, antes transcrito, para efeitos do disposto nos artigos 28 a 30 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com autopeças, o estabelecimento atacadista de peças, independentemente de esses produtos serem nacionais ou importados, controlado por fabricante de veículo automotor, que opere exclusivamente junto aos concessionários integrantes de sua rede de distribuição, mediante contrato de fidelidade, equipara-se a estabelecimento de fabricante.

Por conseguinte, ao estabelecimento atacadista que atende esse requisito, são aplicáveis as regras dispostas nos §§ 2º e 3º do art. 29 do Anexo IX, também antes transcritos.

Assim, se for este o caso da nova empresa criada pela montadora para distribuição de autopeças em atendimento ao contrato de fidelidade, essa pode considerar o percentual de MVA original de 36,56% (trinta e seis inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), nos termos do disposto na alínea "a" do inciso I do art. 5º da Resolução SEFA nº 571/2019, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações destinadas a

revendedores paranaenses.

Em qualquer outra situação, deve ser utilizado o percentual original de 71,78% (setenta e um inteiros e setenta e oito centésimos por cento).

De qualquer modo, tem a consulente o direito de reaver eventual imposto recolhido em excesso, por substituição tributária, no caso de ter realizado a venda a consumidor com preço inferior a base de cálculo de retenção, bem como, na hipótese de realizar a venda por preço superior, tem a obrigação de efetuar a complementação do imposto, conforme prevê o § 2º do art. 86 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.511.752-7.

CONSULTA Nº: 076, de 11 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA REPASSE A ASSOCIADOS.

A consulente, cadastrada com o CNAE 9430-8/00 (atividades de associações de defesa de direitos sociais), informa ser uma associação sem fins lucrativos destinada ao apoio e promoção de atividades de artesãos localizados na Região Metropolitana de Curitiba, nos termos de seu estatuto, tendo sido reconhecida como de utilidade pública pela Lei Estadual nº 8.504, de 2 de julho de 1987.

Expõe que atualmente conta com aproximadamente 200 associados, que comercializam produtos de artesanato para todo o território brasileiro e que, para facilitar a realização das vendas, a consulente reúne as mercadorias e as comercializa de maneira unificada.

Destaca que a comercialização dos produtos

artesanais em questão, em saídas internas ou interestaduais, ocorre sem que a operação seja tributada pelo ICMS, em conformidade com a regra de isenção de que trata o item 13 do Anexo V do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, e no Convênio ICMS 32/1975, estando a cargo da consulente a emissão de notas fiscais, inclusive nos casos de remessa de produtos para venda ambulante ou para feiras, conforme orientação contida na Consulta nº 12, de 3 de março de 2015, expedida por este Setor.

Relata ainda que, com o intuito de melhor promover as atividades de seus associados e contribuir para que obtenham maior vantagem competitiva, objetiva reduzir os custos de produção, passando a adquirir em seu nome os insumos por eles utilizados na produção de artigos artesanais. Argumenta que a aquisição de forma centralizada, em maiores quantidades, permitirá a obtenção de melhores condições comerciais junto aos fornecedores, notadamente quanto a preços e prazos de entrega. Assim, da mesma forma como procede em relação às vendas, aduz que atuará como intermediária também na aquisição de matérias-primas, recebendo valores de seus associados e repassando a eles as mercadorias que pretende adquirir.

Contudo, por ter dúvidas sobre a interpretação da legislação tributária, acerca dessa possibilidade, de adquirir matérias-primas em seu próprio nome, com posterior repasse aos seus associados sem que haja incidência do ICMS nesta operação, de forma semelhante ao que ocorre no caso da comercialização dos produtos de artesanato, apresenta os seguintes questionamentos:

1. estão corretos os procedimentos adotados pela consulente na comercialização de produtos de seus associados, em que emite nota fiscal de entrada, sem destaque do ICMS, ao receber os produtos, e nota fiscal de saída, quando de sua comercialização, também sem destaque do imposto, conforme dispõe o item 13 do Anexo V do Regulamento do ICMS?

2. Pode a consulente realizar a aquisição de matérias-primas e insumos em nome de seus associados, repassando tais produtos a esses após o seu recebimento do fornecedor?

3. Em caso positivo, quais são os procedimentos a serem adotados pela Consulente, pelo fornecedor contratado e por seus associados?

4. A operação de remessa das matérias-primas e insumos pela associação aos associados estará sujeita à incidência do ICMS?

5. No caso de produtos submetidos à substituição tributária, quais seriam os procedimentos a serem adotados para a realização da operação?

6. No caso de fornecedores localizados em outros Estados, seria devido o diferencial de alíquotas (DIFAL) nesta operação?

7. Quais os tipos de notas fiscais a serem emitidas e os códigos a serem utilizados pela consulente nas operações de remessa de insumos aos associados e que informação adicional deverá constar nos documentos?

RESPOSTA

A regra de isenção mencionada pela consulente, disposta no item 13 do Anexo V (Das Isenções) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, assim dispõe:

> *"13 Saídas de produtos típicos de ARTESANATO, provenientes de trabalho manual realizado por pessoa natural, sem o auxílio ou a participação de terceiros assalariados (Convênio ICM 32/1975; Convênio ICMS 40/1990; Convênio ICMS 151/1994):*
> *I - diretamente do estabelecimento do artesão paranaense;*
> *II - por intermédio de entidade reconhecida, da qual o artesão faça parte ou seja assistido.*

Nota:
1. para os efeitos da isenção prevista neste item deverá ser observado:
1.1. no caso do inciso I e na saída para a entidade referida no inciso II, ambos do "caput", desde que as operações sejam internas, o artesão ficará também dispensado do cumprimento das obrigações acessórias de emissão de nota fiscal e de escrituração fiscal;
1.2. a entidade deverá emitir nota fiscal para documentar a entrada sem destaque do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
1.3. os demais contribuintes que receberem produtos típicos do artesanato regional, do artesão, deverão emitir nota fiscal para documentar a entrada e pagar o ICMS incidente na saída subsequente.

Destaca-se, primeiramente, que a norma de isenção antes transcrita se destina às saídas de produtos típicos de artesanato, provenientes de trabalho manual realizado por pessoa natural, sem o auxílio ou a participação de terceiros assalariados.

A Lei Federal nº 13.180, de 22 de outubro de 2015, que dispõe sobre a profissão de artesão, define esse profissional como "toda pessoa física que desempenha suas atividades profissionais de forma individual, associada ou cooperativada", e que essa profissão "presume o exercício de atividade predominantemente manual, que pode contar com o auxílio de ferramentas e outros equipamentos, desde que visem a assegurar qualidade, segurança e, quando couber, observância às normas oficiais aplicáveis ao produto".

Quanto ao tratamento tributário dispensado, em se tratando de saídas de produtos típicos de artesanato, estão essas abrangidas pela isenção tanto aquelas promovidas pelo próprio artesão paranaense quanto as realizadas por intermédio de entidade reconhecida, da qual o artesão faça parte ou, então, seja assistido.

Partindo-se do pressuposto de que a consulente é entidade representativa de artesões da Região Metropolitana, constituída mediante estatuto social devidamente registrado, e que os produtos comercializados são típicos de artesanato, informa-se que os procedimentos mencionados, no que diz respeito às operações com tais mercadorias, guardam conformidade com o disposto nas notas do antes transcrito item 13 do Anexo V, que exigem emissão de nota fiscal de entrada, para documentar o ingresso dos produtos que recebe dos artesãos, e por conseguinte, também emissão de notas fiscais de saída, quando da venda a terceiros, estando essas operações desoneradas de ICMS.

Quanto à possibilidade de a consulente, como associação sem fins lucrativos, efetuar aquisições de forma centralizada, para depois repassar as mercadorias aos artesões associados, não se vislumbram óbices. Inclusive, a consulente já promove operações de circulação de mercadorias (vendas), sem fins lucrativos, ao atuar como intermediária na comercialização de produtos desenvolvidos por seus associados.

Cabe destacar, a esse respeito, que a distinção entre as sociedades empresariais e as associações reside na finalidade com que exercem atividade econômica. A primeira, tem por objetivo auferir lucro para ser partilhado entre seus sócios, enquanto as associações estão voltadas ao atendimento de um interesse mútuo ou social.

Desse modo, nada impede que associações realizem atividades econômicas, de caráter não lucrativo, com o fim de viabilizar a consecução de seus objetivos. Mas, nesse caso, devem cumprir obrigações tributárias inerentes às atividades exercidas, em conformidade com a legislação, como por exemplo, no caso de operações que se encontram no âmbito do ICMS: manter inscrição estadual; emitir notas fiscais quando praticarem saídas; destacar e recolher imposto, quando exigido; registrar suas operações etc. (precedentes:

Consultas nº 95, de 13 de junho de 2000, e nº 119, de 13 de setembro de 2001).

Assim, ao adquirir insumos a serem destinados aos artesãos, deve a consulente registrar as entradas, com apropriação de créditos de ICMS, quando for esse o caso, e emitir notas fiscais de saída, também com destaque de imposto, quando devido. Ou seja, essas operações, de aquisição e de remessa de insumos aos artesãos, deverão ser praticadas observando-se o tratamento tributário a que submetidas as mercadorias objeto dessas movimentações, haja vista que a regra de isenção antes examinada não alcança operações com insumos destinados à produção de artigos artesanais. Destaca-se ainda, com relação a esse tópico, que os débitos devidos pelas saídas de insumos com destino aos artesões são passíveis de serem compensados com os créditos provenientes das entradas, haja vista que a consulente, nessa situação, não atua na condição de consumidora final, mas de revendedora.

Logo, não exercendo a consulente a condição de consumidor final, não é devido ao Paraná imposto correspondente ao diferencial de alíquotas e, em se tratando de mercadorias sujeitas à substituição tributária, deve o fornecedor, quando eleito substituto tributário, efetuar a retenção do ICMS, na forma regulamentar.

Quanto à documentação fiscal, expõe-se que devem ser observadas pela consulente, e por seus fornecedores, as normas aplicáveis aos contribuintes em geral, com indicação nas notas fiscais de CFOP próprios a operações de venda de mercadorias, ainda que essas ocorram, no caso da consulente, pelo preço de aquisição.

PROTOCOLO: 19.440.216-3.

CONSULTA Nº: 077, de 4 de outubro de 2022

SÚMULA: ITCMD. DOADOR RESIDENTE NO EXTERIOR.

O consulente aduz que se encontra na condição de sujeito passivo quanto ao Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), porquanto receberá de seu pai, residente em Portugal desde dezembro de 2021, doação de importância financeira.

Esclarece que a referida doação ocorrerá mediante transferência de depósitos bancários, em que os valores serão remetidos da conta de Domiciliado no Exterior (Conta CDE), prevista nos artigos 168 e seguintes da Circular nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013, do Banco Central do Brasil, para conta bancária de titularidade do consulente, também em instituição financeira brasileira.

Informa que a doação será formalizada por intermédio de escritura pública de doação, celebrada em cartório de notas localizado neste Estado, que informalmente já indicou que exigirá do consulente a comprovação do recolhimento do ITCMD, nos termos do art. 16 da Lei nº 18.573, de 30 de setembro de 2015.

Menciona que a referida lei prevê a exigência de ITCMD sobre doações realizadas por doadores residentes no exterior, conforme previsto no § 3º de seu art. 8º.

Entretanto, também faz referência à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Tema 825, em que restou assentado ser "vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

Destacando não ter sido ainda editada a lei complementar pelo Congresso Nacional, que tem o prazo de doze

meses, contados de 4 de agosto de 2022, para editá-la, conforme estabelecido pelo STF no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 67, manifesta o entendimento de que este Estado não pode exigir imposto sobre a doação antes relatada.

Cita, inclusive, ter tentado emitir a guia de recolhimento na página pública da Secretaria de Estado da Fazenda, tendo o sistema apresentado a seguinte mensagem, para a hipótese de doador domiciliado no exterior: "Não há incidência de ITCMD ao Estado do Paraná".

Porém, alegando que o cartório de notas onde será celebrada a escritura pública exigirá o comprovante de pagamento do imposto, questiona se incide ITCMD sobre doação, realizada por doador residente e domiciliado no exterior, de moeda nacional mantida em instituição financeira no Brasil, em Conta de Domiciliado no Exterior (CDE).

RESPOSTA

Conforme menciona o consulente, o STF, no julgamento do RE 851108/SP, ocorrido na sistemática de repercussão geral (Tema 825), definiu que os Estados não podem exigir ITCMD sem a existência de lei complementar, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, alíneas "a" e "b", da Constituição da República, quais sejam, (a) quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior e (b) quando o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Para melhor compreensão, transcreve-se excertos da ementa, assinalando, conforme consta em seu item 9, terem sido modulados os efeitos dessa decisão, para atribuir-lhes eficácia "ex nunc", a contar data de publicação do acórdão, que ocorreu em 20 de abril de 2021, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até aquele momento:

"RE 851.108 SÃO PAULO

EMENTA
Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão "causa mortis". Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.
...
4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o "de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior" (art. 155, § 1º, III, b).
5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão causa mortis e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto.
6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados.
7. Recurso extraordinário não provido.
8. Tese de repercussão geral:

'É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD

nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional'.

9. Modulam-se os efeitos da decisão, atribuindo a eles eficácia 'ex nunc', a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente".

Por seu turno, em sessão virtual encerrada em 18 de março de 2022, o STF, no julgamento de cinco Ações Diretas de Inconstitucionalidade ajuizadas pela Procuradoria-Geral da República contra dispositivos de leis ordinárias editadas por vários Estados, dentre eles o Paraná (ADI 6.818), o Plenário do STF reafirmou a decisão antes mencionada e, por razões de segurança jurídica, definiu que a decisão tomada nas ADIs terão eficácia a partir da data da publicação do acórdão do RE 851.108, qual seja 20 de abril de 2021, ressalvando, como o fez naquele julgamento, as ações pendentes de conclusão, até a mesma data, cuja discussão envolva em qual unidade federada deveria o contribuinte efetuar o pagamento do imposto ou a validade da cobrança do imposto, se não pago anteriormente.

Em relação à Lei nº 18.573/2015, o STF declarou a inconstitucionalidade formal da expressão "ou no exterior", constante do inciso I do § 1º e da integralidade do § 3º, ambos do art. 8º, que apresentam a seguinte redação:

"Art. 8º O ITCMD também incidirá sobre a transmissão:
...
§ 1º A transmissão de propriedade ou de domínio útil, de bem imóvel situado neste Estado, e de direito a ele relativo, sujeita-se ao imposto, ainda que:
I - o respectivo inventário ou arrolamento seja processado em outro Estado, no Distrito Federal ou no exterior;
...
§ 3º O imposto também é devido se o doador residir ou tiver domicílio no exterior, ou se o de cujus era residente ou teve

seu inventário processado fora do país:
I - no caso de bens imóveis e de direitos a eles relativos, quando os bens se encontrarem no território do Estado;
II - no caso de bens móveis e de direitos a eles relativos, quando os bens se encontrarem no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
III - no caso de bens incorpóreos, quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado, ou quando ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado".

À vista do antes exposto, enquanto não editada lei complementar definidora da competência tributária das unidades federadas, reconhece-se prejudicada a cobrança de ITCMD nas transmissões de bens e direitos identificadas como hipóteses de incidência do imposto na Lei nº 15.573/2015, ocorridas a partir de 20 de abril de 2021, quando o doador residir no exterior.

