**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

**ANO: 2024**

**PROTOCOLO: 21.059.932-0.**

**CONSULTA Nº: 001, de 8 de fevereiro de 2024**

SÚMULA: ICMS. PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE APURAÇÃO.

A consulente, cadastrada na atividade econômica de comércio atacadista de ferragens e ferramentas (CNAE 4672-9/00), informa estar enquadrada no Programa Paraná Competitivo e que usufrui de diferimento do pagamento do ICMS, nas operações de importação de mercadorias pelos portos e aeroportos paranaenses e, nas saídas dessas mercadorias, de crédito presumido no montante que resulte carga tributária mínima correspondente a 1,5% ou 2,5%, dependendo da alíquota incidente na operação, conforme dispõe o art. 11-C do Decreto nº 6.434/2017.

Aduz que contrata terceiros para realizar a prestação de serviço de transporte para entrega das mercadorias a seus clientes, incluindo o valor correspondente a esse frete na base de cálculo do imposto e destacando esse montante (frete) em campo específico da NF-e, nos termos do art. 8º, §1º, II, "b", do Regulamento do ICMS.

Informa que até a inclusão do seu estabelecimento no referido Programa apropriava em sua conta-gráfica imposto sobre o custo com o frete, tanto em relação à operação de importação quanto na de revenda, deixando de assim proceder, por estar vedada a apropriação de créditos de ICMS concomitantemente com os valores referentes ao crédito presumido.

Sustenta que, caso os créditos de ICMS referentes ao frete devam ser estornados, mas esse valor não seja incluído

---

na base a ser utilizada para calcular o crédito presumido, na prática, o percentual a ser aplicado para determinar o crédito apenas aumentaria para alcançar o mesmo resultado final, correspondente à carga tributária mínima incidente na operação.

Por isso, manifesta ser importante esclarecer o que significa o valor da operação mencionado no art. 11-C do Decreto nº 6.434/2017 e se nesse montante está incluído o valor do frete cobrado de seu cliente, a fim de delimitar a base para apuração do crédito presumido.

Expõe que o inciso I do art. 8º do RICMS dispõe que a base de cálculo do imposto é o valor da operação nas saídas de mercadoria de estabelecimento do contribuinte e, ainda, que a alínea "b" do inciso II do § 1º do referido artigo prevê que integra a base de cálculo do imposto o valor corresponde a frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Ao final, questiona se:

1. está correto seu entendimento de que não poderá apropriar créditos do ICMS sobre o valor do frete contratado (tomador de serviço), haja vista que o inciso VI do § 1º do art. 11-C do Decreto n. º 6.434/2017 dispõe que o crédito presumido será apropriado em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais relativos à mercadoria importada ou ao seu transporte, não sendo cumulativo com qualquer outro crédito presumido previsto na legislação tributária;

2. poderá incluir o valor do frete, destacado na nota fiscal de revenda (base de cálculo do ICMS), para fins de apuração do crédito, com fundamento no art. 11-C do Decreto Estadual nº 6.434/2017, na hipótese de ser positiva a resposta à primeira indagação;

3. o termo "valor da operação", constante no art.

11-C do Decreto n.º 6.434/2017, corresponde à base de cálculo do ICMS.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se o art. 11-C do Decreto nº 6.434/2017, que dispõe sobre o Programa Paraná Competitivo e disciplina os procedimentos para o enquadramento:

> *"Art. 11-C Ao estabelecimento paranaense que realizar operações de saída de mercadoria importada por meio de portos e aeroportos paranaenses, com desembaraço aduaneiro no Estado, poderá ser concedido crédito presumido do ICMS nos seguintes limites e condições:*
> *I - nas operações de saídas interestaduais:*
> *a) no montante que resulte carga tributária efetiva mínima correspondente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) do valor da operação, quando sujeita à alíquota de 4% (quatro por cento);*
> *b) no montante que resulte em carga tributária efetiva mínima correspondente a 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação, quando sujeita à alíquota de 7% (sete por cento);*
> *c) no montante que resulte em carga tributária efetiva mínima correspondente a 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação, quando sujeita à alíquota de 12% (doze por cento);*
> *II - nas operações internas realizadas entre contribuintes, com bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex), no montante que resulte em carga tributária efetiva mínima correspondente a 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação;*
> *III - nas demais operações internas destinadas a contribuintes, de no máximo 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor da operação.*
> *§ 1º O crédito presumido de que trata este artigo:*

---

> *[...]*
> *V – aplica-se cumulativamente com o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do RICMS/PR, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017;*
> *VI – será apropriado em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais relativos à mercadoria importada ou ao seu transporte, não sendo cumulativo com qualquer outro crédito presumido previsto na legislação tributária e nem se aplica ao ICMS devido na condição de substituto tributário relativo às operações subsequentes;*
> *§ 2º Para a concessão do crédito presumido de que trata este artigo:*
> *[...]*
> *b) será diferido o ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada, devendo o despacho do Secretário de Estado da Fazenda que autorizar o enquadramento no Programa Paraná Competitivo estabelecer a etapa em que o ICMS deverá ser recolhido. "*

Primeiramente, registre-se que o inciso VI do § 1º do art. 11-C do Decreto nº 6.434/2017 veda a apropriação de quaisquer créditos de ICMS admitidos pela legislação em razão do princípio da não cumulatividade do imposto, inclusive os decorrentes de prestação de serviço de transporte, quando o contribuinte usufruir do crédito presumido previsto no referido artigo.

Denota-se de excertos do documento fiscal apensado pela consulente, a título exemplificativo (fl. 5), que o frete compôs a base de cálculo do ICMS, em cumprimento ao disposto na alínea "b" do inciso II do § 1º do art. 8º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017. Por outro lado, o IPI não a integrou por configurar fato gerador de ambos os impostos (ICMS e IPI) conforme prevê o inciso I do § 2º do mesmo artigo regulamentar, que é o caso da consulente, já que recolhe IPI na condição de importadora, na revenda de produtos importados.

Passando a responder as dúvidas apresentadas, relativamente à primeira e segunda, está correto o entendimento da consulente, pelas razões antes expostas.

---

No que diz respeito ao terceiro questionamento, responde-se que o valor a ser aproveitado a título de crédito presumido deve ser calculado considerando o percentual de carga tributária exigido para a operação, segundo o art. 11-C, do Decreto nº 6.434/2017, e o montante total da base de cálculo.

Assim, partindo do exemplo citado pela consulente, em que o ICMS destacado no documento fiscal corresponde a R$ 305,11 (4% do valor da base de cálculo, que é de R$ 7.627,82), tem-se que o valor a ser lançado na EFD a título de crédito presumido, mediante código de ajuste, corresponde a R$ 190,70, de modo que a diferença entre débito e crédito (R$ 305,11 – R$ 190,70) retrate a carga tributária exigida para a operação, de 1,5%, nos termos previstos na alínea "a" do inciso I do art. 11-C do Decreto nº 6.434/2017, resultando no valor de R$ 114,41 (correspondente a 1,5% da base de cálculo de R$ 7.627,82).

**PROTOCOLO: 21.511.181-4.**

## CONSULTA Nº: 002, de 14 de fevereiro de 2024

SÚMULA: ICMS. ACHOCOLATADOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Os estabelecimentos consulentes, domiciliados no Rio Grande do Sul e detentores de inscrição nesse Estado como substitutos tributários, informam que realizam operações com produtos alimentícios, sujeitos à sistemática da substituição tributária, a revendedores paranaenses, tendo dúvida quanto à aplicabilidade desse regime ao produto achocolatado em pó, quando comercializado em embalagem de conteúdo superior a 1 kg.

Menciona que o Decreto nº 3.213/2023 promoveu alterações no inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, introduzindo a posição 4-A, com Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) 17.004.01 e descrição "chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00", tendo a Resolução SEFA nº 571/2019 estabelecido a MVA - Margem de Valor Agregado de 70,95% às mercadorias inseridas nessa posição.

Considerando que os achocolatados em pó, comercializados em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg ou em cápsulas, possuem CEST e descrições específicas, indicadas nas posições 7 e 8 do inciso I do art. 118 do Anexo IX, entende que quando comercializados em embalagens de conteúdo superior, por não haver CEST e descrição específicos a esses produtos, não estariam submetidos à substituição tributária.