Nesses casos, deve o tabelião exigir dos interessados, por ocasião da lavratura da escritura pública de doação, elementos de prova que certifiquem se tratar de hipótese em que impossibilitada a cobrança. No caso de eventuais dúvidas, poderá ser solicitado, ao fisco de domicílio tributário do tabelionato, a análise da específica situação fática e da documentação que ateste se tratar de situação em relação à qual descabe a exigência do imposto.

PROTOCOLO: 19.476.879-6.

CONSULTA Nº: 078, de 18 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. ATIVO IMOBILIZADO.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de comércio atacadista de produtos siderúrgicos e

metalúrgicos, exceto para construção (CNAE 4685-1/02), e tendo como atividade secundária a produção de relaminados, trefilados e perfilados de aço, exceto arames (CNAE 2424-5/02), informa que pretende realizar a importação de um conjunto de máquinas para integrar seu ativo imobilizado, as quais serão utilizadas na produção industrial.

Segundo a descrição que apresenta, tratam-se dos seguintes produtos: máquina automática para endireitar e cortar arames (código 8462.59.00 da NCM); máquina para laminação (código 8463.30.00 da NCM); e máquina para fabricação automática de telas eletrosoldadas (código 8515.21.00 da NCM).

Expõe ter contratado, para realizar os serviços de importação, por sua conta e ordem, na forma disposta na Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, uma "trading company" de Santa Catarina, figurando a consulente como real adquirente das mercadorias estrangeiras e, por conseguinte, o Paraná como sujeito ativo do ICMS devido pela operação.

Menciona ter analisado o contido no item 1 da alínea "a" do inciso III do art. 74 do Regulamento do ICMS, concluindo que a previsão para recolhimento do ICMS em 48 meses, na razão de 1/48 avos ao mês, mediante lançamento na apuração mensal do imposto, requer o preenchimento das seguintes condições: (a) importação promovida por contribuinte inscrito no CAD/ICMS enquadrado no regime normal; (b) despacho aduaneiro realizado em território paranaense; e (c) bem destinado ao ativo imobilizado de estabelecimento industrial.

Assim, considerando o exposto por este Setor na Consulta nº 81, de 27 de outubro de 2020, e uma vez preenchidas as condições antes mencionadas, descritas no art. 74 do Regulamento do ICMS, entende ser aplicável o ali disposto, ainda que a importação ocorra na modalidade "por conta e ordem". Nesse caso, expõe que deverá emitir nota

fiscal de entrada, com indicação do CFOP 3.102, com o fim de documentar a operação.

Por fim, questiona se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

Nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, operação de importação por conta e ordem é aquela em que "trading" é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica, sendo a contratante (a adquirente) a responsável pela transação comercial de compra e ordem, que é realizada em seu nome e com recurso próprios.

Conforme exposto por este Setor na Consulta nº 81, de 27 de outubro de 2020, nessa hipótese, o sujeito passivo do ICMS devido na importação é a contratante da "trading", consoante decisão do STF – Supremo Tribunal Federal, tomada por ocasião do julgamento do ARE 665134, ocorrido em 27 de abril de 2020, na sistemática de repercussão geral (Tema 520), em que fixada a seguinte tese: "O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.".

Assim, em sendo essa a situação fática e o objeto da operação de importação um bem a ser incorporado ao ativo imobilizado, destinado à atividade de industrialização exercida pelo estabelecimento importador, desde que o despacho aduaneiro ocorra em território paranaense, o pagamento do imposto poderá ser realizado na forma e no prazo dispostos no item 1 da alínea "a" do inciso III do art. 74 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que apresenta a seguinte redação:

"Art. 74. O ICMS deverá ser pago nas seguintes formas e prazos

(art. 36 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):
...
III – na importação de mercadoria ou bem destinado ao ativo fixo ou para uso ou consumo:
a) quando realizada por contribuinte inscrito no CAD/ICMS e com despacho aduaneiro no território paranaense:
1. sendo bem destinado a integrar o ativo imobilizado do estabelecimento industrial e do prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, enquadrados no regime normal de pagamento, mediante lançamento do valor correspondente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês do imposto devido no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, com a indicação do número e da data da nota fiscal emitida para documentar a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, devendo a 1ª (primeira) fração ser debitada no mês em que ocorrer o fato gerador, observando-se, ainda, o disposto nos §§ 9º e 10;".

Consta no item 1 antes transcrito que os contribuintes enquadrados no regime normal de apuração poderão efetuar o pagamento do ICMS mediante lançamento do valor correspondente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, observando o disposto nos §§ 9º e 10 do mencionado art. 74.

Ainda, conforme se depreende do referido item, esse registro deve ser efetuado indicando os dados da nota fiscal emitida pelo estabelecimento adquirente para documentar a entrada do bem, sendo próprio para retratar essa operação o CFOP 3.551 (Compra do exterior de bem para o ativo imobilizado).

Por fim, caso haja emissão de notas fiscais por parte da "trading" incumbida de realizar o despacho aduaneiro, nos termos do art. 7º da Instrução Normativa nº 1861/2018, deve a consulente referenciar, na nota fiscal de entrada mencionada no parágrafo anterior, a nota fiscal emitida pela ''trading'' para documentar a remessa do bem à consulente, que deverá registrá-la com o CFOP 2.949 (Outra entrada de mercadoria – Importação, por conta e ordem, de bem para o

ativo imobilizado).

PROTOCOLO: 19.524.528-2.

CONSULTA Nº: 079, de 18 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTORNO DE VALOR EXCEDENTE.

A consulente, cadastrada com a atividade de moagem de trigo e fabricação de derivados (CNAE 1062-7/00), informa que realiza operações beneficiadas com os créditos presumidos previstos nos itens 21, 22 e 23 do Anexo VII do Regulamento do ICMS e que tem dúvidas acerca do período em que deve proceder ao estorno de valores excedentes, conforme prevê o art. 69 da mesma norma regulamentar.

Aduz que o 'caput" do referido art. 69 menciona que o estorno deveria ocorrer por período de apuração, mas que o inciso I do § 2º do mesmo artigo dispõe que a apuração dos valores a estornar deve ser realizada trimestralmente.

Ainda, destaca que o inciso II, também do § 2º do art. 69, estabelece que, ao final de dezembro, deve ser realizada apuração que leve em consideração todo o período, prevendo, no caso de resultar saldo devedor, a possibilidade de serem aproveitados valores de créditos presumidos estornados durante o exercício.

Assim, para fins de definição do prazo de estorno, relativamente aos créditos presumidos de que tratam os itens 21, 22 e 23 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, questiona se a apuração deve ser efetuada no final de cada trimestre e se valores estornados poderão ser aproveitados quando efetuada nova apuração no final de dezembro.

RESPOSTA

Destaca-se, primeiramente, que as regras previstas nos itens 21, 22 e 23 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, estão direcionadas a estabelecimentos fabricantes de farinha de trigo e de outros produtos dela derivados especificamente indicados, contemplando as operações com tais mercadorias com percentuais de crédito presumido calculados sobre o valor das saídas, observadas, ainda, as demais variáveis e condições estabelecidas em cada item, sem prejuízo dos demais créditos a que fazem jus os estabelecimentos industriais em decorrência da não cumulatividade do imposto.

Em razão da fruição de créditos presumidos se dar de maneira cumulativa com os créditos inerentes às entradas, do confronto entre créditos e débitos, relativo a cada cadeia de produtos beneficiados, pode resultar total de créditos superior ao montante dos débitos pelas saídas. Por esse motivo, nas três regras beneficiadoras antes mencionadas, encontra-se a ressalva de que "o benefício fica limitado a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total dos débitos no período de apuração".

Por seu turno, o art. 69 do Regulamento do ICMS, a seguir transcrito, disciplina a forma, critérios e prazo a serem observados pelos contribuintes beneficiários de créditos presumidos, nas hipóteses em que a utilização do crédito presumido estiver limitada a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total de débitos, que é o caso das três regras de créditos presumidos em exame:

> *"Art. 69. Nas hipóteses em que a utilização do crédito presumido estiver limitada a que o total dos créditos do estabelecimento não exceda o total de débitos, no período de apuração, o valor do crédito presumido excedente deve ser estornado, mediante lançamento na EFD em código de ajuste especificado em norma de procedimento.*
> *§ 1.º Para fins do disposto no "caput", a apuração do valor a*

ser estornado observará o seguinte:
I – calcula-se a proporcionalidade entre o montante das operações alcançadas pelo benefício fiscal e a totalidade das operações de vendas e de transferências, de mercadorias, realizadas pelo estabelecimento;
II – sobre o montante dos créditos decorrentes de entradas no estabelecimento, aplica-se o índice de proporcionalidade obtido nos termos do inciso I deste parágrafo;
III – soma-se o valor do crédito presumido ao montante dos créditos pelas entradas calculado na forma dos incisos I e II deste parágrafo;
IV – o valor a ser estornado corresponderá à diferença positiva entre o somatório dos créditos obtido conforme o inciso III deste parágrafo e o débito das operações e das prestações alcançadas pelo benefício fiscal.
§ 2.º A apuração do estorno de que trata o "caput" será feita:
I – trimestralmente, ao final dos períodos de apuração de março, junho e setembro;
II – ao final de dezembro, considerando todo o exercício, e, quando resultar saldo final devedor, lançar a crédito os valores estornados no ano, mediante lançamento na EFD em código de ajuste especificado em norma de procedimento, até o limite desses valores estornados, de forma que o resultado seja neutro.
§ 3.º Ocorrendo a paralisação ou o encerramento das atividades o estabelecimento deverá antecipar a apuração para o mês da ocorrência do evento.
...".

Nos termos do inciso I do § 2º do art. 69, verifica-se que, para efeitos do confronto créditos/débitos relativos a produtos beneficiados com crédito presumido, o "período de apuração" é trimestral, situação em que os cálculos devem ser realizados ao final dos meses de março, junho e setembro, considerando-se em cada apuração todas as operações realizadas nos respectivos trimestres.

Ainda, está prevista, no inciso II do mesmo § 2º, apuração a ser realizada no final de dezembro, considerando todas as operações do exercício, possibilitando ao contribuinte beneficiário, em caso de os débitos superarem o total dos créditos (considerados os valores de créditos

presumidos aproveitados nos três primeiros trimestres e aqueles devidos pelas saídas realizadas nos últimos três meses do exercício), que efetue lançamento, a título de crédito, de valores antes estornados, até o limite desses. Ou seja, do confronto entre créditos e débitos realizado no final de dezembro de cada exercício, considerando todas as operações realizadas no período, o resultado deverá ser neutro, sendo devido o estorno de valores excedentes.

Essa faculdade de a apuração do confronto créditos/débitos ocorrer trimestralmente e no final do exercício objetiva neutralizar, ou ao menos minimizar, fatores e eventos sazonais, que afetam as mais diversas atividades, em especial as vinculadas a produtos agrícolas.

PROTOCOLO: 19.427.557-9.

CONSULTA Nº: 080, de 1º de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. INSETICIDA. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A consulente, cadastrada na atividade de comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo (CNAE 1683-4/00), informa que, dentre suas atividades, está a promoção da importação e comercialização do produto "VAPORPH3OS PHOSPHINE FUMIGANT", registrado como "inseticida (controle de pragas)" no MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento sob nº 10020.

Acrescenta que esse produto, classificado no código 2853.90.90 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul e apresentado para venda em cilindros de 22 kg de peso líquido, está autorizado pelo MAPA como um produto de uso restrito, a ser comercializado exclusivamente com empresas prestadoras de serviços profissionais do controle de pragas nas culturas,

segundo sua bula, de algodão, amendoim, arroz, aveia, cacau, café, castanha de caju, cevada, farelo de soja, farinha, feijão, milho, soja, trigo, madeira e fumo.

Como comercializa esse inseticida exclusivamente para o uso na agricultura, entende ser aplicável nas respectivas operações interestaduais a redução da base de cálculo de que trata o inciso I da cláusula primeira do Convênio ICMS 100/1997, que está internalizada na legislação paranaense.

Indaga se está correto esse entendimento.

RESPOSTA

Transcreve-se, de início, disposições contidas no Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017, pertinentes ao questionamento apresentado:

> *"ANEXO VI – DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)*
> *ITEM / DISCRIMINAÇÃO*
> *...*
> *15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2025, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):*
> *POSIÇÃO /DESCRIÇÃO*
> *...*
> *11 Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa*
> *(Convênios ICMS 100/1997 e 99/2004)"*
> *...*

Destaca-se, de plano, que não cabe ao Setor Consultivo identificar ou certificar se o específico produto a que faz alusão a consulente se qualifica ou não como

inseticida, mormente quando essa condição estaria ou deveria estar evidenciada por órgão regulamentar próprio.

No que tange ao dispositivo da redução da base de cálculo em exame, uma vez confirmada a circunstância de se tratar de inseticida, impõe-se notar que é exigido que tenha sido produzido para uso na agricultura, ou na agropecuária. Daí extrair-se-ia, por exemplo, a inaplicabilidade do benefício fiscal se o produto fosse produzido como inseticida para usos gerais.

Até esse ponto de análise do dispositivo, observa-se que as definições estão centradas na finalidade para a qual o produto foi fabricado, sem qualquer enfoque ainda na destinação.

O dispositivo regulamentar apresenta, no entanto, essa determinação logo na sequência, assinalando que é vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa da ali definida.

Disso se infere que a redução da base de cálculo nas operações com os inseticidas produzidos para uso na agricultura e pecuária será aplicável quando não haja definição última quanto a esse uso, passando a ser vedado esse benefício, contudo, na operação na qual a destinação diversa da prevista for verificada.

PROTOCOLO: 19.497.963-0.

CONSULTA Nº: 081, de 8 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. INSUMOS AGROPECUÁRIOS (ADITIVOS). REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONDIÇÕES.

A consulente informa que atua na atividade principal

de comércio atacadista de produtos químicos e petroquímicos (CNAE 46.84-2/99) e que importa produtos próprios à nutrição animal de empresas do mesmo grupo econômico situadas na Bélgica e na Estônia, os quais são posteriormente revendidos para empresas do ramo de produção animal.

Expõe que esses produtos, Eastman Cloreto de Colina 75% (NCM 2923.10.10) e Eastman Protural BA (NCM 2916.31.10), são isentos de registro no MAPA – Ministério da Agricultura, Pesca e Agropecuária, conforme declaração que anexa, e estão classificados como aditivos utilizados em rações para alimentação animal (pecuária).

Aduz que as operações internas com esses produtos, e igualmente as importações, são objeto do diferimento no pagamento do imposto definido no inciso IV do artigo 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS e que, nas operações interestaduais, aplicar-se-ia a redução da base de cálculo de que trata a posição 14 do item 15 do Anexo VI do mesmo regulamento.

Quanto à regra que determina essa redução da base de cálculo, no que é concernente ao trecho "fabricados pelas respectivas indústrias", contido na mencionada posição 14 do item 15, entende estar previsto nesse benefício não somente a redução para os produtos nacionais, mas também para os importados e, portanto, fabricados fora do Brasil.

Dessa forma, indaga se a redução da base de cálculo explicitada é também aplicável aos insumos agropecuários fabricados no exterior.