Nesses termos, questiona se os achocolatados comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg estão inseridos nesse regime de tributação e, nesse caso, qual seria a MVA aplicável.

**RESPOSTA**

Primeiramente, menciona-se que essa matéria já foi objeto de análise por este Setor na Consulta nº 55, de 19 de dezembro de 2023.

Para melhor compreensão, transcrevem-se as posições da tabela de produtos de que trata o inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº

7.871/2017, que fazem referência ao código 1806.90.00 da NCM, e também disposições da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, relativas à posição 18.06:

> *"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):*
>
> *I – chocolates:*

| **POSIÇÃO** | **CEST** | **NCM** | **DESCRIÇÃO** |
|---|---|---|---|
| ... | ... | ... | .... |
| 4 | 17.004.00 | 1806.90.00 | Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00 |
| 4-A | 17.004.01 | 1806.90.00 | Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00 |
| ... | ... | ... | ... |
| 6 | 17.005.01 | 1806.90.00 | Ovos de páscoa de chocolate |
| 7 | 17.006.00 | 1806.90.00 | Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 Kg, exceto os classificados no CEST 17.006.02 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 8 | 17.006.02 | 1806.90.00 | Achocolatados em pó, em cápsulas |
| 9 | 17.007.00 | 1806.90.00 | Caixas de bombons contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg |
| ... | ... | ... | ... |
| 11 | 17.009.00 | 1806.90.00 | Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos de confeitaria, contendo cacau |

NCM - Nomenclatura Comum do Mercosul

| | |
|---|---|
| 18.06 | Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau. |
| 1806.10.00 | - Cacau em pó, com adição de |

| | |
|---|---|
| | açúcar ou de outros edulcorantes |
| 1806.20.00 | - Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg |
| 1806.3 | - Outros, em tabletes, barras e paus: |
| 1806.31 | -- Recheados |
| 1806.31.10 | Chocolate |
| 1806.31.20 | Outras preparações |
| 1806.32 | -- Não recheados |
| 1806.32.10 | Chocolate |
| 1806.32.20 | Outras preparações |
| 1806.90.00 | - Outros |
| | Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos, destinados à mistura com água ou leite |

Verifica-se, das disposições da NCM antes transcritas, que todos os *"chocolates e outras preparações alimentícias que contenham cacau"* e que não estejam inseridos em códigos com descrições específicas (códigos 1806.10.00, 1806.20.00 e subposição 1806.3) classificam-se no código 1806.90.00. Ou seja, esse código NCM contempla os achocolatados (assim entendidos os produtos à base de chocolate), em pó ou em grânulos, comercializados em qualquer embalagem e conteúdo.

Logo, conclui-se que a posição 4-A do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, observados o código NCM indicado e a correspondente descrição, compreende todos os *"chocolates e outras preparações alimentícias que contenham cacau"* classificados no código 1806.90.00, inclusive os achocolatados, quando comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg. Ressalva-se que estão excetuados de seu alcance os produtos classificados nesse mesmo código NCM, mas inseridos em outras posições do inciso I do art. 118, em razão da especificidade de suas descrições, com correspondentes CEST, sendo esses aqueles enquadrados nas posições 4, 6, 7, 8, 9 e 11.

Portanto, responde-se à consulente que os achocolatados, quando comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg encontram-se abrangidos pelo regime de substituição tributária, por estarem classificados no código NCM e compreendidos na descrição de que trata a posição 4-A (CEST 17.004.01) do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Por fim, informa-se que a MVA original estabelecida pela Resolução SEFA nº 571/2019, nos termos do § 11 do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, para operações com

produtos inseridos na posição 4-A do inciso I do art. 118 do mesmo anexo corresponde a 70,95%.

**PROTOCOLO:** **21.570.773-3**

**CONSULTA Nº: 003, de 1º de março de 2024**

SÚMULA: ICMS. CONTROLE DE ESTOQUES. OBRIGAÇÕES.

A consulente, estabelecimento matriz cadastrado com a atividade principal de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, informa que atua no segmento de varejo alimentar, com supermercados, hipermercados e atacarejos, possuindo 79 unidades no Estado do Paraná.

Relata que, no exercício dessas atividades, movimenta um alto número de mercadorias, em que a menor loja varejista opera com 12 mil itens diferentes e o maior centro de distribuição com mais de 24 mil, o que torna a gestão de estoque e abastecimento bastante complexa.

Por esse motivo, expõe ter investido fortemente em controles sistêmicos e processos operacionais, com implantação de um sistema desenvolvido por empresa líder mundial na criação de softwares, ferramenta que é reconhecida no mercado por sua robustez e segurança, por registrar qualquer movimento ou ajuste de estoque em relação a cada produto (nos moldes da ficha de estoque conhecida como Kardex), permitindo a movimentação de estoque em três situações: (1) por meio de nota fiscal, de venda, compra, devolução, transferência ou perda; (2) ajuste de balancete; e (3) ajuste de inventário.

Esclarece que adota o procedimento de balancete quinzenal nos setores de açougue, frutas, verduras e legumes, padaria, confeitaria e cozinha, os quais requerem o

acompanhamento mais rigoroso do estoque, por serem setores de manipulação de produtos, sendo gerados registros sempre que verificadas divergências por ocasião da contagem física (com movimento de baixa, quando identificada falta de mercadoria, e com movimento de entrada, quando verificada sobra de mercadoria).

Na realização do inventário, expõe que, após a conclusão da contagem, a equipe entrega arquivo com o resultado, que é confrontado com os estoques registrados, sendo identificada pelo sistema a necessidade de gerar movimentos de ajuste, em razão de falta ou de sobra de mercadoria.

Menciona que todos os movimentos de ajuste são atualmente efetivados com emissão de notas fiscais, mas que, devido ao volume de divergências, são emitidas mais de oito mil notas por mês.

Diante desse volume e considerando a legislação vigente (art. 237 do Regulamento do ICMS), entende que não teria o dever de emitir documento fiscal para as situações específicas de ajuste de estoque decorrentes dos procedimentos de balancete e de inventário, mas tão somente nos casos de roubo, furto ou extravio, sendo devida sua emissão, por exemplo, nas situações em que ocorrer avaria e descarte de produtos (impróprios para consumo ou vencidos), pois deve ser dada a esses a destinação correta.

Aduz que, por uma questão lógica e de cautela, a empresa tem adotado o processo de emissão de nota fiscal de saída para todos os ajustes de baixa de estoque, e de nota fiscal de entrada, para os ajustes de sobra, inclusive quando decorrentes da conferência de balancetes e da realização de inventários, com o fim de evitar conflito de informações constantes na EFD-ICMS/IPI, no cruzamento de dados com o saldo declarado no bloco referente ao inventário.

No entanto, com o controle que vem adotando, de

balancetes quinzenais e de inventários quadrimestrais, somados à segurança oferecida pela ferramenta de controle implementada, entende que, na verificação de estoques por parte do fisco, não deveriam ser considerados apenas os documentos e saldos declarados na EFD-ICMS\IPI, mas também os registros de estoque de seu sistema (ficha Kardex).
Esclarecidos os fatos, questiona se está correto seu entendimento.

**RESPOSTA**

A regra regulamentar que disciplina a emissão de nota fiscal para efeitos de ajuste de estoque decorrentes de perdas de mercadorias, mencionada pela consulente, encontra-se disposta no inciso art. 237 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017 com a seguinte redação:

> *"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):*
> *...*
> *IV - nos casos em que mercadoria entrada no estabelecimento para industrialização ou comercialização vier:*
> *a) a perecer, deteriorar-se ou for objeto de roubo, furto ou extravio;*
> *b) a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*
> *c) a ser utilizada ou consumida no próprio estabelecimento;*
> *...*
> *§ 11. Na hipótese prevista no inciso IV do "caput":*
> *I - a nota fiscal, além dos demais requisitos, deverá:*
> *a) indicar, no campo "Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP", o código 5.927;*
> *b) ser emitida sem destaque do valor do imposto.*
> *II - o contribuinte deverá:*
> *a) estornar eventual crédito do imposto, nos termos do art. 45 deste Regulamento;*
> *b) realizar o pagamento do imposto suspenso ou diferido nas*

*operações anteriores, em conformidade com o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 1º e nos artigos 24 e 25, todos do Anexo VIII.".*

O comando transcrito dispõe que deve ser emitida nota fiscal para efeitos de ajuste de estoque, quando verificado pelo contribuinte que mercadorias adquiridas para revenda, por qualquer motivo (perda, perecimento, furto, roubo, avaria, sinistro, consumo próprio ou outras causas), não cumpriram tal finalidade.