RESPOSTA

Transcreve-se as disposições pertinentes do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

ANEXO VI – DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO

(de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento)
...
15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2025, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):
POSIÇÃO/DESCRIÇÃO
...
14 Rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Mapa, desde que (Convênios ICMS 100/1997, 54/2006 e 93/2006):
– os produtos estejam registrados no órgão competente do Mapa e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido (Convênio ICMS 100/1997 e 17/2011)
– haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto
– os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária
...
Notas:
...
2. para efeito de aplicação do benefício, em relação aos produtos indicados na posição 14 da tabela do "caput", entende-se por:
...
2.4. aditivo – substâncias e misturas de substâncias ou micro-organismos adicionados aos alimentos para os animais, que tenham ou não valor nutritivo, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais (Convênio ICMS 54/2006);
...
4. o benefício previsto neste item, outorgado às saídas de produtos destinados à pecuária, estende-se às remessas com destino à apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericultura;
...

Observa-se que o dispositivo em exame, em especial o "caput" da transcrita posição 14 do item 15, não estabelece diretamente, pelo trecho "fabricados pelas respectivas indústrias", que os insumos agropecuários devam ser fabricados no Brasil.

A condição efetiva que se verifica, em realidade, é que essas indústrias fabricantes estejam "devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Mapa", o que, a depender da legislação específica que rege a atuação daquele órgão federal, pode significar a necessidade de que os insumos sejam de fato fabricados no Brasil.

Nota-se, ainda, que a consulente aponta que os produtos em questão estariam dispensados de registro no MAPA, apresentando alguns documentos para isso. Nesse aspecto, não obstante a posição 14 do item 15 assinalar que, para fruição da redução da base de cálculo, esses produtos devem ser detentores de registro no referido órgão, descabe a prevalência dessa condição se a legislação no âmbito de atuação desse mesmo órgão legitimamente a dispensa. Precedente: Consulta nº 87, de 20 de setembro de 2012.

Com isso, para aplicação da redução da base de cálculo de que trata a posição 14 do item 15 do Anexo VI do RICMS às operações com os produtos indicados, além da efetiva qualificação dos aditivos na forma descrita na nota 2.4 desse item e do preenchimento das demais condicionantes estabelecidas no dispositivo regulamentar, devem esses ser fabricados por indústrias registradas no MAPA, ainda que, no que concerne especificamente aos produtos, haja eventual dispensa normativa de registro no mesmo órgão, caso em que não configurará prejuízo à fruição do benefício.

PROTOCOLOS: 19.265.865-9 e 19.338.063-8.

CONSULTA Nº: 082, de 25 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. CALCÁRIO GRANULADO UTILIZADO EM PROCESSO INDUSTRIAL. DIFERIMENTO.

APLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de cal e gesso (CNAE 2392-3/00), relata que adquire minérios (dolomita) de empresas mineradoras paranaenses para utilização na fabricação de calcário granulado, classificado no código 2518.10.00 (dolomita não calcinada nem sinterizada, denominada "crua") da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Esclarece que tanto o calcário granulado quanto a cal viva são originários de pedra calcária dolomita, sendo que o primeiro sofre processo de britagem, moagem e granulação, enquanto a segunda, classificada no código 2522.10.00 da NCM, além da britagem para se transformar em pedra bitolada, passa pelo processo de calcinação em fornos para se tornar cal viva, e, a partir de então, poderá ter beneficiamentos distintos, como por exemplo, aquele que resulte em cal hidratada.

Expõe seu entendimento de que o calcário granulado usufrui do diferimento do pagamento do ICMS, de que trata o item 62 do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, nas operações promovidas com estabelecimentos industriais, haja vista que nessa fase teve alteração somente na sua forma de apresentação, não perdendo a sua condição de mineral.

Questiona se está correta a sua conclusão.

RESPOSTA

Para análise da matéria, transcreve-se excertos do art. 30 e do disposto no item 62 do art. 31, ambos do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"Art. 30. O pagamento do imposto em relação às mercadorias arroladas no art. 31 deste Anexo, fica diferido para o momento em que ocorrer uma das seguintes operações (artigos 18 e 20 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *[...]*
> *II - saída para estabelecimento de empresa enquadrada no*

Simples Nacional, exceto em relação ao item 80 do "caput" e ao inciso III do § 1º, ambos do art. 31 deste Anexo;
[...]
Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:
[...]
62. produtos minerais de uso na indústria, exceto ouro, petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados;"

A respeito da matéria questionada, o Setor Consultivo tem manifestado o entendimento de que o fato de o calcário se apresentar na forma granulada não lhe retira da regra do diferimento do ICMS de que trata o item 62 do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, pois nessa condição se trata de uma espécie do gênero calcário.

Desse modo, sendo o calcário granulado um produto mineral, as operações com tal produto, na hipótese de se destinar a processo industrial, estão contempladas pelo diferimento, exceto na situação em que o adquirente estiver enquadrado no regime do Simples Nacional, por se tratar de ocorrência que encerra a fase de diferimento, nos termos do inciso II do "caput" do art. 30 do Anexo VIII, antes transcrito (precedentes: Consultas nº 13, de 24 de janeiro de 2002, e nº 201, de 28 de outubro de 2003).

PROTOCOLO: 19.290.596-6.

CONSULTA Nº: 083, de 1º de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. EQUIPAMENTOS DE AUTOMAÇÃO AGRÍCOLA. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 14.895/2005.

A consulente informa que atua no ramo de indústria de eletroeletrônicos, produzindo equipamentos para automação

agrícola, em especial produtos acabados classificados no código 8436.80.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), cuja descrição corresponde a "Outras máquinas e aparelhos" da posição 84.36, que compreende "Outras máquinas e aparelhos para agricultura, horticultura, silvicultura, avicultura ou apicultura, incluindo os germinadores equipados com dispositivos mecânicos ou térmicos e as chocadeiras e criadeiras para avicultura".

Expõe que as operações com esses produtos se enquadram nas disposições do Convênio ICMS 52/1991, com a consequente previsão de redução da base de cálculo disciplinada no item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Aduz que os referidos produtos têm a possibilidade de se enquadrar no benefício fiscal de crédito presumido conferido pela Lei nº 14.895/2005, haja vista que, mediante a edição da Lei nº 15.634/2007, deu-se nova redação ao "caput" do seu art. 1º, para alcançar também os estabelecimentos fabricantes localizados no Município de Pato Branco, onde se situa a consulente.

Explica que, como uma boa parte de suas matérias-primas são importadas do exterior, faz uso das disposições trazidas por essa Lei nº 14.895/2005 e não daquelas previstas no Convênio ICMS 52/1991.

Por fim, indaga se está obrigada a observar a regra de redução de base de base de cálculo prevista no item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS ou se pode optar pela utilização da regra de crédito presumido de que trata a Lei nº 14.895/2005.

Ainda, no caso de comercializar o produto a revendedores paranaenses, os quais fazem uso da regra de redução de base de cálculo por ocasião da subsequente saída, indaga se estaria obrigada a também praticar essa redução.

RESPOSTA

Transcrevem-se as disposições da Lei nº 14.895, de 9 de novembro de 2005, e as pertinentes ao assunto do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, mais precisamente do item 22 do Anexo VI e do item 27 do Anexo VII:

> ***LEI Nº 14.895/2005***
> *(com as alterações introduzidas pela Lei nº 15.634/2007)*
>
> *Art. 1º. Aos estabelecimentos que industrializem produtos eletroeletrônicos, de telecomunicação e de informática, localizados nos Municípios de Foz do Iguaçu, Pato Branco, Francisco Beltrão e Dois Vizinhos, municípios com funcionamento, nesta data, de Universidades Federal Tecnológica, fica outorgado o seguinte tratamento tributário em relação ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS:*
> *I – fica diferido o recolhimento do ICMS correspondente à importação do exterior de componentes, partes e peças, promovida pelos estabelecimentos a que se refere o caput deste artigo, para fabricação de produtos de informática, eletroeletrônicos e de telecomunicações;*
> *II – fica concedido, aos estabelecimentos industriais de que trata o caput deste artigo, crédito fiscal de ICMS correspondente a 80% do valor do ICMS destacado na venda do produto, quando da operação de saída resultante da industrialização, em que forem aplicados os componentes, partes e peças recebidas do exterior com diferimento.*
> *Parágrafo único. Para a fruição dos benefícios previstos nos incisos I e II, relativamente aos produtos de informática, deverá o beneficiário, obrigatoriamente, incorporar "softwares" produzidos e/ou desenvolvidos em território brasileiro, preferencialmente em incubadoras.*
>
> ***ANEXO VI***
> ***DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO***
> *...*
> *22 A base de cálculo é reduzida, até 30.4.2024, nas operações com as MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS adiante arrolados, para o percentual que resulte na carga tributária*

equivalente a (Convênios ICMS 52/1991, 65/1993 e 1/2000; Convê-nio ICMS 154/2015; Convênio ICMS 49/2017):
I - 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento) quando se tratar de operações inte-restaduais destinadas aos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao estado do Espírito Santo;
II - 5,6% (cinco inteiros e seis décimos por cento) nas operações internas (Convênios ICMS 52/1991, 13/1992, 65/1993, 1/2000 e 154/2015);
III - 7% (sete por cento) nas demais operações interestaduais.

POSIÇÃO	***NCM***	***DESCRIÇÃO***
...	*...*	*...*
16	*OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS PARA AGRICULTURA, HORTICULTURA, SILVICULTURA, AVICULTURA OU APICUL-TURA, INCLUÍDOS OS GERMINADORES EQUIPADOS COM DIS-POSITIVOS MECÂNICOS OU TÉRMICOS E AS CHOCADEIRAS E CRIADEIRAS PARA AVICULTURA*	
...	*...*	*...*
16.4	*8436.80.00*	*Outras máquinas e aparelhos para agricultura, hor-ticultura, silvicultura ou apicultura (Convênios ICMS 52/1991, 112/2008 e 89/2009)*

Notas:
1. o disposto neste item:
1.1. aplica-se às operações de importação do exterior;
1.2. não se aplica aos bens usados beneficiados com a redução da base de cálculo a que se refere o item 4 deste Anexo;
1.3. não acarretará a anulação do crédito em relação à entrada de mercadorias;

1.4. desobriga o contribuinte do pagamento do diferencial de alíquotas.

ANEXO VII
DO CRÉDITO PRESUMIDO

...

27 Aos estabelecimentos localizados nos Municípios de FOZ DO IGUAÇU, Pato Branco, Francisco Beltrão e Dois Vizinhos, que industrializem produtos eletroeletrô-nicos, de telecomunicação e de informática, correspondente a 80% (oitenta por cen-to) do valor do imposto destacado no documento fiscal, na venda de seus produtos industrializados, quando neles forem aplicados componentes, partes e peças recebi-das do exterior com o diferimento do imposto de que trata o item 22 do art. 31 do Anexo VIII (Lei n. 14.895, de 9 de novembro de 2005; Lei n. 15.634, de 27 de setem-bro de 2007).

Notas:

1. relativamente aos produtos de informática, o estabelecimento industrial deverá in-corporar, em seu produto, "softwares" produzidos ou desenvolvidos em território na-cional, devendo este fato estar consignado na nota fiscal emitida para documentar sua saída, com a identificação de seu fabricante;

2. o benefício de que trata este item:

2.1. não é cumulativo com outros benefícios fiscais;

2.2. aplica-se cumulativamente com o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII;

2.3. deverá ser lançado na Escrituração Fiscal Digital – EFD com o código de ajuste da apuração PR020035 e gerado um Registro E111, informando no campo 04 o valor do crédito presumido.

Adota-se, para a presente resposta, a necessária premissa de que todas as condicionantes previstas nos dispositivos que disciplinam os benefícios fiscais em exame são integralmente atendidas, inclusive aquelas aqui não abordadas.

Observa-se que a Lei nº 14.895/2005 concede ao estabelecimento fabricante, por ocasião da venda de produto resultante de processo de industrialização, desde que atendidos os requisitos estabelecidos, crédito fiscal de ICMS

correspondente a 80% do valor do ICMS destacado na nota fiscal. Essa norma legal foi introduzida no Regulamento do ICMS, encontrando-se relacionada no Anexo VII, no item 27, antes transcrito.

Logo, levando em conta que a referida lei não disciplina tratamento tributário aplicável a saídas de mercadorias, conclui-se que, independentemente da alíquota ou da carga tributária a que submetida a operação, o beneficiário fará jus a percentual de crédito presumido de 80% do débito devido.

Sob o enfoque, de que a lei, mediante a concessão de crédito presumido, objetiva reduzir a carga tributária efetiva (resultante do confronto débito/crédito) a que submetidas as operações com produtos beneficiados, sem modificar o tratamento tributário específico aplicável a cada saída, as regras de redução de base de cálculo, de diferimento ou de isenção, por exemplo, devem ser observadas.

Desse modo, não estando a operação de saída sujeita a débito de ICMS, porque abrangida por isenção ou diferimento do pagamento do imposto, não deverá haver apropriação de crédito presumido. Por outro lado, quando aplicáveis regras de redução de base de cálculo, fará jus o contribuinte ao percentual de crédito de 80% do valor do imposto devido.

Assim considerando, cumpre atribuir à regra disposta na nota 2.1 do item 27 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, o entendimento de que essa relação entre o percentual de crédito presumido e o débito devido pela saída deve ser observada, sendo de 80% do montante do débito o limite de créditos outorgados a que faz jus o beneficiário. Portanto, comprometida a fruição cumulativa dessa regra com outro benefício fiscal, eventualmente aplicável ao produto, que redunde na redução do percentual efetivo do débito, de 20%.

No caso em exame, estando o produto resultante do processo industrial abrangido pela redução de base de cálculo

de que trata o item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, regra de observância obrigatória tanto em operações internas quanto interestaduais, a consulente tem o direito de aproveitar, a título de crédito presumido, uma vez atendidas as condicionantes exigidas, importância equivalente a 80% do montante de imposto devido, a ser destacado na nota fiscal. Isso porque, conforme antes mencionado, a Lei nº 14.895/2005 não afasta a aplicação de regras de redução de base de cálculo, ou qualquer outras a que submetida a operação de saída promovida por fabricante com produtos eletroeletrônicos, de telecomunicação e de informática.

Especificamente em relação a operações interestaduais, faz-se oportuno mencionar que, quando submetidas à alíquota de 4%, resta preterida a aplicação da regra de redução de base de cálculo em exame, conforme esclarece o art. 457 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.482.061-5.

CONSULTA Nº: 084, de 1º de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. VENDA AMBULANTE. EMISSÃO DE NF-E POR OCASIÃO DAS VENDAS PARCIAIS. OBRIGATORIEDADE. DISPENSA DE IMPRESSÃO.

A consulente, cadastrada com a atividade de comércio atacadista de pneumáticos e câmaras-de-ar (CNAE 4530-7/02), requer informações sobre a venda ambulante de mercadorias, mais precisamente acerca da NF-e a ser emitida por ocasião da venda e entrega da mercadoria ao adquirente.

Expõe que pretende solicitar que o vendedor (motorista) ao efetuar uma venda entre em contato com o escritório da consulente e forneça os dados do destinatário, para que seja emitida a correspondente NF-e, a qual,

posteriormente, será enviada eletronicamente ao promotor da venda e ao comprador.

Aduz que esse procedimento se faz necessário ante a dificuldade de emissão do documento fiscal no local da venda, por falta de sinal de internet e, também, em razão do risco de furto dos equipamentos eletrônicos (notebook e impressora) necessários para tal.

Por fim, questiona se poderá assim proceder.

RESPOSTA

Nos termos do subitem 2.4 da Norma de Procedimento Fiscal nº 95, de 16 de outubro de 2009, acrescentado pela Norma de Procedimento nº 12, de 3 de março de 2021, a seguir transcrito, verifica-se ser obrigatória a emissão de NF-e em operações realizadas fora do estabelecimento, inclusive nas vendas parciais:

> *" 2. É obrigatória a utilização da NF-e - Nota Fiscal Eletrônica a que se refere o art. 1º do Anexo IX do RICMS/PR:*
> *...*
> *2.4. para as operações realizadas fora do estabelecimento, relativas a saídas de mercadorias remetidas sem destinatário certo, inclusive nas vendas parciais, a que se refere o art. 560 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29/9/2017;*
> *2.4.1. a partir de 1º/7/2021 para os estabelecimentos de contribuintes do regime normal de tributação;*
> *2.4.2. a partir de 1º/1/2022 para os estabelecimentos de contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional;*
> *2.4.3. nas operações internas para consumidor final, poderá ser utilizada a Nota Fiscal de Consumidor eletrônica - NFC-e, modelo 65;*
> *2.4.4. nas vendas parciais, em operações internas, e se o comprador concordar, o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE poderá ter a sua impressão em papel substituída pelo envio em formato eletrônico;*
> *2.5. quando exigido pela fiscalização, deverá ser apresentando o DANFE, podendo ser em formato eletrônico, das vendas*

parciais.".

Por seu turno, está prevista, no subitem 2.4.4, a possibilidade de o DANFE não ser impresso por ocasião das vendas parciais, desde que o comprador concorde, situação em que será enviado ao destinatário em formato eletrônico.

Da mesma forma, em eventual ação fiscal, poderá ser apresentado à fiscalização, o documento em formato eletrônico, como previsto no subitem 2.5.

Essas disposições se assentam em regras regulamentares, contidas nos §§ 14 e 16 do art. 8º do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que assim disciplinam:

> *"Art. 8.º Fica instituído o Documento Auxiliar da NF-e - DANFE, conforme leiaute estabelecido no MOC, para acompanhar o trânsito das mercadorias acobertado por NF-e ou para facilitar a consulta prevista no art. 16 deste Subanexo (Ajustes SINIEF 7/2005, 4/2006, 12/2009, 8/2010, 22/2013 e 17/2016).*
> *...*
> *§ 14. Na hipótese de venda ocorrida fora do estabelecimento em que o contribuinte opte pela emissão de NF-e no momento da entrega da mercadoria, poderá ser dispensada a impressão do DANFE, exceto nos casos de contingência ou quando solicitado pelo adquirente (Ajuste SINIEF 17/2016).*
> *...*
> *§ 16. Nas operações internas e se o adquirente concordar, inclusive nos casos de contingência, o DANFE poderá ter sua impressão substituída pelo envio em formato eletrônico, nas seguintes hipóteses:*
> *I - na emissão de NF-e, nos termos do § 14 deste artigo, na venda fora do estabelecimento;*
> *II - na emissão de NF-e, nos termos do § 2º do art. 23 deste Subanexo, em operação destinada a consumidor final pessoa física, quando a mercadoria for retirada ou consumida no próprio estabelecimento pelo comprador.".*

Logo, o procedimento descrito pela consulente guarda conformidade com as normas vigentes, que exigem, em operações realizadas fora do estabelecimento, a emissão da NF-e, por

qualquer meio, no momento das vendas parciais e entrega da mercadoria, mas dispensam sua impressão, quando houver concordância do adquirente. Nessa hipótese, a comprovação da emissão será efetuada pela apresentação do documento em formato eletrônico.

PROTOCOLO: 19.453.256-3.

CONSULTA Nº: 085, de 25 de outubro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SORVETES. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A consulente informa que é fabricante de sorvetes classificados no código 2105.00.10 da NCM e que acondiciona seus produtos em embalagens contendo sua marca e identidade visual, e que envia regularmente à Secretaria de Estado da Fazenda o arquivo com a tabela de preços sugeridos ao consumidor final, para os produtos de sua linha de produção, utilizando esses valores para a determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nos termos do art. 131 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Relata que passou a industrializar sorvetes para terceiros (revendedores), nos quais aplica embalagens genéricas e sem identificação de marcas, mas com registro de que o estabelecimento da consulente é o responsável pela fabricação dos produtos. Aduz que esses produtos não fazem parte da linha de produção da empresa e, por essa razão, não estão listados na tabela de preços sugeridos, mencionada no parágrafo anterior.

Expõe que, conforme disposto no § 1º do art. 131 antes mencionado, na hipótese de não haver preço fixado por autoridade competente ou sugerido pelo fabricante, a base de

cálculo para a retenção deve ser formada pelo preço praticado pelo industrial, incluídos o frete, o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e as demais despesas debitadas ao destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre esse montante, do percentual de MVA – Margem de Valor Agregado estabelecido na Resolução do SEFA nº 571/2019.

Com isso, indaga se:

1) está correto o entendimento de que, nas operações de saída para revendedores, de sorvetes para eles industrializados, deve aplicar os percentuais de MVA-ST previstos pela Resolução SEFA nº 571/2019, uma vez que esses produtos não estão listados na tabela de preços sugeridos pela consulente;

2) na venda das mercadorias de sua linha de produção, que contém sua marca e identidade visual, pode continuar utilizando o preço sugerido na tabela de valores que envia à Secretaria da Fazenda, mesmo que esses valores não sejam utilizados na determinação da base de cálculo de produtos que industrializa para terceiros;

3) não sendo positivas as respostas aos questionamentos anteriores, como deve proceder.

RESPOSTA

De início, transcreve-se o "caput" e a posição 1 do art. 130 e o art. 131, ambos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *SEÇÃO XXVI*
> *DAS OPERAÇÕES COM SORVETES*
> *(artigos 130 a 131)*
> *Art. 130. Ao estabelecimento industrial ou importador, que*

promover saídas dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores localizados em território paranaense, fica atribuída a condição de sujeito passivo por substituição para efeitos de retenção e recolhimento do imposto devido pelas saídas subsequentes realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista (Protocolo ICMS 20/2005; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
1	*23.001.00*	*2105.00*	*Sorvetes de qualquer espécie (Protocolo ICMS 20/2005) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*
...			

...

Art. 131. A base de cálculo para a retenção do imposto será o preço máximo ou único de venda a ser praticado pelo contribuinte substituído, fixado por autoridade competente ou sugerido pelo fabricante ou importador (Protocolos ICMS 20/2005 e 38/2011).

§ 1.º Na hipótese de não haver preço fixado ou sugerido, a base de cálculo para a retenção do imposto será o montante formado pelo preço praticado pelo industrial, importador, depósito ou atacadista, incluídos o frete até o estabelecimento varejista, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e as demais despesas debitadas ao destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de MVA estabelecido em Resolução do Secretário de Estado da Fazenda.

§ 2.º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário, mediante débito do valor

acrescido do percentual, conforme o caso, de que trata o § 1º, no campo "Outros Débitos" do livro Registro de Apuração do ICMS, no mês das aquisições.
§ 3.º Na hipótese de adoção da base de cálculo prevista no "caput":
I - o fabricante ou importador fica responsável por enviar diretamente, ou por meio de suas entidades representativas, em meio eletrônico, para o endereço www.precosugerido.pr.gov.br, a lista de preço final sugerido a consumidor, em arquivo com formato XML, adotando o nome padrão SORVETES_AAAAMMDD_2005, onde os caracteres AAAAMMDD referem-se ao ano, ao mês e ao dia de envio do arquivo, devendo seguir o leiaute de que trata o Anexo Único do Protocolo ICMS 20, de 11 de julho de 2005.
II - quando o valor da operação própria do substituto for igual ou superior a 80% (oitenta por cento) do preço sugerido pelo fabricante ou importador, a base de cálculo do imposto será a prevista no § 1º.
§ 4.º A empresa detentora ou licenciada da marca que sugira o preço final a consumidor deverá enviar a lista de preços nos mesmos termos do inciso I do § 3º deste artigo (Protocolo ICMS 33/2021)."

A dúvida da consulente é relativa à utilização do preço sugerido pelo fabricante ou dos percentuais de MVA-ST previstos pela Resolução SEFA nº 571, de 2 de julho de 2019, na determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, tanto nas operações com sorvetes produzidos com sua própria marca e identidade visual, como nas operações com produtos por ela industrializados, por encomenda de revendedores paranaenses, em que não consta na embalagem, nem sua marca nem a do encomendante.

Nos termos do art. 131 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, nas operações com sorvetes, a base de cálculo para retenção corresponde, como regra, ao preço sugerido pelo fabricante, o qual deve ser informado ao Fisco, conforme previsto no § 3º do citado artigo.

Assim, na venda de sorvetes de sua produção, em que os revendedores encomendantes não são identificados nas embalagens como distribuidores exclusivos e detentores de

marca própria, a consulente continua responsável pela retenção do imposto devido por substituição tributária, exceto na ocorrência de uma das situações que caracterizam interdependência. O fato de a consulente ter retirado da embalagem sua marca e identidade visual, mas sem identificar outra, a do encomendante, e comercializar o mesmo produto para vários revendedores, não modifica as regras aplicáveis à situação, sendo de sua responsabilidade, como substituto tributário, a formação do preço de venda a consumidor, que deverá compor a tabela de preços a ser enviada ao fisco. Nessa situação, os produtos deverão constar identificados por sua caraterística própria (padronagem, tipo etc.)

Por outro lado, quando verificada uma das hipóteses de interdependência, nos termos do art. 18 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a seguir transcrito, a responsabilidade pela retenção recai sobre o destinatário, em razão do disposto no inciso III do art. 12, do mesmo anexo regulamentar, que afasta a substituição tributária nas operações entre empresas interdependentes, exceto se o destinatário for exclusivamente varejista:

> *"Art. 12. Não se aplica o disposto neste Anexo (cláusula quinta do Convênio ICMS 81/1993):*
> *...*
> *III – às operações entre empresas interdependentes, exceto se o destinatário for estabelecimento exclusivamente varejista, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;*
> *...*
> *Art. 18. Para efeitos deste Anexo consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando (art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964):*
> *I – uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;*
> *II – uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes desses até o 2º (segundo) grau e respectivos cônjuges, se a participação*

societária for de pessoa física (inciso I do art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964; art. 9º da Lei Federal n. 7.798, de 10 de julho de 1989);
III – uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (inciso II do art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964);
IV – uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas (inciso III do art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964);
V – uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (inciso I do parágrafo único do art. 42 da Lei Federal n. 4.502, da 30 de novembro de 1964);
VI – uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto que tenha fabricado ou importado do exterior.

Assim, tanto nas situações acima transcritas, de que tratam os incisos I a III, relacionadas à constituição da sociedade, quanto nas indicadas nos incisos IV a VI, vinculadas a saídas específicas, como, por exemplo, na hipótese em que determinado revendedor é o único adquirente de um ou mais produtos fabricados pela consulente, com exclusividade quanto à padronagem ou tipo de produto, ainda que sem identificação da marca do estabelecimento encomendante, é do destinatário a responsabilidade pela retenção do imposto em relação às operações subsequentes, cabendo a esse a formação do preço de venda a consumidor e o envio da lista de preços à Receita Estadual, na forma disposta no inciso I do § 3º do art. 131 do Anexo IX, antes transcrito.

PROTOCOLO: 19.507.199-3.

CONSULTA Nº: 086, de 1º de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DEFLAÇÃO.

A consulente, diante da variação negativa do FCA (Fator de Conversão e Atualização Monetária) do mês de setembro frente aos valores de agosto e julho, de 2022, tem dúvidas quanto ao valor da operação a ser indicado nas notas fiscais emitidas por ocasião da saída efetiva das mercadorias, na hipótese de vendas para entrega futura, em que houve emissão de nota fiscal por ocasião do faturamento.

Sua dúvida origina-se do disposto no § 6º do art. 8º do Regulamento do ICMS, que prevê, nas vendas para entrega futura, em que houve emissão de nota fiscal relativa ao simples faturamento, a atualização do valor contratado a partir da data de vencimento da obrigação até a da efetiva saída da mercadoria, de acordo com a variação do FCA.

Questiona se está correto seu entendimento de que o valor não poderá ser inferior ao originalmente indicado, na hipótese em que resultar valor menor do cálculo de atualização pelo FCA.

RESPOSTA

As regras regulamentares vinculadas à matéria relatada encontram-se disciplinadas em dispositivos dos artigos 8º e 578 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, os quais se transcrevem a seguir:

> *"Art. 8.º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *6.º Nas vendas para entrega futura o valor contratado será atualizado a partir da data de vencimento da obrigação até a da efetiva saída da mercadoria, de acordo com a variação do Fator de Conversão e Atualização Monetária – FCA, de que trata o § 1º*

---

do art. 76 deste Regulamento.
...
Art. 578. Na venda à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida nota fiscal, para simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (art. 40 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajustes SINIEF 5/1986 e 1/1987; Ajuste SINIEF 1/1991).
§ 1.º Na hipótese deste artigo, o ICMS será debitado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.
§ 2.º No caso de venda para entrega futura, por ocasião da efetiva saída global ou parcial da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, com destaque do valor do imposto, quando devido, indicando-se, além dos requisitos exigidos, como natureza da operação "Remessa – Entrega Futura", bem como o número, a data e o valor da operação da nota fiscal relativa ao simples faturamento.
§ 3.º Na hipótese do § 2º, o imposto deverá ser calculado com a observância do disposto no § 6º do art. 8º deste Regulamento.".

Verifica-se que o § 6º do art. 8º, antes transcrito, estabelece a atualização monetária do valor contratado, nas vendas para entrega futura, devendo ser considerado, para efeitos de interpretação, o motivo desse comando.

A esse respeito, destaca-se que correção monetária é o ajuste de valores nominais, como forma de tentar manter ou repor o poder aquisitivo, diante da presença de processos inflacionários.

Assim, a indexação de valores a índices de correção monetária, no âmbito da legislação tributária, tem por objetivo preservar o valor real das obrigações, assim como ocorre nas relações contratuais em geral.

Consequentemente, segundo o STJ – Superior Tribunal de Justiça, "a correção monetária, por si só, não deve representar nem um 'plus' nem um 'minus' em sua substância.

Sob esse enfoque, o STJ, no julgamento do REsp 1.361.191/RS, ocorrido em 19 de março de 2014, consolidou a seguinte tese, pelo rito do art. 543 do Código de Processo

Civil (recursos repetitivos): "Aplicam-se os índices de deflação na correção monetária de crédito oriundo de título executivo judicial, preservado o seu valor nominal".

Entende-se que essa jurisprudência deve ser aplicada a regras de atualização monetária previstas na legislação tributária, tanto para efeitos de exigência de imposto quanto em situações de repetição de indébito.

Desse modo, o valor contratado da operação, indicado pela consulente na nota fiscal emitida para fins de simples faturamento, deve ser preservado, não cabendo sua redução pelo fato de ter havido deflação, com consequente redução do valor do FCA, entre a data de sua emissão e a da saída efetiva das mercadorias do estabelecimento.

A exigência de ICMS por valor inferior ao indicado na nota fiscal emitida inicialmente não encontra guarida na legislação, assim como a restituição ao contribuinte de valor inferior ao efetivamente pago, quando indevida a exigência.