Entende-se que essa regra se aplica a todas as situações em que verificadas perdas de mercadorias, até porque, padeceria de racionalidade a conclusão de que a baixa de mercadorias no estoque deveria ocorrer mediante emissão de nota fiscal somente quando verificadas determinadas circunstâncias, utilizando-se procedimento diverso quando outras causas fossem as determinantes do ajuste.

Nessa situação, no documento fiscal a ser emitido deverá ser indicado o CFOP 5.927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque), conforme dispõe a alínea "a" do inciso I do § 11 do art. 237 do Regulamento do ICMS, além de observados os demais procedimentos previstos no referido parágrafo (estorno de crédito ou pagamento do imposto suspenso ou diferido nas operações anteriores).

Por seu turno, nas situações em que a contagem física resultar superior à quantidade indicada nos registros contábeis, não há na legislação determinação expressa para emissão de nota fiscal com o fim de ajuste de estoque. Contudo, diante da pertinência de emissão de documento fiscal, conforme a própria consulente assinala, para efeitos de acompanhamento e controle fiscais e para segurança do contribuinte, entende-se que o registro de ingressos de mercadorias em estoque, quando verificadas divergências internas, deve ser efetivado mediante emissão de nota fiscal, nos moldes do procedimento exigido para fins de baixa, com utilização, nesse caso, do CFOP 1.949 (outras entradas não especificadas), sem destaque de ICMS e com indicação de

justificativa e de elementos que certifiquem a ocorrência.

Na hipótese de as divergências resultarem em falta de pagamento de imposto, restituição ou apropriação de créditos, deve a interessada proceder em conformidade com o previsto na legislação para cada específica situação, utilizando o instituto da denúncia espontânea e os procedimentos de repetição de indébito e de reconhecimento de créditos.

Por fim, quanto à possibilidade de a emissão de notas fiscais ser efetuada em momento posterior àquele em que procedidos os ajustes nos controles de estoque próprios do estabelecimento, como forma de simplificação e facilitação do cumprimento de obrigações acessórias por parte da consulente, trata-se de situação que deverá ser avaliada pela Receita Estadual sob o rito dos regimes especiais, nos termos previstos no art. 98 e seguintes do Regulamento do ICMS.

**PROTOCOLO: 21.268.113-0.**

**CONSULTA Nº: 004, de 28 de fevereiro de 2024**

SÚMULA: ICMS. DIFERIMENTO. ÁGUA DE REUSO.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de fabricação de móveis com predominância de madeira, informa que pretende comercializar água de reuso, resultante do tratamento de água residual de esgoto, conforme disposto nos incisos I e III do art. 2º da Resolução nº 122, de 19 de junho de 2023, expedida pelo Conselho Estadual de Recursos Hídricos (CERH), que estabelece diretrizes e critérios gerais para reuso de água no Estado do Paraná, e que tem dúvidas quanto ao tratamento tributário aplicável a esse produto.

Aduz que, com autorização do órgão competente,

utiliza água captada da natureza nas instalações da empresa, como banheiros, cozinha etc. e na lavagem de pátios, sem aplicação em qualquer parte do processo industrial, sendo que, após o uso, a água residual passa por tratamento biológico e é devolvida à natureza.
Entretanto, a partir de análise do contexto mercadológico, identificou possibilidade de comercialização da água de reuso, resultante do tratamento da água residual.

Expõe que a Consulta nº 84, de 8 de agosto de 2009, manifesta o entendimento de que o condensado de água resultante da utilização de vapor se caracteriza como resíduo de processo industrial (água residual), sendo aplicável o diferimento previsto no item 67 do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Com isso indaga se é aplicável o diferimento previsto no item 67 do art. 31 do Anexo VIII à comercialização da água de reuso, resultante do tratamento da água de esgoto. Sendo negativa a resposta, questiona se é aplicável o diferimento previsto no item 48 do mesmo dispositivo legal e, em também não sendo, qual a tributação adequada.

**RESPOSTA**

De início, transcrevem-se excertos do art. 30 e os itens 48 e 67 do art. 31 do Anexo VIII 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)*
> *...*
> *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", 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 empregados;*
*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*
*...*
*Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:*
*...*
*48. materiais renováveis, recicláveis ou recondicionáveis;*
*...*
*67. resíduos, de produto primário ou não, inclusive nas operações destinadas à secagem de cereais, produção de vapor ou ao estabelecimento industrial que os utilize como fonte energética, matéria-prima, produto intermediário ou secundário;".*

Também, transcreve-se partes pertinentes da Resolução nº 122, de 19 de junho de 2023, do Conselho Estadual de Recursos Hídricos (CERH):

*Art. 1º Estabelecer diretrizes e critérios gerais para reuso de água proveniente de efluentes tratados de origem sanitária ou industrial, para fins urbanos, agrícolas, florestais,*

*ambientais e industriais no Estado do Paraná.*
*Art. 2º Para efeito desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:*
*I – Água de reuso: efluente tratado de água residuária em grau suficiente para atender os padrões*
*de qualidade definidos nesta Resolução para aproveitamento não potável e potável indireto;*
*II – Reuso de água: utilização de água residuária;*
*III – Água residuária: esgoto, água descartada, efluentes líquidos de edificações, indústrias,*
*agroindústrias e agropecuária, tratados ou não;*
*...*
*VII – Esgoto sanitário: águas residuárias contendo despejos líquidos residenciais, comerciais e de*
*serviços, além de águas pluviais de infiltração na rede coletora, podendo conter uma parcela*
*minoritária de efluentes não domésticos;*
*...*
*XII – Produtor de água de reuso: pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, que produz*
*água de reuso através de estações de tratamentos de efluentes sanitários e/ou industriais;*
*...*
*Art. 3º Para fins desta Resolução, a água de reuso pode ser utilizada nas modalidades:*
*I – Fins urbanos não potáveis:*
*a) irrigação paisagística: praças, jardins, áreas verdes, cemitérios, campos de golfe e áreas esportivas;*
*b) lavagem de veículos;*
*c) lavagem de pisos e logradouros públicos, incluindo controle de emissão de partículas em vias;*
*d) ornamentação, fontes, cachoeiras artificiais e espelhos d'água;*
*e) construção civil: produção de concreto e controle de emissão de partículas;*
*f) combate a incêndios;*
*g) uso predial: lavagem de piso, equipamentos, roupas e superfícies, irrigação paisagística, descarga de bacias sanitárias e outros usos similares em condomínios, estabelecimentos comerciais e industriais;*
*h) desobstrução de galerias de águas pluviais e rede coletora de esgoto.*

*II – Fins agrícolas e florestais: aplicação para produção*

*agrícola e cultivo de florestas plantadas;*

*III – Fins ambientais: regularização de vazão a partir de seu lançamento em corpo hídrico com o objetivo de aumentar a disponibilidade hídrica para abastecimento público e demais demandas, exceto para diluição de efluentes;*

*IV – Fins industriais: aplicação em procedimentos industriais originários de processos ou efluentes tratados da própria indústria, de outras indústrias e/ou de companhias de saneamento, a serem utilizados em equipamentos, máquinas e acessórios relevantes para o funcionamento de toda a linha de produção.*

Esclarece-se que o item 67 do art. 31 do Anexo VIII da norma regulamentar se aplica às saídas de resíduos, de produtos primários ou não, de modo que não alcança as operações com água de reuso, pois, segundo definição constante no inciso I do art. 2º da citada resolução, é um "efluente tratado de água residuária", essa sim um resíduo propriamente dito.

Ainda, o referido produto também não se enquadra nos conceitos dados a materiais renováveis, recicláveis ou recondicionáveis.

Ademais, tendo em vista o disposto no art. 3º da Resolução CERH nº 122/2023, antes transcrito, as modalidades de utilização permitidas para a água de reuso retratam situações em que é utilizada como material de uso ou consumo, em que os adquirentes se caracterizam como destinatários finais do produto. Ou seja, o produto não é adquirido para revenda ou como insumo de produção, sendo inaplicável, também por esse aspecto, as regras de diferimento, nos termos do art. 30 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, também transcrito.

PROTOCOLO: 21.595.540-0.

## CONSULTA Nº: 005, de 29 de fevereiro de 2024

SÚMULA: ICMS. NOTA FISCAL DE PRODUTOR ELETRÔNICA – NFP-e.

A consulente informa serem seus associados pessoas jurídicas que se dedicam preponderantemente às atividades econômicas de "comércio atacadista de soja" (CNAE 4622-2/00), "comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas" (CNAE 4623-1/99) e no "comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados" (CNAE 4632-0/01), que adquirem grãos "in natura" (tais como, soja, trigo e sorgo) de produtores rurais.

Esclarece que a remessa dos grãos pelos produtores rurais aos seus associados se faz acompanhada da respectiva Nota Fiscal do Produtor (NFP), sendo comum a estimativa de peso por parte dos remetentes, por não disporem de meios necessários à pesagem, hipótese em que a quantidade real é determinada no momento da entrega da mercadoria aos estabelecimentos destinatários, que dispõem de equipamentos e profissionais qualificados para a pesagem e classificação da qualidade dos grãos.

Com a obrigatoriedade de emissão da Nota Fiscal de Produtor Eletrônica (NFP-e) nas operações internas, a partir de 1º.5.2024, conforme dispõe a Norma de Procedimento Fiscal (NPF) nº 31/2015 e suas sucessivas alterações, apresenta os seguintes questionamentos:

1. no caso de a quantidade (kg) indicada na NFP-e ser divergente daquela apurada no momento da pesagem dos grãos nos estabelecimentos destinatários, esses podem emitir nota fiscal de entrada (contranota) com a indicação do peso correto e referenciando a nota emitida pelo produtor, conforme esclarecido na Consulta nº 40, de 3 de junho de 2019?

2. A emissão da contranota pelos estabelecimentos

adquirentes é obrigatória ou a escrituração da entrada dos grãos poderá ser efetivada diretamente a partir da NFP-e, conforme esclarecido na Consulta nº 92, de 13 de julho de 2016?

3. Caso seja possível a escrituração da entrada pela NFP-e, como os associados da consulente deverão proceder no caso em que a quantidade indicada pelo produtor rural seja superior, ou inferior, à quantidade aferida no momento da recepção e pesagem da mercadoria no estabelecimento destinatário?

4. Quanto aos produtores rurais inscritos no Cadastro de Produtores Rurais (CAD/PRO) de forma unificada, ou seja, com associados vinculados à produção, será possível recepcionar as mercadorias a partir do CPF do produtor associado ou todas as operações deverão, obrigatoriamente, ser registradas somente no CPF do produtor titular?

5. Na hipótese de o registro ser efetivado apenas no CPF do produtor rural titular, deverão os associados constituírem CAD/PRO individual em relação a uma mesma propriedade?

6. No caso de propriedade familiar, como será feito o desmembramento da titularidade entre os associados, na situação em que emitida apenas uma NFP-e para o total da produção (considerando que, para fins de IRPF e contribuição previdenciária, faz-se necessário o desmembramento)?

**RESPOSTA**

Para análise dos questionamentos apresentados, transcrevem-se dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, vinculados à

matéria exposta:

> *"Art. 244. O contribuinte, excetuado o produtor rural inscrito no CAD/PRO, emitirá nota fiscal (artigos 54 a 56 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajustes SINIEF 5/1971 e 3/1994):*
> *...*
> *g) remetidos por produtor rural inscrito no CAD/PRO, quando a Nota Fiscal de Produtor for emitida nos termos do § 11 do art. 252 deste Regulamento, identificando o número dessa.*
> *...*
> *Art. 251. O produtor rural inscrito no CAD/PRO emitirá Nota Fiscal de Produtor, modelo 4 (art. 58 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajuste SINIEF 9/1997):*
> *I - sempre que promover a saída de bem ou mercadoria;*
> *...*
> *§ 5.º Sem prejuízo do disposto no art. 298 deste Regulamento, quando do reajuste do preço da mercadoria remetida por produtor rural inscrito no CAD/PRO sob a cláusula de "preço a fixar", fica o destinatário da mercadoria autorizado a emitir NF-e para documentar a entrada, em substituição à Nota Fiscal de Produtor complementar que deveria ser emitida, desde que faça constar no campo "NF-ref" o número da nota fiscal original a que se refere.*
> *...*
> *Art. 252. A Nota Fiscal de Produtor conterá as seguintes indicações (art. 58 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970; Ajuste SINIEF 9/1997)*
> *...*
> *§ 11. Os dados referidos nas alíneas "d" e "e" do inciso III e "b" a "e" do inciso IV, ambos do "caput" poderão ser dispensados quando as mercadorias estiverem sujeitas à posterior fixação de preço, indicando-se no documento essa circunstância.".*

Transcrevem-se, também, disposições pertinentes contidas na NPF nº 31, de 9 de abril de 2015, que estabelece procedimentos relativos ao SPR – Sistema Estadual do Produtor Rural:

> *"21. A prestação de contas, a ser realizada na Prefeitura Municipal conveniada, consiste no registro, no SPR, das informações consignadas nas vias fixas das NFP emitidas ou não,*

*apresentadas pelo produtor rural.*
*...*
*21.3. Nas operações realizadas com produtos sujeitos à posterior quantificação ou valoração, a prestação de contas será efetuada com base na nota fiscal emitida para documentar a entrada ou outro documento aprovado pelo fisco, mediante Regime Especial.*
*...*
*25-A. A Nota Fiscal de Produtor Eletrônica - NFP-e, modelo 55, poderá ser utilizada pelo produtor rural inscrito no CAD/PRO ativo, em substituição à NFP, modelo 4, sendo que a sua emissão será:*
*...*
*25-A. 2. obrigatória nas operações internas a partir de 1º de maio de 2024 (Ajuste SINIEF 13/2023)".*

A partir da análise conjunta das regras antes transcritas, constata-se que o produtor rural poderá emitir NFP-e sem preencher os campos referentes ao valor unitário e ao valor total dos produtos, bem como da base de cálculo e do valor da operação, nos termos do § 11 do art. 252 do Regulamento do ICMS, sendo que, nessa situação, como também na hipótese em que a quantificação correta da mercadoria ocorrer em momento posterior ao da emissão da nota fiscal pelo produtor, o contribuinte destinatário poderá emitir contranota, para efeitos de documentar a entrada em seu estabelecimento, conforme se extrai da análise conjunta do disposto na alínea "g" do art. 244 do Regulamento do ICMS com o previsto no subitem 21.3 da NPF nº 31/2015.

Logo, depreende-se dessas prescrições não ser obrigatória a emissão de contranota, por parte do adquirente, na situação em que a NFP-e tenha sido emitida com o preenchimento de todas as informações exigidas, retratando com exatidão a operação praticada, notadamente no que diz respeito à quantidade e ao valor da mercadoria. Nesse caso, a escrituração da entrada por parte do estabelecimento adquirente poderá ser efetivada a partir da NFP-e.
As orientações antes expostas guardam conformidade com as respostas dadas às Consultas nº 40/2019 e nº 92/2016, estando

respondidas, com esses esclarecimentos, as questões de números 1 e 2 apresentadas pela consulente.

A respeito da questão de número 3, convém destacar, conforme se infere do § 5º do art. 251 do Regulamento do ICMS, que a emissão de contranota também não se faz necessária quando o próprio produtor rural emite nota fiscal complementar, para efeitos de ajuste de preço ou de quantidade de mercadoria.

Por conseguinte é possível concluir, em relação às situações em que a quantidade informada pelo produtor rural na NFP-e original for divergente da apurada por ocasião da entrega no estabelecimento destinatário, que as correções necessárias poderão ser efetivadas: (1) por meio de emissão de contranota pelo estabelecimento adquirente, conforme antes já esclarecido; ou (2) mediante emissão, pelo produtor remetente, de NFP-e complementar, no caso de a quantidade real ser superior a informada no documento, ou de emissão, por parte do contribuinte destinatário, de nota fiscal de devolução simbólica parcial, no caso de a quantidade verificada ser inferior a indicada na NFP-e.