Conforme assentado pelo STJ, no cálculo da atualização monetária de crédito tributário devem ser consideradas tanto as variações positivas quanto as negativas ocorridas no período, preservado o seu valor nominal, porquanto levar em conta apenas as oscilações positivas importaria distorcer a realidade econômica, repercutindo em resultado que não representaria a simples manutenção do primitivo valor.

Nesses termos, em relação à situação em exame, responde-se que está correto o entendimento da consulente, quanto à preservação do valor original do imposto.

PROTOCOLO: 19.610.689-8.

CONSULTA Nº: 087, de 10 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. VÁLVULAS CORTA-FOGO E REGULADORES DE PRESSÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

A consulente, estabelecida no Estado de Minas Gerais e cadastrada neste Estado como substituta tributária, informa que realiza operações destinadas a revendedores paranaenses com "válvulas corta fogo CVF" e "reguladores de pressão – série MD", classificados na posição 84.81 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, procedendo ao recolhimento do ICMS devido pelo regime de substituição tributária.

Entretanto, teve conhecimento que outra empresa comercializa os mesmos produtos, com classificação fiscal 8481.10.00 e 8481.40.00 da NCM e com o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST 10.079.00, sem a retenção do imposto devido pelo regime de substituição tributária, com a justificativa de que as referidas mercadorias não se destinam ao uso nos segmentos de materiais de construção ou de autopeças.

Posto isso, questiona se as operações com os referidos produtos se sujeitam ao regime de substituição tributária.

RESPOSTA

Inicialmente, relevante mencionar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Também, o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que a sujeição de um produto ao regime da

substituição tributária depende da simultânea identidade, no Anexo IX do Regulamento do ICMS, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada, além de observado o segmento em que inserido.

Após essas considerações, passa-se à análise da dúvida apresentada e para isso se reproduz dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, pertinentes à matéria:

> ***"ANEXO IX***
> ***DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO***
> ***[...]***
>
> ***SEÇÃO V***
> ***DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS***
> *Art. 28. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover saída das peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos códigos e posições da NCM, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como pela indústria ou comércio de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 41/2008, 49/2008, 83/2008 e 5/2011; Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*
> *[...]*

POSIÇÃO	***CEST***	***NCM***	***DESCRIÇÃO***
[...]			

46	*01.04 6.00*	*8481. 10.00*	*Válvulas redutoras de pressão (Protocolos ICMS 41/2008 e 49/2008) (Protocolo ICMS 97/2010) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*
47	*01.04 7.00*	*8481. 2*	*Válvulas para transmissão óleo-hidráulicas ou pneumáticas (Protocolos ICMS 41/2008, 49/2008 e 5/2011) (Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*
48	*01.04 8.00*	*8481. 80.92*	*Válvulas solenoides (Protocolos ICMS 41/2008 e 49/2008) (Protocolo ICMS 97/2010) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

[...]

SEÇÃO XVI
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO

Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
[...]			
73	*10.079.00*	*84.81*	*Torneiras, válvulas (incluídas as redutoras de pressão e as termostáticas) e dispositivos semelhantes, para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolo ICMS 71/2011) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

O Setor Consultivo tem orientado que as mercadorias inseridas na lista de produtos sujeitos à substituição tributária, nos segmentos de autopeças e de materiais de construção, estão submetidas a esse regime nas operações destinadas a revendedores paranaenses, quando desenvolvidas especificamente para uso automotivo ou para uso na construção civil, e também aquelas que, dentre as finalidades para as quais foram concebidas e fabricadas, insere-se o uso nesses segmentos, independentemente do ramo de atividade do revendedor adquirente e de sua destinação final.

Nesses termos, os produtos fabricados pela consulente não estarão submetidos à substituição tributária se não tiverem sido concebidos dentre outras finalidades, para uso nos segmentos automotivo e de construção civil, conforme orientado nas Consultas nº 67, de 13 de dezembro de 2018, nº 13, de 27 de fevereiro de 2020, nº 60, de 1º de setembro de 2020, e nº 34, de 5 de abril de 2022.

PROTOCOLO: 19.618.593-3.

CONSULTA Nº: 088, de 10 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. VÁLVULAS CORTA-FOGO E REGULADORES DE PRESSÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

A consulente, estabelecida no Estado de Minas Gerais, informa que, nas operações destinadas a revendedores paranaenses com "válvulas corta fogo CVF" e "reguladores de pressão - série MD", classificados na posição 84.81 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, efetua a retenção do imposto devido por substituição tributária.

Aduz ter tomado conhecimento que outra empresa

comercializa os mesmos produtos, com classificação fiscal 8481.10.00 e 8481.40.00 da NCM e com o Código Especificador da Substituição Tributária – CEST 10.079.00, sem a retenção do imposto devido pelo regime de substituição tributária, com a justificativa de que as referidas mercadorias não se destinam ao uso nos segmentos de materiais de construção ou de autopeças.

Posto isso, questiona se as operações com os referidos produtos se sujeitam ao regime de substituição tributária.

RESPOSTA

Inicialmente, relevante mencionar que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Também, o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que a sujeição de um produto ao regime da substituição tributária depende da simultânea identidade, no Anexo IX do Regulamento do ICMS, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada, além de observado o segmento em que inserido.

Após essas considerações, passa-se à análise da dúvida apresentada e para isso se reproduz dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, pertinentes à matéria:

> ***"ANEXO IX***
> ***DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO***
> ***[...]***
>
> ***SEÇÃO V***
> ***DAS OPERAÇÕES COM AUTOPEÇAS***

Art. 28. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover saída das peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos a seguir relacionados, classificados nos respectivos códigos e posições da NCM, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como pela indústria ou comércio de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeito de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 41/2008, 49/2008, 83/2008 e 5/2011; Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):
[...]

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
[...]			
46	*01.046.00*	*8481.10.00*	*Válvulas redutoras de pressão (Protocolos ICMS 41/2008 e 49/2008) (Protocolo ICMS 97/2010) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*
47	*01.047.00*	*8481.2*	*Válvulas para transmissão óleo-hidráulicas ou pneumáticas (Protocolos ICMS*

			41/2008, 49/2008 e 5/2011) (Protocolos ICMS 97/2010 e 41/2014) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)
48	*01.04 8.00*	*8481. 80.92*	*Válvulas solenoides (Protocolos ICMS 41/2008 e 49/2008) (Protocolo ICMS 97/2010) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

[...]

SEÇÃO XVI
DAS OPERAÇÕES COM MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, ACABAMENTO, BRICOLAGEM OU ADORNO
Art. 105. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover a saída dos seguintes produtos, com suas respectivas classificações na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolos ICMS 196/2009 e 95/2012; Protocolo ICMS 69/2011; Protocolo ICMS 71/2011; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
[...]			

73	*10.07 9.00*	*84.81*	*Torneiras, válvulas (incluídas as redutoras de pressão e as termostáticas) e dispositivos semelhantes, para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes (Protocolos ICMS 196/2009, 181/2010 e 209/2012) (Protocolo ICMS 71/2011) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)"*

O Setor Consultivo tem orientado que as mercadorias inseridas na lista de produtos sujeitos à substituição tributária, nos segmentos de autopeças e de materiais de construção, estão submetidas a esse regime nas operações destinadas a revendedores paranaenses, quando desenvolvidas especificamente para uso automotivo ou para uso na construção civil, e também aquelas que, dentre as finalidades para as quais foram concebidas e fabricadas, insere-se o uso nesses segmentos, independentemente do ramo de atividade do revendedor adquirente e de sua destinação final.

Nesses termos, os produtos fabricados pela consulente não estarão submetidos à substituição tributária se não tiverem sido concebidos dentre outras finalidades, para uso nos segmentos automotivo e de construção civil, conforme

orientado nas Consultas nº 67, de 13 de dezembro de 2018, nº 13, de 27 de fevereiro de 2020, nº 60, de 1º de setembro de 2020, e nº 34, de 5 de abril de 2022.

PROTOCOLO: 19.595.051-2.

CONSULTA Nº: 089, de 8 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. OPERAÇÕES COM ETANOL HIDRATADO COMBUSTÍVEL. LEI FEDERAL Nº 14.367/2022.

A consulente, entidade sindical que congrega comerciantes varejistas de combustíveis, expõe que seus filiados comercializam etanol, sendo que muitos possuem interesse em realizar a compra diretamente de usinas produtoras.

Destaca que a partir da edição da Lei Federal nº 14.292, de 3 de janeiro de 2022, foi autorizado esse tipo de operação, mas que vetos do Presidente da República impediram sua concretização. Entretanto, com a Lei Federal nº 14.367, de 14 de junho de 2022, dispositivos antes vetados foram reintroduzidos, além de terem sido promovidos ajustes nas regras de cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), de forma que a carga tributária dessas contribuições, incidentes na cadeia do etanol, passou a ser a mesma, tanto na hipótese de venda direta do produtor a comerciante varejista quanto no caso de venda intermediada por um distribuidor.

Menciona ainda que, de acordo que a referida lei, o agente produtor, a empresa comercializadora e o importador de etanol hidratado combustível ficam autorizados a comercializar o produto com agente distribuidor, revendedor varejista de combustíveis, transportador revendedor retalhista e com o

mercado externo.

Registra, por fim, que o Estado do Paraná, para efeitos de tributação do ICMS, não teria ainda regulamentado as novas normas, tornando eficaz e insegura a aplicabilidade da permissão trazida pela legislação federal.

Diante desse fato, questiona se há previsão para regulamentação da operação de compra de etanol, por parte de postos varejistas, diretamente de usinas produtoras.

RESPOSTA

Informa-se que o Estado do Paraná, por meio do Decreto nº 10.159, de 2 de fevereiro de 2022, introduziu alterações no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, com o fim de regulamentar o tratamento tributário aplicável a operações com etanol hidratado, quando efetuadas por usinas produtoras diretamente a outros agentes econômicos, que não a distribuidoras de combustíveis, como tal definidas e autorizadas pelo órgão federal competente.

Para isso, foram alterados os subitens 4.1.1 e 4.1.2, além de acrescido o subitem 4.1.3, ao "caput" do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, de forma a vigorar, desde 1º de março de 2022, a seguinte redação:

> *"Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:*
> *...*
> *4. álcool etílico hidratado combustível:*
> *4.1. na proporção de 33,33% (trinta e três inteiros e trinta e três centésimos por cento) do valor da operação, nas saídas promovidas por:*
> *4.1.1. usina produtora com destino a estabelecimentos de posto revendedor de combustíveis, transportador revendedor retalhista (TRR), cooperativa de produção ou comercialização de etanol, empresa comercializadora de etanol ou de distribuidora de combustíveis, como tal definidas e autorizadas pelo órgão*

federal competente;
4.1.2. empresa comercializadora de etanol com destino a estabelecimentos de posto revendedor de combustíveis, transportador revendedor retalhista (TRR) e distribuidora de combustíveis, como tal definidas e autorizadas pelo órgão federal competente.
4.1.3. cooperativa de produção ou comercialização de etanol com destino a estabelecimentos de posto revendedor de combustíveis, transportador revendedor retalhista (TRR) e distribuidora de combustíveis, como tal definidas e autorizadas pelo órgão federal competente.
4.2. na proporção de 38,889% (trinta e oito inteiros e oitocentos e oitenta e nove milésimos por cento) do valor da operação, nas saídas promovidas por distribuidora de combustíveis, como tal definida e autorizada pelo órgão federal competente, com destino a estabelecimento varejista de combustíveis."

Cabe destacar que a regra de diferimento prevista no item 4 do art. 31 do Anexo VIII, antes transcrita, deve ser aplicada às operações internas com álcool etílico hidratado combustível, a partir de 15 de julho de 2022, observando a alíquota de 12%, nos termos do Boletim Informativo nº 7/2022, a seguir transcrito e disponível para consulta no endereço eletrônico http://boletim.fazenda.pr.gov.br:

"Boletim Informativo nº 007/2022
NOTA INFORMATIVA
Publicado em 18/7/2022

A Secretaria de Estado da Fazenda, considerando a Emenda Constitucional nº 123, de 14 de julho de 2022, que alterou o art. 225 da Constituição Federal, para estabelecer diferencial de competitividade para os biocombustíveis, bem como o artigo 4º da mesma Emenda, que dispõe sobre a aplicabilidade do regime fiscal favorecido, informa que, a partir de 15 de julho de 2022, as operações e prestações internas com álcool etílico hidratado combustível devem ser tributadas pelo ICMS à alíquota de 12% (doze por cento).
Complementarmente, esclarece-se que o diferimento parcial previsto no item 4 do artigo 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS/Paraná continua em vigor, sendo que em relação aos itens 4.1 e 4.2, a carga tributária efetiva aplicada passa a ser de

8% e 7,33%, respectivamente.".

Pelo mesmo Decreto nº 10.159/2022, e com o fim de regulamentar as novas disposições implementadas pela legislação federal na comercialização de etanol hidratado combustível, também foi alterada a redação do "caput" do inciso II do art. 41 do Anexo IX da norma regulamentar, para atribuir ao produtor, à cooperativa de produção ou comercialização de etanol e à empresa comercializadora de etanol a condição de substituto tributário, nas operações não destinadas a distribuidor, nos seguintes termos:

> *"Art. 41. É atribuída a condição de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes com os combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação no Código Especificador da Substituição Tributária – CEST e na NCM (inciso IV do "caput" do art. 18 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996; Convênio ICMS 110/2007; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):*
> *...*
> *II – ao produtor, à cooperativa de produção ou comercialização de etanol ou à empresa comercializadora de etanol, em relação às operações com álcool etílico hidratado combustível – AEHC (CEST 06.001.01, NCM 2207.10.90) quando (Convênios ICMS 110/2007 e 68/2012):*
> *a) destinadas a estabelecimento não definido pelo órgão federal competente como distribuidora;*
> *b) destinadas a distribuidora que deixou de ser eleita substituto tributário por determinação da CRE (§ 4º do art. 18 da da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).".*

Nos termos do que dispõe o "caput" do inciso II do art. 41, antes transcrito, nas saídas promovidas por produtores diretamente a posto revendedor varejista ou a transportador revendedor retalhista (TRR) deverá ser retido o imposto relativo às operações subsequentes.

Por seu turno, nas operações com etanol hidratado combustível promovidas por produtores a cooperativas de

comercialização de etanol ou a empresas comercializadoras de etanol, todos agentes econômicos a quem foi atribuída a condição de substituto tributário, conforme antes mencionado ("caput" do inciso II do art. 41), a responsabilidade pela retenção recairá sobre as adquirentes, em razão do disposto no inciso I do art. 12 do mesmo Anexo IX, que afasta do regime de substituição tributária em operação realizada entre substitutos tributários da mesma mercadoria. Assim, as adquirentes, quando promoverem saídas diretamente a posto revendedor varejista ou a TRR, devem efetuar a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Em relação a saídas destinadas a distribuidoras, exceto quando suspensa sua condição de substituta tributária pela Receita Estadual (hipótese em que a responsabilidade recairá sobre o remetente), é da adquirente a obrigatoriedade de efetuar a retenção do ICMS, quando da posterior saída do produto a postos revendedores ou a TRR.

Por fim, informa-se que o pagamento do imposto retido pelo substituto tributário deve ocorrer a cada operação, no momento da saída do estabelecimento, devendo uma via do documento de arrecadação acompanhar o transporte da mercadoria, conforme prescreve o item 4 da alínea "d" do inciso VII do "caput" do art. 74 do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.616.079-5.