Relativamente às demais questões, referentes a inscrições no CAD/PRO com produtores rurais associados vinculados a um produtor rural titular, nos termos previstos no item 3 da NPF nº 31/2015, informa-se que a NFP-e deverá ser emitida com indicação do CPF do produtor titular, devendo ser informado no campo reservado a informações complementares os dados do associado vinculado à produção que está sendo comercializada, quando for o caso. Nessa situação, em que é possível indicar na NFP-e os dados do associado, ainda que em um campo relativo a informações complementares, não se faz necessária a solicitação de inscrição no CAD/PRO para cada associado, sendo esse um familiar ou não.

Por fim, esclarece-se que orientações relativas à emissão de NFP-e constam no Manual de Orientação da Nota

Fiscal de Produtor Eletrônica, que se encontra disponível para consulta pública no sítio eletrônico https://sped.fazenda.pr.gov.br/sites/sped/arquivos_restritos/files/migrados/File/NFPE/MANUAL_APOSTILA_NFPe.pdf.

**PROTOCOLO: 20.993.612-7**

## CONSULTA Nº: 006, de 29 de fevereiro de 2024

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE COM FINS ESPECÍFICOS DE EXPORTAÇÃO. SUBCONTRATAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade de transporte rodoviário de cargas intermunicipal, interestadual e internacional, expõe situação em que empresa comercial exportadora contrata transportadora contribuinte no Estado do Paraná para realização de transporte com fins específicos de exportação, com início no Paraná e destino a terminal marítimo situado no Rio Grande do Sul.

Apresenta, ainda, a hipótese de subcontratação, em que a transportadora subcontratada para a realização do serviço de transporte também é contribuinte paranaense.

Diante do exposto, questiona se a não incidência do imposto, de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 3º do Regulamento do ICMS, alcança a prestação de serviço de transporte executada pela transportadora subcontratada.

**RESPOSTA**

Ressalte-se, inicialmente, que na subcontratação do

serviço de transporte o emitente do documento fiscal é o transportador contratante, nos termos do art. 317 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

No mesmo sentido, a subcontratação de serviço de transporte será firmada na origem da prestação, por opção do prestador de serviço de transporte em não realizar a tarefa por meio próprio. Ou seja, conforme dispõe o § 2º do artigo 329 da norma regulamentar, trata-se de uma prerrogativa do contribuinte, que não lhe retira a condição de efetivo prestador do serviço de transporte.

Portanto, na hipótese de as prestações de serviço de transporte serem realizadas por transportadora subcontratada e atenderem ao disposto nos artigos 317 e 329 do Regulamento do ICMS estão abrangidas pela não incidência do ICMS, conforme disposição expressa contida no inciso XVII do art. 3º do Regulamento do ICMS, implementada com fundamento na interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ (Súmula 649), mediante conjugação do disposto no referido inciso com o inciso I do parágrafo único do mesmo artigo, a seguir transcritos:

> *"CAPÍTULO II*
> *DAS IMUNIDADES, NÃO INCIDÊNCIAS E BENEFÍCIOS FISCAIS*
> *(artigos 3º a 6º)*
> *Art. 3.º O imposto não incide sobre (art. 4º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *(...)*
> *XVII - prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior.".*
> *...*
> *Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II do "caput" a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:*
> *I - empresa comercial exportadora, inclusive "tradings" ou outro estabelecimento da mesma empresa;*
> *II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.".*

Portanto, as prestações de serviço de transporte de

mercadorias destinadas à exportação, em operação abrangida pela não incidência prevista no inciso I do parágrafo único do art. 3º, encontram-se também alcançadas pela não incidência do imposto, tanto quando realizadas pela transportadora contratada como pela subcontratada segundo o disposto nos artigos 317 e 329, todos do Regulamento do ICMS.

**PROTOCOLO:** **21.805.456-0**

**CONSULTA Nº: 007, de 11 de março de 2024**

SÚMULA: ICMS. PRODUTOS DO CÓDIGO 1806.20.00 DA NCM. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01) e detentora de inscrição como substituto tributário, requer esclarecimentos a respeito da sujeição ao regime de substituição tributária do produto creme de avelã, comercializado em embalagem com peso de 3 kg.

Menciona que o produto é classificado pela Receita Federal do Brasil no código 1806.20.00 da NCM, que corresponde à seguinte descrição: Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg.

Entretanto, assinala que o termo creme não é explicitamente mencionado nessa descrição, assim como não consta no texto das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 2169, de 29 de dezembro de 2023, esclarecendo, ainda, que as mercadorias da subposição 1806.20, segundo a Nesh, são normalmente destinados à produção de artigos de chocolate, produtos de padaria ou de confeitaria, sorvetes (gelados) etc., ou para

decoração.

Sob a justificativa de que ausente a palavra creme na descrição dada aos produtos deste código NCM, e levando em consideração que a inclusão no regime de substituição tributária requer que haja correlação entre a descrição da mercadoria, sua classificação fiscal e o segmento ao qual pertence, nos termos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, a consulente manifesta o entendimento de que o creme de avelã, em embalagem de 3 kg, não estaria sujeito a essa sistemática de arrecadação.

Por fim, questiona se está correta sua conclusão.

**RESPOSTA**

O código 1806.20.00 da NCM se encontra relacionado dentre os produtos alimentícios sujeitos à substituição tributária, constando na posição 4-B do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que se transcreve a seguir:

> *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):*
>
> *I - chocolates:*

| POSIÇÃO | CEST | NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| ... | ... | ... | ... |
| 4-B | 17.117.00 | 1806.20.00 | Outras preparações em blocos ou em barras, com peso superior a 2kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2kg |
| ... | ... | ... | ... |

Transcreve-se, também, a descrição dada pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ao código 1806.20.00:

| | |
|---|---|
| 18.06 | Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau. |
| ... | ... |
| 1806.20.00 | - Outras preparações em blocos ou em barras, de peso |

| | |
|---|---|
| | superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg |
| ... | ... |

Verifica-se do confronto dessas normas que a descrição dos produtos correspondente à posição 4-B do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS repete a redação contida na NCM.

Desse modo, é possível afirmar que todos os produtos classificados no código 1806.20.00, segundo as disposições da NCM e explicações contidas na Nesh, estão submetidos à substituição tributária, pois inseridos, cumulativamente, por sua classificação fiscal, descrição e segmento econômico, na posição 4-B do inciso I do art. 118, antes transcrito.

Considerando que é do contribuinte, notadamente do fabricante, a responsabilidade pela classificação fiscal da mercadoria em códigos da NCM, e da Receita Federal do Brasil a competência da elucidar quaisquer dúvidas a respeito, informa-se que o creme de avelã, comercializado em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg, caso esteja classificado no código 1806.20.00 da NCM, encontra-se submetido ao regime de substituição tributária nas operações destinadas a comerciantes paranaenses.

**PROTOCOLO: 21.606.795-9**

**CONSULTA Nº: 008, de 15 de março de 2024**

SÚMULA: ICMS. DESDOBRAMENTO DE NCM. BENEFÍCIO

FISCAL. CONDIÇÕES.

A consulente, cadastrada com a atividade de "fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente" (CNAE 2790-2/99), informa que realiza venda de painéis elétricos, classificados no código 8537.20.90 da NCM, a Centrais Geradoras Hidrelétricas (CGHs) e a Pequenas Centrais Hidrelétricas (PCHs).

Aduz que o item 22 do Anexo V do Regulamento do ICMS prevê isenção do imposto nas saídas internas de quadros de comando, classificados no código 8537.20.00 da NCM, divergindo, portanto, da classificação fiscal adotada pela consulente.

Reporta-se ao Convênio ICMS 117/1996, o qual firma o entendimento 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 em relação às mercadorias e bens classificados nos referidos códigos.