CONSULTA Nº: 090, de 22 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RAÇÃO E PETISCOS PARA EQUINOS. INAPLICABILIDADE.

A consulente, empresa optante pelo Simples Nacional, cadastrada como comércio varejista e atacadista de produtos agropecuários em geral, informa que adquire, de fornecedor

estabelecido no Estado de São Paulo, rações e petiscos para cavalos, classificados no código 2309.90.10 da NCM, em operação com tributação normal, sem retenção de imposto devido por substituição tributária.

Aduz que, de acordo com o previsto no art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, as operações com rações para animais domésticos, classificadas na NCM antes citada, estão sujeitas à substituição tributária.

Relata seu entendimento de que as operações interestaduais de aquisições de rações e petiscos para equinos (animais de grande porte) não estariam submetidas ao regime de substituição tributária prevista no art. 128 do Anexo IX, antes citado, uma vez que o dispositivo trata de animais de pequeno porte, domésticos e de estimação (animais de companhia), nos termos definidos pelo art. 3º do Anexo I da Instrução Normativa MAPA nº 30, de 5 de agosto de 2009.

Com isso indaga:

1. os animais de grande porte, tais como equinos e bovinos, dentre outros, são considerados animais domésticos, para fins de aplicação da substituição tributária prevista no art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS às operações com ração e petiscos destinados à sua alimentação? Caso contrário, esses produtos podem ser classificados como insumos agropecuários?

2. Havendo sujeição à substituição tributária, com obrigação de recolhimento na entrada no território paranaense, qual o código de pagamento e prazo para recolhimento, tendo em vista que a consulente é optante pelo Simples Nacional?

RESPOSTA

De início, transcreve-se a posição 1 do art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)
...
SEÇÃO XXV
DAS OPERAÇÕES COM RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS
(artigos 128 a 129)
Art. 128. Ao estabelecimento industrial fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada e apreendida, que promover saída do seguinte produto, com sua respectiva classificação na NCM, com destino a revendedores situados no território paranaense, é atribuída a condição de sujeito passivo por substituição para efeitos de retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes (Protocolo ICMS 26/2004; Protocolo ICMS 56/2013; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 155/2015):

POSIÇÃO	*CEST*	*NCM*	*DESCRIÇÃO*
1	*22.001.00*	*23.09*	*Rações tipo "pet" para animais domésticos (Protocolo ICMS 26/2004) (Convênios ICMS 92/2015 e 146/2015)*

"

Também, transcreve-se a definição de animal de estimação disposta no inciso I do art. 3º do Anexo I da Instrução Normativa nº 30, de 5 de agosto de 2009, do Ministério de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA):

"ANEXO I CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS PARA O REGISTRO DE PRODUTOS, PARA A ROTULAGEM E A PROPAGANDA E PARA A ISENÇÃO DE REGISTRO DE PRODUTOS DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS DE COMPANHIA
...

> *Art. 3º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:*
> *I – animais de companhia: os animais pertencentes às espécies criadas e mantidas pelo*
> *homem para seu entretenimento, sem propósito de fornecimento de produtos ou subprodutos de interesse econômico?*
> *..."*

E, de acordo com o dicionário Priberam (https://dicionario.priberam.org/animal%20dom%C3%A9stico), animal de estimação é sinônimo de animal de companhia, sendo considerado o animal que pertence "(...) a um ou mais seres humanos, vivendo dentro de casa ou em dependências desta, mantendo geralmente com eles uma relação de companhia, interação, dependência ou afeição".

Relevante salientar, ainda, que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Ainda, o Setor Consultivo tem reiteradamente se manifestado no sentido de que a sujeição de um produto ao regime da substituição tributária depende da simultânea identidade, no dispositivo regulamentar, entre a descrição da mercadoria e a classificação na NCM indicada.

Dessa forma, a substituição tributária prevista na posição 1 do art. 128 do Anexo IX alcança as mercadorias classificadas na posição 23.09 da NCM, mas apenas aquelas empregadas na alimentação de animais domésticos que se caracterizam como "pets", ou seja, os animais de estimação.

Assim, depreende-se, a partir das definições antes transcritas, que animais de estimação são aqueles que não são adquiridos e mantidos para fins econômicos, ao contrário do que se verifica, como regra, com os equinos, utilizados em atividades agropecuária e afins.

Logo, conclui-se que as rações e petiscos exclusivamente desenvolvidos para equinos não estão alcançadas pela substituição tributária prevista no art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

PROTOCOLO: 19.640.253-5.

CONSULTA Nº: 091, de 22 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. FARINHA DE MADEIRA. REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de fabricação de artefatos diversos de madeira, exceto móveis (CNAE 1629-3/01), informa que é fabricante de farinha de madeira, produto classificado na posição 4405.00.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM e obtido a partir da moagem de resíduos de pinus.

Reporta-se à posição 16 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, que prevê redução na base de cálculo nas operações interestaduais com serragem de pinus, com destinação exclusiva como matéria-prima na fabricação de insumos para a agricultura, e aduz que, não obstante estar expressamente descrito o produto, o dispositivo não especifica a sua classificação fiscal na NCM, sendo necessário, portanto, uma interpretação da norma para a correta aplicação do benefício fiscal.

Reproduz a definição de farinha de madeira, classificada na posição 44.05 da NCM, contida na Nota Explicativa do Portal Único do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, que descreve o produto como sendo um pó obtido por trituração de serragem (serradura), lascas ou outros pequenos desperdícios de madeira ou por peneiração de

serragem (serradura), empregado, por exemplo, como material de carga na indústria do plástico e utilizado na fabricação de madeira artificial (painel de partículas) e de linóleo, distinguindo-se das serragens (serraduras) de madeira da posição 44.01, pelas suas dimensões mais reduzidas e por uma maior regularidade das partículas que a compõem.

À vista do exposto, argumenta que, tanto na legislação do ICMS quanto na descrição técnica da posição 44.05 da NCM, há menção da serragem de pinus (trituração de serragem), o que, em um primeiro momento, parece correlacionar o produto produzido pela consulente com o benefício fiscal de redução na base de cálculo.

Ao final, questiona quanto à correção de seu entendimento de que seria possível a aplicação do benefício fiscal de redução de base de cálculo, previsto no item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, nas operações com farinha de madeira.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se a posição 16 do item 15 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que está relacionado com a dúvida apresentada pela consulente:

> *"ANEXO VI*
> *DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
>
> *15 A base de cálculo é reduzida, até 31.12.2025, em 60% (sessenta por cento) nas operações com os seguintes INSUMOS AGROPECUÁRIOS (Convênio ICMS 100/1997; Convênio ICMS 49/2017; Ajuste SINIEF 10/2012):*

POSIÇÃO	*DESCRIÇÃO*
[...]	
16	*Torta de filtro e bagaço de cana,*

	cascas e serragem de pinus e eucalipto, turfa, torta de oleaginosas, resíduo da indústria de celulose ("dregs" e "grits"), ossos de bovino autoclavado, borra de carnaúba, cinzas, resíduos agroindustriais orgânicos, destinados para uso exclusivo como matéria-prima na fabricação de insumos para a agricultura (Convênio ICMS 49/2011)"

Reproduz-se, ainda, a classificação fiscal na NCM da serragem e da farinha de madeira:

NCM	*DESCRIÇÃO*
44.01	*Lenha em qualquer forma; madeira em estilhas ou em partículas; serragem (serradura), desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toras (toros), briquetes, pellets ou em formas semelhantes.*
[...]	
4401.4	*- Serragem (serradura), desperdícios e resíduos, de madeira, não aglomerados:*
4401.41.00	*- serragem (serradura)*
4401.49.00	*Outros*
[...]	
4405.00.00	*Lã de madeira; farinha de madeira*

O Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que incumbe ao contribuinte, notadamente ao fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal do produto e, em caso de dúvida, caberá esclarecê-la perante à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que tem competência específica para se manifestar a respeito dessa matéria.

Conforme apresentado pela consulente em seu relato, na NCM a serragem está classificada na posição 44.01 e a farinha de madeira no código 4405.00.00 evidenciando que não se trata de um mesmo produto.

Segundo as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), que foi reproduzida na Nota Explicativa do Portal Único do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, a farinha de madeira é um pó obtido por trituração de serragem (serradura), lascas ou outros pequenos desperdícios de madeira ou por peneiração de serragem (serradura).

Logo, a serragem é o principal ingrediente para a obtenção da farinha de madeira, sendo, portanto, produtos diversos.

Desse modo, as operações com farinha de madeira não se submetem à fruição da redução na base de cálculo de que trata a posição 16 do item 15 do Anexo VI, porquanto a norma regulamentar contempla apenas "cascas e serragem de pinus e eucalipto".

PROTOCOLO: 19.645.103-0.

CONSULTA Nº: 092, de 24 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. PRODUTOS RESULTANTES DA

INDUSTRIALIZAÇÃO DA MANDIOCA. APLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de amidos e de fécula de vegetais (CNAE 1065-1/01) e, tendo dentre as secundárias, o cultivo de mandioca, informa que adquire raiz de mandioca de produtores, pessoas físicas ou jurídicas, para a produção de amido, de fécula e de tapioca.

Aduz que comercializa os produtos fabricados, especialmente a tapioca, com estabelecimentos localizados em Minas Gerais, aplicando a alíquota de 12% e reduzindo a base de cálculo para 58,333% do valor da operação, com fundamento no item 20 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

Posto isso, questiona se está correta a adoção do referido tratamento tributário, tanto nas operações internas quanto nas interestaduais, com tapioca, pois no mencionado dispositivo regulamentar não consta expressamente que as operações interestaduais estariam contempladas, mencionando operações internas sujeitas a alíquota de 18% e aquelas sujeitas a 12%.

RESPOSTA

Para análise da matéria, transcreve-se a posição 20 do item do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que está relacionado com a dúvida apresentada pela consulente:

> *"ANEXO VI*
> *DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
> *[...]*
> *20 Fica reduzida, até 30.4.2024, para 38,89% (trinta e oito inteiros e oitenta e nove centésimos por cento) nas operações internas sujeitas à alíquota de 18% (dezoito por cento), e para 58,333% (cinquenta e oito inteiros e trezentos e trinta e três milésimos por cento) nas operações sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento), a base de cálculo nas operações realizadas por estabelecimentos industrializadores da MANDIOCA, em relação*

às saídas dos produtos resultantes da sua industrialização realizada no Estado (Convênios ICMS 153/2004, 3/2005 e 20/2012; Convênio ICMS 49/2017):
Notas:
1. os estabelecimentos beneficiários consignarão, normalmente, nas notas fiscais acobertadoras das operações que praticarem com os produtos por eles industrializados (farinhas, féculas etc.), os valores da operação e da base de cálculo reduzida e o destaque do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS calculado pelas respectivas alíquotas;
2. não será exigido o estorno proporcional dos créditos fiscais decorrentes da aquisição de matérias-primas e dos demais insumos utilizados na fabricação dos seus produtos, bem como dos serviços recebidos;
3. o benefício de que trata este item aplica-se, também:
3.1. nas operações de saída de produtos resultantes da industrialização da fécula ou da farinha da mandioca, quando realizadas por estabelecimento industrializador da mandioca, de que trata o "caput";
3.2. nas operações de saída realizadas por centro de distribuição, relativamente a produtos resultantes da industrialização da mandioca, da fécula ou da farinha da mandioca, realizada em estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular."

O dispositivo regulamentar antes transcrito estabelece redução na base de cálculo nas operações promovidas por estabelecimento industrializador da mandioca, até 30.4.2024, com produtos dela resultantes, o que contempla tanto as operações internas, sujeitas a alíquota de 18%, quanto aquelas em que for aplicável a alíquota de 12%, inclusive as interestaduais.

Logo, atendidas as regras estabelecidas no referido item, correta a adoção da redução na base de cálculo nas operações com tapioca, produzidas em território paranaense e destinadas a adquirentes localizados em Minas Gerais, pois nessa operação a alíquota corresponde a 12%.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA

SETOR CONSULTIVO

PROTOCOLO: 19.455.099-5.

CONSULTA Nº: 093, de 17 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. VENDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE PARANAENSE. RECOLHIMENTO DO DIFAL.

A consulente, empresa pública federal com filial neste Estado, informa que realiza leilões públicos, para a venda de bens do ativo imobilizado, em várias unidades da federação.

Expõe que, na operação de alienação, algumas unidades federadas entendem aplicável regra de não incidência ou de isenção, enquanto outras concedem redução de base de cálculo prevista nos Convênios ICMS 15/1981 e 33/1993.

Cita também o Convênio ICMS 153/2015, que dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção e da redução da base de cálculo autorizados por meio de convênios, para efeitos do cálculo do valor do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interestadual e interna, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, e indaga:

1) estão abrangidas pela não incidência do ICMS prevista no inciso XIV do art. 3º do Regulamento do ICMS as operações de saída de bens do ativo imobilizado iniciadas em outra unidade federada e destinadas a não contribuinte paranaense?

2) Sendo essas operações tributadas, deve ser empregada a alíquota prevista no inciso V do art. 17 do diploma regulamentar citado, para fins de determinação do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas?

---

3) Na hipótese de as operações descritas serem abrangidas pela não incidência ou isenção no Estado de origem, como deve calcular o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, devido ao Paraná?

4) Existindo previsão de base de cálculo reduzida para a operação, no cálculo do diferencial de alíquotas deve ser considerada a carga tributária efetiva?

RESPOSTA

De início, transcreve-se o inciso XIV do art. 3º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"Art. 3.º O imposto não incide sobre (art. 4º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *XIV - saídas de bens do ativo permanente;"*

Esclarece-se que não compete a esse Setor se manifestar quanto à tributação de operações iniciadas em outras unidades federadas, que se sujeitam à legislação local, devendo a consulente buscar orientações junto à administração tributária do Estado de origem.

Contudo, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final paranaense não contribuinte do imposto, informa-se que não há ICMS a recolher ao Paraná, relativo ao diferencial de alíquotas, em razão da regra de não incidência antes transcrita. Isso porque, nessa hipótese, deve ser observado pelo promotor da operação, para fins de cálculo do imposto devido ao Paraná a título de diferencial de alíquotas, o tratamento tributário dispensado às operações internas, quando aplicável a todas as etapas de circulação (precedentes: Consultas nº 132/2015, nº 170/2016 e nº 31/2019).

Da mesma forma, no caso de as operações de saídas de bens do ativo imobilizado, usados, iniciarem-se neste Estado,

com destino a consumidor final localizado em outra unidade federada, não há obrigação de recolhimento de imposto ao Paraná relativo a essa operação, pois essas saídas estão abrangidas pela não incidência, conforme previsto no inciso XIV do art. 3º antes transcrito.

PROTOCOLO: 19.639.733-7.

CONSULTA Nº: 094, de 29 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. AQUISIÇÃO INTERNA SUBMETIDA AO DIFERIMENTO PARCIAL.

A consulente, empresa optante pelo Simples Nacional, informa que está cadastrada na atividade de comércio varejista de artigos esportivos, atuando principalmente na revenda de materiais para esportes de raquete (tênis, beach tennis, padel, badminton e squash).

Aduz que grande parte de seus produtos são importados e ingressam no território nacional pelos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Santa Catarina, sendo recebidos pela consulente em operações tributadas com aplicação da alíquota de 4%, conforme Resolução do Senado Federal nº 13/2012.