Posto isso, questiona se as operações de saídas de painéis elétricos, para as destinatárias antes especificadas, estão contempladas pela isenção do ICMS.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se excertos do item 22 do Anexo V do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que tem vínculo com a matéria questionada:

*"ANEXO V*
*DAS ISENÇÕES*

*[...]*
*22 Saídas internas, e relativamente ao diferencial de alíquotas, das máquinas, aparelhos e equipamentos industriais a seguir relacionados, destinados às* ***CENTRAIS GERADORAS HIDRELÉTRICAS – CGHs ou às PEQUENAS CENTRAIS HIDRELÉTRICAS – PCHs****, definidas conforme Resolução n. 652, de 9 de dezembro de 2003, da Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel (Convênios ICMS 42/2012 e 100/2013):*

| POSIÇÃO | NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|---|
| [...] | | |
| 29 | 8537.20.00 | Quadro de comando |
| 30 | 8537.20.00 | Quadro de comando de NT e MT |
| [...]" | | |

Transcreve-se também a posição 85.37 da Tabela de Incidência da TIPI, aprovada pelo Decreto Federal nº 11.158/2022:

| "NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|
| 85.37 | Quadros, painéis, consoles, cabinas, armários e outros suportes com dois ou mais aparelhos das posições 85.35 ou 85.36, para comando elétrico ou distribuição de energia elétrica, incluindo os que incorporem instrumentos ou aparelhos do Capítulo 90, bem como os aparelhos de comando numérico, exceto os aparelhos |

| | |
|---|---|
| | de comutação da posição 85.17. |
| | [...] |
| 8537.20 | –Para uma tensão superior a 1.000 V |
| 8537.20.10 | Subestações isoladas a gás (GIS – Gas–Insulated Switchgear ou HIS – Highly Integrated Switchgear), para uma tensão superior a 52 kV |
| 8537.20.90 | – Outros" |

Registre–se, que o código 8537.20.00 da NCM foi extinto pela alínea "b" do art. 4º da Resolução CAMEX nº 82, de 15/12/2009, sendo criados, em substituição, os códigos 8537.20.10 e 8537.20.90 da NCM.

O Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que a alteração de código de produtos 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, conforme dispõe o art. 1º do Decreto nº 6.498/2010, editado com fundamento no Convênio ICMS 117/1996 (precedentes: Consultas nº 7, de 31 de janeiro de 2003, nº 26, de 16 de março de 2017, nº 15, de 9 de fevereiro de 2021, e nº 40, de 10 de maio de 2022).

Logo, se os painéis elétricos comercializados pela consulente, classificados no código 8537.20.90 com destino a Centrais Hidrelétricas Geradoras ou a Pequenas Centrais Hidrelétricas, inserem–se na descrição quadros de comando, as operações de saídas desses produtos estão contempladas pela isenção do ICMS prevista no transcrito item 22 do Anexo V.

**PROTOCOLO: 21.629.608-7**

## CONSULTA Nº: 009, de 15 de março de 2024

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO DE ASFALTO ECOLÓGICO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de "fabricação de outros produtos minerais não-metálicos não especificados anteriormente" (CNAE 2399-1/99), informa que produz "asfalto ecológico" ou "asfalto de borracha", classificado no código 2713.20.00 da NCM, que é um cimento asfáltico de petróleo modificado, constituído de 15% a 25% de borracha moída de pneus usados.

Aduz que as operações com "asfalto ecológico" e a parcela do imposto diferido relativamente às operações com insumos destinados à produção do citado produto estão contempladas pela isenção do ICMS, conforme dispõem, respectivamente, os itens 23 e 23-A do Anexo V do Regulamento do ICMS.

Esclarece que para a produção do "asfalto ecológico", além da borracha moída de pneus, são agregadas outras matérias-primas adquiridas no mercado interno e no exterior.

Informa que as operações de importação de matérias-primas utilizadas na produção do "asfalto ecológico" usufruem: (1) da suspensão do ICMS nos termos do art. 458; (2) do diferimento parcial nos termos do inciso I do art. 28 do Anexo VIII; e (3) do crédito presumido de que trata o item 40 do Anexo VII, todos do Regulamento do ICMS. Menciona, ainda,

que a nota 6 do referido item 40 do Anexo VII prevê o estorno do crédito presumido na hipótese de ocorrer a posterior saída de mercadorias com isenção de ICMS, mesmo na hipótese de haver expressa manutenção de créditos.

Assevera que também adquire matéria-prima no mercado interno, para a produção do referido asfalto, com diferimento parcial do imposto, de modo que a carga tributária corresponda a 12%. Entretanto, considerando que a saída do produto final está albergada pela isenção do ICMS nos termos do item 23 do Anexo V da norma regulamentar, sem manutenção de créditos, informa que efetua o estorno dos créditos apropriados, em cumprimento ao disposto no inciso II do art. 45 do Regulamento do ICMS.

Cita o art. 24 do Anexo VIII da norma regulamentar, o qual dispõe que, na hipótese em que mercadoria adquirida com diferimento não for objeto de nova operação tributável ou quando essa se submeta a isenção ou não incidência, cumpre ao promotor da operação proceder ao recolhimento do ICMS diferido nas etapas anteriores, ressalvado o disposto no § 2º do art. 46 da mesma norma regulamentar, para afirmar que esse dispositivo dispensa o pagamento do imposto diferido ou suspenso para as operações tratadas no referido art. 46, em relação às quais não se exige a anulação dos créditos pelas entradas.

Reporta-se aos incisos V e VI do art. 21 do Regulamento do ICMS, que dispõem sobre a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS quando do encerramento das fases de diferimento ou suspensão, e menciona o Boletim Informativo nº 27, de 15 de outubro de 2018, expedido pela Receita Estadual, que trata desse recolhimento, e aduz que tem dificuldade para compreender se é devido o pagamento do imposto suspenso e da parcela diferida, correspondentes às aquisições de matérias-primas importadas utilizadas na produção do "asfalto ecológico", uma vez que que a importação desses produtos está contemplada pela suspensão do ICMS e pelo diferimento parcial

do pagamento do imposto.

Expõe seu entendimento de que a interpretação conjunta do disposto no § 2º do art. 46 e no item 23-A do Anexo V dispensaria o pagamento do imposto suspenso e da parcela diferida relativos à operação de importação das matérias-primas utilizadas na produção de "asfalto ecológico", ficando obrigado somente a estornar o montante correspondente ao crédito presumido, em cumprimento ao contido na nota 6 do item 40 do Anexo VII, todos do Regulamento do ICMS.

Por fim, questiona se está correta a sua conclusão.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se excertos dos dispositivos vinculados com a dúvida da consulente:

> *"RICMS/2017*
>
> *Art. 46. Não se exigirá a anulação do crédito em relação:*
> *[...]*
> *II - aos itens dos Anexos V e VI em que haja expressa previsão de manutenção do crédito;*
> *[...]*
> *§ 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.*
> *[...]*
> *Art. 458. Fica concedida ao estabelecimento industrial que realizar a importação de mercadoria por meio dos portos de Paranaguá e Antonina, e de aeroportos paranaenses, com desembaraço aduaneiro no Estado, a suspensão do pagamento do imposto devido nessa operação, quando da aquisição de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu processo produtivo (Lei n. 14.985, de 6 de janeiro de 2006).*

*[...]*
*§ 3.º Em relação às aquisições de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu processo produtivo, o pagamento do imposto suspenso será efetuado por ocasião da saída dos produtos industrializados, incorporado ao seu débito.*
*[...]*
*Art. 464. O tratamento tributário de que trata esta Seção se aplica cumulativamente com o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII.*
*[...]*
*ANEXO V*
*DAS ISENÇÕES*
*[...]*
*23 Operações, até 30.4.2024, com CIMENTO ASFÁLTICO DE PETRÓLEO constituído de no mínimo 15% (quinze por cento) e no máximo 25% (vinte e cinco por cento) de borracha moída de pneus usados, classificado no código 2713.20.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (Convênio ICMS 31/2006; Convênio ICMS 49/2017).*
*23-A Até 30.4.2024, o pagamento da parcela do ICMS diferido de que trata o art. 28 do Anexo VIII deste Regulamento relativamente às operações internas com CIMENTO ASFÁLTICO DE PETRÓLEO, classificado no código 2713.20.00 da NCM, quando destinado à produção da mercadoria de que trata o item 23 deste Anexo, considerado o disposto no art. 24 do Anexo VIII deste Regulamento (Convênios ICMS 31/2006 e 222/2019).*
*[...]*
*ANEXO VII*
*DO CRÉDITO PRESUMIDO*
*[...]*
*40 Importação, por meio dos PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA e de aeroportos paranaenses, de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, promovida por estabelecimento industrial, para ser utilizado em seu processo produtivo, equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de 8% (oito por cento).*
*Notas:*
*[...]*
*6. independentemente de previsão expressa de manutenção de crédito, a posterior saída das mercadorias em operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento), a posterior saída da mercadoria industrializada beneficiada com a imunidade em razão de exportação para o exterior, bem como em*

*operações isentas ou não tributadas, acarretará o estorno do crédito presumido escriturado, ou, no caso de operações de saída beneficiadas com redução na base de cálculo, o estorno proporcional, exceto na saída para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, ou esteja sujeita ao diferimento.*
*[...]*
*ANEXO VIII*
*DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
*[...]*
*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.*
*Parágrafo único. Na hipótese deste artigo o imposto corresponderá ao valor que deixou de ser pago no preço de aquisição da mercadoria em decorrência do diferimento.".*

Primeiramente, registre-se que a dispensa para pagamento do ICMS suspenso ou diferido de que trata o § 2º do art. 46 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, somente é aplicável às hipóteses de isenção e de redução de base de cálculo, de que tratam os Anexos V e VI do mesmo diploma regulamentar, em que haja previsão de manutenção de créditos.

No caso mencionado pela consulente, registre-se que o item 23 do Anexo V concede isenção do ICMS nas operações com cimento asfáltico de petróleo, constituído de 15% a 25% de borracha moída de pneus usados, classificado no código 2713.20.00 da NCM, denominado de "asfalto ecológico", sem prever a manutenção de créditos. Desse modo, em regra, a consulente estaria obrigada ao recolhimento do imposto suspenso e do parcialmente diferido, relativamente às aquisições de todos os insumos utilizados na sua produção, que foram adquiridos em operações abrangidas por suspensão ou diferimento.

Entretanto, relativamente à parcela do imposto que foi diferida nos termos do art. 28 do Anexo VIII quando das

aquisições internas (incluídas as importações) de cimento asfáltico de petróleo, utilizado como matéria-prima na fabricação de "asfalto ecológico" (item 23 do Anexo V), não é devido seu recolhimento, em razão da regra de isenção prevista no item 23-A do Anexo V, todos do Regulamento do ICMS.

Na hipótese de importação de cimento asfáltico de petróleo, a ser utilizado pela consulente na fabricação de "asfalto ecológico", o pagamento do imposto suspenso no momento do desembaraço aduaneiro deveria ser efetuado por ocasião da saída do produto industrializado, incorporado ao débito da operação, conforme prevê o § 3º do art. 489 da norma regulamentar. Entretanto, estando essa saída abrangida por isenção do ICMS (item 23 do Anexo V), o valor do imposto suspenso deve ser recolhido, em razão do que prevê o § 2º do art. 46, porquanto apenas a parcela diferida está dispensada de seu recolhimento, pois contemplada pela isenção do item 23-A do Anexo V. Desse modo, cabe a consulente, além de proceder ao estorno do valor do crédito presumido, conforme prevê a nota 6 do item 40 do Anexo VII, também efetuar o débito correspondente ao imposto suspenso por ocasião da importação, por não haver regra dispensando esse recolhimento.

Destaca-se, por fim, em relação às demais matérias-primas utilizadas na produção de "asfalto ecológico", cuja saída está contemplada por isenção, que deve a consulente, além de estornar os créditos pelas entradas, efetuar o pagamento do imposto suspenso e do parcialmente diferido, em relação a todas as aquisições internas, inclusive de importação.

**PROTOCOLO:** **21.629.739-3**

**CONSULTA Nº: 010, de 18 de março de 2024**

SÚMULA: ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A NÃO CONTRIBUINTE. ISENÇÃO. ESTORNO DE CRÉDITOS

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de "fabricação de outros produtos de minerais não-metálicos não especificados anteriormente" (CNAE 2399-1/99), informa que industrializa e distribui produtos asfálticos, tendo como principais clientes empresas do ramo de construção civil e órgãos públicos, todos considerados consumidores finais para efeitos do ICMS.

Expõe que produz "asfalto ecológico", que é um cimento asfáltico de petróleo modificado por borracha moída de pneus inservíveis (15% a 25% de sua composição), classificado no código 2713.20.00 da NCM, sendo o Paraná signatário do Convênio ICMS 31/2006, que autoriza a concessão de isenção de imposto nas operações com o referido produto, regra que foi internalizada por meio do item 23 do Anexo V do Regulamento do ICMS. Destaca que essa isenção não prevê manutenção dos créditos pelas entradas, de modo que esses devem ser estornados, conforme dispõe o inciso II do art. 45, também Regulamento do ICMS.

Esclarece, ainda, relativamente às vendas interestaduais de "asfalto ecológico" destinadas a clientes do ramo da construção civil, que adquirem o produto para uso em obras de pavimentação, e que se encontram domiciliados em Estados não signatários do Convênio ICMS 31/2006, haver a incidência do diferencial de alíquotas relativo a operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto (Difal).

Nessa situação, aduz ter dúvidas acerca de como deve proceder em relação ao estorno dos créditos pelas entradas, uma vez que a isenção contempla somente o ICMS devido ao Paraná, sendo tributada a parcela correspondente ao Difal, que tem como sujeito ativo a unidade federada de destino, mas cuja responsabilidade pelo pagamento é do remetente. Conclui, sob essa perspectiva, que não há isenção total de imposto nas vendas interestaduais de "asfalto ecológico" destinadas a

consumidores finais domiciliados em unidades federadas não signatárias do convênio antes referido, em razão da incidência do Difal.

Para cumprimento da obrigação de estorno de créditos, menciona que não tem considerado o percentual pago a título de Difal, utilizando a alíquota destacada nas notas fiscais de aquisição dos insumos empregados na produção para fins de determinação dos valores a estornar.

Contudo, assinala haver um aumento de carga tributária nas saídas destinadas a Estados não signatários do Convênio ICMS 31/2006, quando comparada à carga incidente nas vendas a consumidores finais situados em unidades signatárias do acordo e que o implementaram em suas legislações.

Diante desse quadro, com enfoque na regra constitucional da não cumulatividade, entende que não haveria óbices à manutenção de créditos proporcionalmente ao débito de imposto devido a título de Difal.

Expostos os fatos, questiona se está correta sua conclusão de que devem ser estornados proporcionalmente à parcela isenta de imposto, e por conseguinte mantidos em relação ao Difal, os créditos decorrentes de entradas de insumos destinados à produção de "asfalto ecológico", na hipótese em que destinado a consumidor final não contribuinte do ICMS domiciliado em unidade federada que não implementou a isenção de imposto de que trata o Convênio ICMS 31/2006.

**RESPOSTA**

Acerca da matéria, cabe destacar o previsto no art. 20-A da Lei Complementar Federal nº 87/1996, introduzido pelo Lei Complementar Federal nº 190/2022, editada para

regulamentar a cobrança de ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores finais:

> *"Art. 20-A. Nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.".*

Esse artigo, implementado no art. 24-B da Lei nº 11.580/1996, ao determinar que os créditos relativos às operações e prestações anteriores somente poderão ser compensados com débitos devidos ao Estado de origem, veda a utilização de quaisquer créditos decorrentes de entradas para compensação com débitos referentes ao Difal devido à unidade federada de destino, na hipótese de saídas interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Essa regra fixa que créditos decorrentes de entradas estão vinculados, unicamente, a débitos de imposto devidos ao Estado de origem. Ou seja, estabelece haver compensação, entre o imposto que for devido e o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, quando o débito for referente a importância devida à unidade federada de origem.

Desse modo, responde-se à consulente que em relação a saídas interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS, abrangidas por regra de isenção sem previsão de manutenção de créditos, devem ser estornados em sua integralidade os créditos pelas entradas, independentemente de a desoneração ser ou não aplicável na unidade federada de destino, justamente por não haver relação de correspondência, por expressa determinação legal, entre esses créditos com débitos relativos ao Difal.