Relata que, na entrada dessas mercadorias importadas no Estado do Paraná, faz o recolhimento do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, nos termos previstos na alínea "a" do inciso I do § 1º do art. 16 do Regulamento do ICMS, considerando o percentual de 4%, aplicado à operação interestadual, e de 18%, correspondente à alíquota interna para consumidor final.

Expõe ter tomado conhecimento que outros

contribuintes paranaenses, em idêntica situação, têm efetuado o recolhimento antecipado observando o disposto no inciso III do § 1º do art. 16 do Regulamento do ICMS e, dessa forma, estão considerando o diferimento parcial previsto no art. 28 do Anexo VIII da mesma norma regulamentar, para o cálculo do imposto correspondente à diferença de alíquotas. Aduz ser essa a orientação manifestada por este Setor na Consulta nº 1, de 7 janeiro de 2016.

Com isso, indaga:

1. na compra de mercadorias importadas, em operações interestaduais, deve observar o diferimento parcial previsto no art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, utilizando o percentual de 8% (12% – 4%) para a determinação do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas?

2. Em sendo positiva a resposta ao questionamento anterior, é necessário algum procedimento prévio para a aplicação do referido percentual ou já pode ser utilizado após a resposta do Setor Consultivo? Deve essa situação ser informada no documento relativo ao recolhimento do imposto?

3. Na hipótese de ter recolhido valor maior do que o devido a título de antecipação correspondente à diferença de alíquotas, deve protocolar pedido de restituição ou lançar o montante diretamente em conta gráfica para compensação?

RESPOSTA

De início, transcrevem-se partes pertinentes dos artigos 7º (§ 7º) e 16 (alínea "a" do inciso I e incisos II e III, ambos do § 1º, e o § 4º), do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que dispõem sobre a matéria questionada:

> *"Art. 7.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (art. 5º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *...*
> *§ 7.º Será exigido o pagamento antecipado do imposto*

correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada, observado o disposto no art. 16 deste Regulamento (§ 6º do art. 5º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996).
...
Art. 16. Na hipótese do § 7º do art. 7º deste Regulamento, o imposto a ser recolhido por antecipação, pelo contribuinte ou pelo responsável solidário, no momento da entrada no território paranaense de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização oriundos de outra unidade federada, corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, aplicada sobre o valor da operação constante no documento fiscal (art. 1º da Lei n. 18.879, de 25 de setembro de 2016).
§ 1.º O disposto neste artigo:
I - somente se aplica às operações interestaduais:
a) sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);
...
II - não se aplica às operações submetidas ao regime de Substituição Tributária - ST;
III - deverá considerar as hipóteses de isenção e de redução na base de cálculo, bem como do diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII.
...
§ 4.º Tratando-se de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, o imposto devido deverá ser declarado na forma disposta no art. 13 do Anexo XI e pago em GR-PR ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE até o dia 3 (três) do 2º (segundo) mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado (art. 21-B da Lei Complementar Federal n. 123, de 14 de dezembro de 2006).".

Acerca do questionado, esclarece-se que, com o fim de uniformizar a carga tributária de produto adquirido em operação interestadual com a incidente na operação interna de aquisição de mesmas mercadorias, na hipótese de serem destinadas à comercialização ou à industrialização, foi editado o Decreto n. 442, de 6 de fevereiro de 2015 (alterado pelo Decreto nº 953, de 31 de março de 2015), sendo inserida no Regulamento do ICMS a obrigatoriedade de antecipação do

recolhimento do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, quando essa corresponder a 4% e a mercadoria não estiver sujeita à substituição tributária. Essas regras se encontram dispostas no § 7º do art. 7º e no art. 16, antes transcritos.

Com isso, para se verificar se é devido ou não o recolhimento de ICMS a título de antecipação, compara-se a alíquota interestadual, que no caso é de 4%, com a carga tributária que seria devida caso a consulente adquirisse o produto em território paranaense, independentemente do tratamento tributário incidente nas operações de saídas das mercadorias produzidas ou comercializadas pelo contribuinte (precedente: Consulta nº 143, de 9 de dezembro de 2015).

Assim, nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à alíquota de 4%, para efeitos do determinação do valor a ser recolhido antecipadamente pelo contribuinte paranaense adquirente, deverá ser observado o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, segundo o qual fica reduzida para 12% a carga tributária interna das mercadorias sujeitas à alíquota de 18%, em conformidade com o disposto no inciso III do § 1º do art. 16 da mesma norma regulamentar, conforme já orientado na Consulta nº 1, de 7 janeiro de 2016.

O valor do ICMS devido a título de antecipação, nas aquisições interestaduais, deverá ser informado na Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação – DeSTDA, conforme determinação contida no § 4º do art. 11 do Anexo XI do Regulamento do ICMS, e recolhido nos prazos definidos na legislação, não sendo necessária qualquer informação no documento de arrecadação.
Maiores informações acerca da forma e prazo de recolhimento, a consulente poderá obter em http://www.atendimento.fazenda.pr.gov.br/sacsefa/portal/assuntosReferente/44.

A aplicação do diferimento parcial, que é um tratamento tributário não facultativo, observadas as hipóteses expressamente excluídas de seu alcance, independe de qualquer procedimento a ser realizado pelo contribuinte, bastando a previsão em norma vigente.

Quanto à restituição de valores recolhidos indevidamente, a consulente deve observar os procedimentos previstos nos artigos 85 a 90 do Regulamento do ICMS.

Por fim, registre-se que a alíquota de 4% para as operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, prevista na alínea "b" do inciso III do art. 18 do Regulamento do ICMS, não se aplica aos produtos sem similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior – Camex, conforme dispõe o inciso I do § 3º do mesmo art. 18 da norma regulamentar.

PROTOCOLO: 19.662.535-6.

CONSULTA Nº: 095, de 29 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. VENDAS A ÓRGÃO PÚBLICO MUNICIPAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade de fabricação de produtos de papel para uso doméstico e higiênico-sanitários, informa que pretende fornecer mercadorias para a Secretaria Municipal de Segurança Alimentar e Nutricional do Município de Curitiba.

Esclarece que essas mercadorias, classificadas nos códigos NCM 4818.10.00 (papel higiênico folha dupla), 4818.30.00 (guardanapos) e 4818.90.90 (papel toalha de uso

doméstico), sujeitam-se ao regime de substituição tributária, nos termos do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

No entanto, entende que não deve efetuar retenção antecipada de imposto nessas operações, por se tratar de venda efetuada a consumidor final, pelo fato de a destinatária estar contemplada pela imunidade tributária recíproca prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Constituição da República. Por esse motivo, questiona se está correto seu entendimento.

Ainda, considerando figurar a referida Secretaria Municipal, nessa operação, como contribuinte de fato, questiona se a consulente, enquanto contribuinte de direito, deverá destacar ICMS em relação a própria operação e, em sendo devido o destaque, indaga se poderá aplicar o diferimento parcial de que trata o inciso I do art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, e também se o IPI, havendo sua incidência, deverá integrar a base de cálculo.

RESPOSTA

Conforme exposto por este Setor nas Consultas nº 43, de 12 de maio de 2022, e nº 61, de 28 de julho de 2022, a imunidade tributária subjetiva prevista no inciso VI do art. 150 da Constituição da República alcança seus beneficiários quando na posição de contribuintes de direito, nos termos da tese fixada pelo STF – Supremo Tribunal Federal (Tema 342 de Repercussão Geral), que assim expressa: "A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.".

Assim, a Secretaria Municipal de Segurança Alimentar e Nutricional do Município de Curitiba, ao adquirir mercadorias para uso ou consumo próprio ou, ainda, para

atendimento de seus programas sociais, como o Armazém da Família, por exemplo, exerce a condição de consumidor final.

Registre-se que o Armazém da Família é um programa de Segurança Alimentar e Nutricional da Prefeitura de Curitiba, que oferece alimentos básicos e de primeira necessidade, produtos de limpeza e de higiene pessoal, por preços mais baixos que os praticados pelo mercado tradicional, a famílias de baixa renda e a entidades sociais curitibanas, previamente cadastradas, conforme esclarecimentos contidos na página pública do próprio órgão (https://www.curitiba.pr.gov.br/servicos/armazem-da-familia).

Caso não houvesse disposição constitucional afastando a incidência de imposto, a Prefeitura de Curitiba, ao efetuar vendas, estaria sujeita ao ICMS na condição de contribuinte de direito.

Dessa forma, em razão da regra constitucional de não incidência e da interpretação dada pelo STF, quanto ao seu alcance, a consulente, em relação às vendas destinadas ao órgão público municipal, deve observar o tratamento tributário a que submetidas as mercadorias em operações destinadas a consumidor final, e não aquele aplicável às saídas destinadas a revendedores, contribuintes do ICMS.

Logo, correto o entendimento de que não cabe efetuar a retenção do imposto devido por substituição tributária, pois esse regime tem por objetivo cobrar do substituto tributário o imposto relativo às subsequentes operações praticadas com a mercadoria.

Quanto ao imposto relativo à operação própria promovida pela consulente, estando o órgão público na condição de adquirente (contribuinte de fato), figurando como consumidor final, conforme antes já mencionado, descabe a aplicação do diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, pois direcionado às saídas internas entre contribuintes, conforme expressa o "caput" do referido artigo,

estando também previsto, no inciso II do art. 29 do mesmo Anexo, que saída a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, constitui fase de encerramento do diferimento parcial.

Por fim, conforme dispõe o inciso I do § 2º do art. 8º do Regulamento do ICMS, o IPI não integra a base de cálculo do imposto apenas quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. Assim, quando incidente na operação, o IPI deve compor a base de cálculo do ICMS, nas saídas aqui examinadas.

PROTOCOLO: 19.706.912-0.

CONSULTA Nº: 096, de 24 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO POR ÓRGÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL DIRETA. ISENÇÃO.

A consulente, cadastrada com a atividade de telefonia móvel celular (CNAE 6120-5/01), informa prestar serviços de telecomunicações e que tem, dentre os tomadores de seus serviços, a Defensoria Pública do Estado do Paraná, destacando que esse órgão compõe a estrutura judiciária estadual, possuindo natureza de pessoa jurídica de direito público.

Esclarece que vem sendo questionada por esse órgão acerca do destaque de ICMS nas notas fiscais que documentam as prestações de serviço em que figura como destinatário, pois o Convênio ICMS 26/2003 autoriza as unidades federadas a

isentarem os serviços prestados a órgãos da Administração Pública Estadual Direta, tendo o Paraná introduzido esse benefício em sua legislação.

Considerando que a adquirente dos serviços defende estar amparada pela norma, pois direcionada aos órgãos de todos os Poderes da Administração Pública Estadual Direta, suas autarquias e fundações, a consulente questiona se as prestações de serviço de comunicação destinas à Defensoria Pública estão amparadas pela isenção.

RESPOSTA

A isenção de ICMS para operações e prestações internas destinadas a órgãos públicos consta retratada nos itens 56 e 114 do Anexo V (Das Isenções) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que assim dispõem:

> *"56 Fornecimento de ENERGIA ELÉTRICA, em operações internas, destinada a consumo por órgãos da administração pública direta e suas fundações e autarquias, mantidas pelo Poder Público estadual e regidas por normas de direito público, bem como nas prestações de serviços de telecomunicação por eles utilizadas (Convênios ICMS 107/1995 e 44/1996; Ajuste SINIEF 10/2012).*
> *Nota:*
> *1. o benefício de que trata este item deverá ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da operação ou da prestação, no montante correspondente ao imposto dispensado.*
> *...*
> *"114 Operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA ESTADUAL DIRETA E SUAS FUNDAÇÕES E AUTARQUIAS (Convênio ICMS 26/2003; Ajuste SINIEF 10/2012).*
> *Notas:*
> *1. a isenção de que trata este item fica condicionada ao desconto no preço, do valor equivalente ao imposto dispensado, e à indicação, no respectivo documento fiscal, do valor do desconto;*
> *2. não se exigirá a anulação do crédito nas saídas isentas a que se refere este item;*
> *3. o benefício previsto neste item não se aplica às aquisições:*

3.1. de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária – ST, quando efetuadas de estabelecimento substituído;
3.2. efetuadas de estabelecimento enquadrado no regime fiscal do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional;
3.3. efetuadas com verbas de pronto pagamento.
4. o disposto neste item aplica-se às operações de importação do exterior;
5. para efeitos deste item, consideram-se integrantes da Administração Pública Estadual Direta os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público – MP.".

Cabe destacar que ambas as normas não restringem seu alcance a órgãos da Administração Pública Direta do Poder Executivo. Inclusive, a nota 5 do item 114, antes transcrita, esclarece esse alcance, no sentido de que abarca todos os Poderes da Administração Pública Estadual Direta.

A esse respeito, destaca-se que a Constituição da República, ao estabelecer normas acerca da Administração Pública, no Capítulo VII do Título III (Da Organização do Estado) expressa em seu art. 37 que Administração Pública Direta e Indireta abrange todos os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:).

E, ao dispor sobre os Poderes, no Título IV (Da Organização dos Poderes), apresenta 4 capítulos, assim identificados: do Poder Legislativo, do Poder Executivo, do Poder Judiciário e das Funções Essenciais à Justiça.

O Ministério Público e a Defensoria Pública, descritos pela norma constitucional como instituições permanentes, essenciais à função jurisdicional do Estado, integram o Capitulo IV, que dispõe sobre as funções essenciais

à Justiça. São, portanto, órgãos da administração pública direta, com autonomia frente aos outros Poderes, justamente para que possam desempenhar adequadamente suas funções, decorrentes de obrigações assumidas pelo Estado no âmbito das relações sociais.

Corrobora o antes exposto, a definição apresentada por Matheus Carvalho, no Manual de Direito Administrativo (7ª ed. 2020, pág.35): "A Administração Pública em sentido formal, orgânico ou subjetivo "designa o conjunto de órgãos e agentes estatais no exercício da função administrativa, independentemente do poder a que pertençam – seja ao Executivo, Judiciário, Legislativo ou a qualquer outro organismo estatal".

Nesses termos, conclui-se que a Defensoria Pública, constituída e organizada no Paraná segundo a Lei Complementar nº 136, de 19 de maio de 2011, como órgão integrante da Administração Pública Estadual Direta, está compreendida dentre os entes alcançados pelas regras de isenção antes examinadas.
Menciona-se que, nessa situação, deve a consulente observar os procedimentos dispostos no Ajuste Sinief 10, de 28 de setembro do 2012, para fins de demonstrar, nos documentos fiscais, o abatimento do valor do ICMS desonerado no valor da prestação.

Por fim, observa-se que cumpre aos órgãos públicos, ao pleitearem à consulente desoneração de ICMS, a apresentação de documentação com o fim de comprovar serem integrantes da Administração Pública Estadual Direta.

PROTOCOLO: 19.511.856-6.

CONSULTA Nº: 097, de 22 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. COMBUSTÍVEIS. BASE DE CÁLCULO ARBITRADA.

COMPLEMENTAÇÃO.

A consulente, empresa distribuidora e importadora de combustíveis, em nome de suas filiais domiciliadas no Paraná, informa que adquire combustíveis de refinarias e usinas no mercado interno, e também do exterior, para revendê-los a postos varejistas ou a grandes consumidores (indústrias, companhias aéreas, transportadoras etc.).

Menciona que o imposto devido por substituição tributária, em operações com combustíveis, tem sido retido a partir de bases de cálculo presumidas que sofreram "congelamento" ou "amortização", em decorrência de atos editados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) ou por regra prevista na Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022.

Expõe que, a partir da vigência dessas prescrições normativas, o valor do imposto retido por substituição tributária tem sido inferior ao que seria devido se as bases de cálculo fossem normalmente atualizadas, conforme ocorre com a generalidade das mercadorias submetidas a esse regime.

Aduz que, dessa especial circunstância, de descompasso entre a base de cálculo utilizada para retenção do imposto e o valor real das operações, tem dúvida se o Paraná exigirá a complementação do valor do ICMS retido.

Manifesta, a despeito do que dispõe o inciso II do artigo 6º-A do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que prevê a complementação da diferença de imposto, no caso em que o valor efetivo da operação final seja maior do que o adotado como base presumida, que, na situação específica dos combustíveis cuja base de cálculo arbitrada foi "congelada" por atos do CONFAZ ou "limitada" à média móvel dos Preços Médios Ponderados ao Consumidor Final (PMPFs) praticados nos últimos 60 meses (Lei Complementar nº 192/2022), os próprios diplomas normativos impediriam a exigência de complemento do imposto.

Argumenta ser de conhecimento público que o objetivo dessas medidas de controle de bases de cálculo foi minimizar a pressão da carga tributária do ICMS no preço final dos combustíveis, visando reduzi-los, mediante perdas financeiras suportadas pelos entes tributantes com o fim de produzir alívio inflacionário, tendo, inclusive, este Estado, por meio da Secretaria da Fazenda, noticiado se constituir em "um esforço dos estados e do Distrito Federal no atendimento aos anseios da população diante dos frequentes aumentos nos preços dos combustíveis, ancorados na variação cambial".

Assim, no seu entender, seria contraditória a exigência de acréscimo ao valor recolhido pelos substitutos tributários, em conformidade com os valores de margem de valor agregado e PMPFs congelados ou limitados à média móvel dos últimos 60 meses.

Defende, por esse motivo, a aplicação do critério da especialidade, observando que as regras específicas aplicáveis aos combustíveis, previstas em atos do CONFAZ e na Lei Complementar nº 192/2022, foram instituídas com o fim de impedir que o ICMS agravasse a situação inflacionária do País, de modo a exercerem bloqueio sobre as regras gerais de substituição tributária contidas na Lei Complementar nº 87/1996 e nas normas dela decorrentes.

Nesse sentido, destaca que os Estados de Santa Catarina e da Bahia já reconheceram, em relação ao período em que o ICMS devido por substituição tributária esteve congelado, não ser devida a complementação, quando o preço ao consumidor final efetivamente praticado for maior do que os valores de base de cálculo utilizados para retenção.

Por todo o exposto, questiona se é devido o complemento de imposto relativamente às operações com combustíveis, cuja base de cálculo foi fixada de forma específica por convênios firmados pelas unidades federadas, pela Lei Complementar nº 192/2022 e/ou pela Ação Direta de

Constitucionalidade (ADI) 7164.

RESPOSTA

A respeito do exposto, informa-se que as alterações introduzidas no Convênio ICMS 110/2007, em decorrência dos efeitos da Lei Complementar nº 192/2022 e de decisão judicial proferida no âmbito da ADI 7.164, procederam modificações nas regras atinentes à determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária em operações com combustíveis, mas não ocasionaram mudanças na sistemática de cálculo e de recolhimento do imposto.

Cabe mencionar que a Lei Complementar nº 194, de 23 de junho de 2022, que altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para considerar combustíveis bens essenciais, estabeleceu limitadores à fixação dos percentuais das alíquotas, mas tampouco modificou regras de determinação e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Assim, aplicam-se aos combustíveis as disposições gerais relativas a operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, previstas na Seção I do Capítulo I do Anexo IX do Regulamento do ICMS, notadamente as contidas no art. 6º-A, que autoriza o contribuinte substituído tributário, relativamente às operações internas, a recuperar o imposto pago em excesso, na hipótese de promover operação destinada a consumidor final com base de cálculo em valor inferior aquele que serviu para retenção do imposto, e, por outro lado, prescreve o dever de complementar a diferença na hipótese de a venda a consumidor final se realizar por valor superior. E, no que diz respeito às operações interestaduais, deve o substituído observar o contido no § 3º do art. 57, também do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Por fim, destaca-se ter o Setor de Combustível da Inspetoria Geral de Fiscalização, responsável pelo

acompanhamento deste segmento econômico, para efeitos tributários e fiscais, apresentado detalhados esclarecimentos acerca da questão apresentada, nos termos da Informação nº 84/2022 (fls. 41 a 50).

PROTOCOLO: 19.595.100-4.

CONSULTA Nº: 098, de 29 de novembro de 2022

SÚMULA: ICMS. OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS. VENDAS A CONTRIBUINTES. BASE DE CÁLCULO.

A consulente, entidade sindical que congrega comerciantes varejistas de combustíveis, expõe ter dúvidas quanto à base de cálculo de retenção a ser informada em notas fiscais que documentam vendas de combustíveis a transportadoras, haja vista haver postos varejistas que aderiram e outros que não aderiram ao ROT– Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária, o qual permite ao contribuinte substituído optar pela definitividade do imposto devido por substituição tributária.

Esclarece que os optantes pelo ROT estão informando o valor da operação, a pedido das transportadoras, enquanto os postos que não optaram informam o valor médio do Preço Médio Ponderado a Consumidor Final – PMPF.

Questiona se estão corretos esses procedimentos.

RESPOSTA

A respeito do questionado, transcreve-se o disposto no art. 5º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que dispõe sobre as notas fiscais a serem emitidas por contribuintes substituídos, nas operações com mercadorias sujeitas à

substituição tributária, cujo imposto foi retido em etapa anterior:

> *"Art. 5.º O estabelecimento substituído que receber mercadoria com imposto retido deverá, observadas as regras aplicáveis à EFD:*
> *I – escriturar a nota fiscal do fornecedor no registro específico da EFD, correspondente à coluna "Outras – Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto" do livro Registro de Entradas (Convênio ICMS 143/2006; Ajuste SINIEF 2/2009);*
> *II – emitir nota fiscal, por ocasião da saída da mercadoria:*
> *a) em operação interna, sem destaque do imposto e contendo, nas operações destinadas a outro contribuinte, além dos requisitos exigidos, as seguintes informações:*
> *1. nos campos específicos, o valor que serviu de base de cálculo para a retenção e o valor do imposto e do adicional destinado ao Fecop retidos em relação a cada item de mercadoria.*
> *2. no campo reservado ao Fisco, a expressão "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ST", seguida do número do correspondente artigo deste Regulamento ou do respectivo protocolo ou convênio.*
> *b) em operação interestadual, com destaque do imposto.*
> *III – lançar a nota fiscal referida no inciso II do "caput":*
> *a) na hipótese da sua alínea "a", na coluna "Outras – Operações ou Prestações sem Débito do Imposto" do livro Registro de Saídas;*
> *b) na hipótese da sua alínea "b", nas colunas "Base de Cálculo do Imposto" e "Imposto Debitado" do livro Registro de Saídas.".*

Verifica-se do contido na alínea "a" do inciso II do "caput" do art. 5º, antes transcrito, que na nota fiscal de venda destinada a outro contribuinte, além do valor da operação, a ser indicado no campo próprio, deverão ser informados, em campos específicos, os valores correspondentes à base de cálculo de retenção e do imposto retido por substituição tributária e, quando for o caso, o valor do Fecop.

Especificamente em relação às operações com combustíveis, da mesma forma dispõem a alínea "a" do inciso I do "caput" do art. 57, a alínea "a" do inciso I do "caput" do art. 58 e o inciso I do "caput" do art. 59, combinados com o

prescrito no § 2º do art. 57, todos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a respeito da obrigatoriedade de indicação, na nota fiscal, da base de cálculo utilizada para a retenção do imposto por substituição tributária em operação anterior, tanto pelo contribuinte que receber mercadoria de substituto tributário quanto de outro contribuinte substituído.

Nos termos do § 1º do art. 57 do Anexo IX da norma regulamentar, o valor a ser indicado na nota fiscal, relativo à base de cálculo utilizada para efeitos de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, será determinada com base no valor unitário médio da base de cálculo da retenção apurado no mês imediatamente anterior ao da remessa.

Assim, na hipótese de vendas a transportadoras, de óleo diesel ou lubrificantes destinados ao consumo na atividade de prestação de serviços de transporte, tanto os postos varejistas optantes pelo ROT quanto os não optantes deverão observar as regras antes transcritas, indicando nas notas fiscais o valor da base de cálculo utilizada para a substituição tributária, porquanto têm as adquirentes o direito de aproveitar, a título de crédito, o imposto anteriormente cobrado, correspondente ao montante resultante da aplicação da alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, conforme dispõe o inciso I do § 11, combinado com a previsão contida no § 13, ambos do art. 25 do Regulamento do ICMS.

Frise-se que, relativamente a essas saídas, de combustíveis e lubrificantes destinados a transportadoras para uso em atividade econômica submetida ao ICMS, independentemente do valor da operação praticado pelo posto varejista, o crédito a que faz jus o adquirente corresponde, e está limitado, ao imposto retido por substituição tributária, de modo que a opção, ou não, pelo ROT não se constitui em circunstância que acarrete alterações nesse procedimento.

Considerando a obrigatoriedade dessas informações,

os postos varejistas devem exigir de seus fornecedores, ainda que substituídos tributários, a indicação, nas notas fiscais que documentam as aquisições, da base de cálculo de retenção e do imposto retido antecipadamente.

Frise-se que as saídas destinadas a contribuintes do ICMS, com mercadorias que serão consumidas ou utilizadas na execução de suas atividades econômicas, em que reconhecido o direito de aproveitarem como crédito valores de imposto anteriormente cobrados, não devem ser consideradas, por postos varejistas não optantes pelo ROT, para efeitos das disposições contidas no art. 6º-A do Anexo X do Regulamento do ICMS, que trata de restituição ou de complementação de imposto, quando a operação promovida pelo substituído a consumidor final se realizar por preço diverso da base de cálculo que serviu para retenção do imposto.

PROTOCOLO: 19.668.153-1.

CONSULTA Nº: 099, de 1º de dezembro de 2022

SÚMULA: ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. DESTINATÁRIO PARANAENSE VAREJISTA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICABILIDADE.

A consulente, empresa optante pelo Simples Nacional, cadastrada com atividade econômica principal de comércio varejista de ferragens e ferramentas, informa que comercializa diversas mercadorias, dentre essas, materiais elétricos, hidráulicos e de construção.

Aduz que pretende abrir uma filial em Santa Catarina e que tem dúvidas sobre a aplicação da substituição tributária nas operações de transferência de mercadorias dessa filial para o estabelecimento matriz localizado no Paraná.

Expõe seu entendimento de que, nos termos do disposto no inciso II do art. 12 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, não se aplica o citado regime às operações de transferência interestadual da filial para a matriz.

Citando as Consultas nº 6/2017, nº 20/2018, e nº 40/2018, que aduz trazerem orientações que corroboram seu entendimento, indaga:

1) está correta sua conclusão quanto à inaplicabilidade da substituição tributária nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre filial e matriz?

2) Em sendo negativa a resposta, como deve determinar a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária e fazer o recolhimento?

RESPOSTA

De início, transcreve-se o inciso II do art. 12 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO IX DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO (artigos 1º a 144)*
> *...*
> *Art. 12. Não se aplica o disposto neste Anexo (cláusula quinta do Convênio ICMS 81/1993):*
> *...*
> *II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por Substituição Tributária - ST, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa."*

O transcrito inciso II do art. 12 prevê que não se aplica a substituição tributária na hipótese de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, exceto se o destinatário for estabelecimento varejista.

Assim, tendo a consulente como atividade predominante o comércio varejista, conforme cadastro estadual, aplicável a substituição tributária, sendo do remetente, como regra, a responsabilidade pela retenção do imposto.

No entanto, nas situações em que o remetente está situado em unidade federada não signatária de convênio ou protocolo que instituiu o regime, a responsabilidade pelo recolhimento passa a ser do destinatário, nos termos do que dispõe o art. 11 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a seguir transcrito:

> *"Art. 11. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária – ST, por ocasião da entrada da mercadoria no território paranaense, observado o disposto na alínea "a" do inciso VII do "caput" do art. 74 deste Regulamento, ao contribuinte que receber mercadoria sujeita ao regime de Substituição Tributária – ST, sem retenção do imposto, de remetente que não for eleito substituto, ou tenha deixado de sê-lo, devendo adotar os seguintes procedimentos:*
> *I – calcular o imposto devido por Substituição Tributária – ST, mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a base de cálculo própria para a Substituição Tributária – ST, deduzindo-se do valor resultante o montante do imposto pago na operação e prestação de entrada correspondente.*
> *...*
> *§ 1.º Para fins do cálculo de que trata o inciso I do "caput", quando o valor de partida para a formação da base de cálculo for o preço praticado pelo substituto, adotar-se-á, como tal, o valor constante do documento fiscal de entrada.*
> *...*
> *§ 4.º Nas operações interestaduais promovidas por empresa enquadrada no Simples Nacional, em que o adquirente da mercadoria, enquadrado ou não no Simples Nacional, seja o responsável pelo recolhimento do imposto devido por Substituição Tributária – ST, na determinação da base de cálculo será adotado o percentual de MVA estabelecido para as operações internas (Convênio ICMS 35/2011)."*

Quanto à base de cálculo, partindo-se do pressuposto

que o estabelecimento remetente está enquadrado no Simples Nacional, porquanto esse regime alcança todos os estabelecimentos de mesma pessoa jurídica, transcreve-se o disposto nos incisos II e III do § 4º do art. 1º do mesmo Anexo IX, abaixo transcrito, que prevê a forma de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas operações promovidas por contribuinte optantes por esse regime, dispondo que, na determinação da base de cálculo de retenção, deve ser considerada a MVA – Margem de Valor Agregado original:

> *Art. 1.º O imposto a ser retido e recolhido por Substituição Tributária – ST, em relação às operações subsequentes, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do substituto (art. 11 da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996; Convênio ICMS 81/1993; Convênio ICMS 18/2017; Convênios ICMS 92/2015 e 139/2015; Convênio ICMS 93/2015; Convênio ICMS 155/2015; Ajuste SINIEF 4/1993).*
> ...
> *§ 4.º Nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária – ST, a empresa enquadrada no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional, investida na condição de sujeito passivo por substituição, deverá observar o seguinte (Convênio ICMS 35/2011; art. 28 da Resolução CGSN n. 94, de 29 de novembro de 2011):*
> ...
> *II – calcular, reter e recolher o imposto devido por Substituição Tributária – ST, em relação às operações subsequentes, mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo prevista neste Regulamento, deduzindo-se, do valor obtido, o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação própria do substituto tributário;*
> *III – não aplicar a Margem de Valor Agregado – MVA ajustada, devendo, para fins de base de cálculo da Substituição Tributária – ST nas operações interestaduais, adotar o percentual de "MVA ST original"."*

Por fim, o recolhimento do imposto retido deve ser

feito em GR-PR por ocasião da entrada das mercadorias no território paranaense, conforme previsto na alínea "a" do inciso VII do "caput" do art. 74 do Regulamento do ICMS.