Sob a mesma motivação, contribuintes remetentes, quando dispensados do pagamento do Difal em razão de regras de isenção concedidas pela unidade federada de destino, ainda que sem previsão de manutenção de créditos, não estão sujeitos ao

seu estorno proporcional, uma vez que tais créditos possuem relação de correspondência (compensação) somente com débitos devidos ao Estado em que domiciliado o estabelecimento promovedor da operação.

**PROTOCOLO: 21.497.585-8**

**CONSULTA Nº: 011, de 22 de março de 2024**

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUPLEMENTOS ALIMENTARES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS. APLICABILIDADE.

A consulente, empresa sediada no Estado do São Paulo e cadastrada no CNPJ com a atividade principal de fabricação de medicamentos para uso veterinário (CNAE 21.22-0/00) e com atividade secundária de fabricação de alimentos para animais (CNAE 10.66-0/00), dentre outras, informa ter dúvidas quanto à aplicação da substituição tributária, prevista no art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, às operações com suplementos alimentares, classificados no código 2309.90.90 da NCM, destinados a animais domésticos.

Expõe seu entendimento de que os produtos que fabrica, apesar de estarem abrangidos pela posição 23.09 da NCM, não podem ser considerados ração animal, por se destinarem a suprir uma necessidade nutricional específica de animais de pequeno porte e não sua alimentação completa.

Para corroborar esse entendimento, cita o disposto nos incisos I e III do § 1º do art. 42 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, que conceituam ração e suplemento alimentar.

Indaga se está correto seu entendimento.

**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 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) |

> *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, Bahia, 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 (Protocolo ICMS 85/2019)."*

*...*

Esclarece-se que o Setor Consultivo, ao analisar a tributação de produtos para alimentação de animais domésticos classificados na posição 23.09 da NCM, que compreende os suplementos alimentares, tem reiteradamente manifestado orientação de que todas as preparações prontas para consumo, capazes de suprir quaisquer das necessidades nutritivas dos animais tipo "pet", sujeitam-se ao regime da substituição tributária, ainda que não apresentem a característica de alimento completo (precedentes: Consulta nº 46/2018, nº 7/2019, nº 42/2020 e nº 54/2021).

Tal entendimento se fundamenta na definição de ração utilizada pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), em dicionários da língua portuguesa, e nos esclarecimentos a seguir expostos, conforme explicitado nas respostas antes mencionadas.

Para a determinação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, a legislação adotou a posição 23.09 da NCM, que inclui, de forma genérica, todas as preparações utilizadas na alimentação de animais, sejam aquelas destinadas à alimentação completa ou aquelas que apenas tem o objetivo de suplementação. Caso a intenção do legislador fosse restringir a aplicação da substituição tributária apenas aos alimentos completos, teria adotado expressamente o código específico 2309.90.10, que corresponde à descrição "Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)".

Observa-se, ainda, do inteiro teor da posição 23.09 da NCM, que não consta o termo "ração", confirmando o indicativo de generalidade dos produtos inseridos na regra da substituição tributária, que assinala "ração" na acepção de "porção" de alimento, sem a condicionante de se caracterizar como alimento completo, sendo oportuno citar, também, a Súmula 87 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reconheceu a inclusão de concentrados e de suplementos em regra de isenção de ICMS prevista para rações, conforme manifestado na Consulta nº 54/2021.

Quanto aos conceitos de ração e suplemento alimentar, dispostos nos incisos I e III do § 1º do art. 42 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, esclarece-se que são aplicáveis aos insumos agropecuários destinados à alimentação de animais de grande porte e não domésticos.

Pelas razões expostas, confirma-se que as operações com suplementos alimentares classificados no código 2309.90.90 da NCM destinadas a revendedores paranaense estão sujeitas à substituição tributária prevista no art. 128 do Anexo IX antes transcrito.

**PROTOCOLO: 21.770.818-4**

**CONSULTA Nº: 012, de 4 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. MANGUEIRAS E TUBOS DE VÁCUO. SEGMENTOS DE AUTOPEÇAS E DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDIÇÕES DE APLICABILIDADE.

A consulente, estabelecimento matriz localizado no

Rio Grande do Sul e com filiais em outras unidades federadas, informa que tem como atividade econômica principal a fabricação de escovas, pincéis e vassouras, dentre outros produtos.

Aduz que comercializa, com revendedores paranaenses e estabelecimentos que prestam assistência técnica, peças de reposição, como mangueiras e tubos de vácuo, classificados no código 3917.39.00 da NCM, utilizados em ferramentas elétricas por ela importadas, tais como lixadeiras, aspiradores, misturadores, dentre outras.

Enfatiza que tais ferramentas, de uso profissional, possuem correlação com produtos utilizados no ramo de construção civil, podendo, de igual maneira, serem utilizados na indústria. Entretanto, ainda que as ferramentas sejam utilizadas no âmbito da construção civil, não vislumbra a possibilidade de suas peças de reposição, por si só, serem consideradas materiais de construção.

Afirma, para efeitos de inclusão de determinada mercadoria nas regras da substituição tributária, que essa deverá estar enquadrada, cumulativamente, na descrição, no segmento e nos códigos NCM especificados na norma, conforme preconiza o § 1º da Cláusula 7ª do Convênio ICMS 142/2018.

Posto isso, questiona se as operações com mangueiras e tubos de vácuo, classificados no código 3917.39.00 da NCM, que se constituem em peças de reposição das ferramentas antes especificadas sujeitam-se ao regime de substituição tributária.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se excertos de

dispositivos do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com a dúvida apresentada:

> *"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 |
|---|---|---|---|
| [...] | | | |
| 2 | 01.002.00 | 39.17 | Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos .... |

[...]

*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):*

| POSIÇÃO | CEST | NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|---|---|
| [...] | | | |
| 4 | 10.006.00 | 39.17 | Tubos e seus acessórios (por exemplo: juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plásticos, para uso na construção ... |

*§ 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)."*

Transcreve-se, também, excertos da descrição dada pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para a posição 39.17:

| | |
|---|---|
| 39.17 | Tubos e seus acessórios (por exemplo, juntas, cotovelos, flanges, uniões), de plástico |
| | [...] |
| 3917.3 | -- Outros Tubos |
| 3917.31 | Outros Tubos: |
| 3917.31.00 | --Tubos flexíveis podendo suportar uma pressão mínima de 27,6 Mpa |
| 3917.32 | --Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, sem acessórios |
| [...] | |
| 3917.33.00 | --Outros, não reforçados com outras matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios |
| 3917.39.00 | --Outros, não reforçados com outras |

| | |
|---|---|
| | matérias, nem associados de outra forma com outras matérias, com acessórios |

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 indicados 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 (precedentes: 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).

Por fim, registre-se ser do contribuinte, notadamente do fabricante e do importador, a identificação das finalidades e usos de mercadorias que produz ou importa, bem como a responsabilidade por sua classificação fiscal na NCM.

**PROTOCOLO: 21.555.454-6**

**CONSULTA Nº: 013, de 5 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO INDIRETA. NÃO INCIDÊNCIA.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de fabricação de açúcar em bruto (1071-6/00) e com a secundária de fabricação de álcool (1931-4/00), informa que o açúcar que produz, classificado no código 1701.14.00 da NCM (Outros açúcares de cana), tem como principal destino o exterior.

Esclarece que revende a mercadoria para empresa comercial exportadora, a qual fica responsável pela exportação e pela declaração do respectivo despacho aduaneiro, caracterizando exportação na modalidade indireta.

Expõe que, atualmente, a responsabilidade pela contratação do serviço de transporte de seu estabelecimento até os portos de escoamento, situados no Paraná e em São Paulo, é da empresa compradora, mas que pretende alterar esse procedimento, para que a própria consulente fique responsável pela contratação do transporte dos produtos até os portos de embarque.

Nessa situação, questiona se poderá se creditar do imposto destacado no conhecimento de transporte, tanto em relação às prestações iniciadas no Paraná com destino ao Porto de Santos quanto em relação àquelas com início e término em território paranaense, fazendo referência, em relação às prestações internas, à regra de isenção disposta no item 124 do Anexo V do Regulamento do ICMS.

**RESPOSTA**

Para a formulação da resposta, parte-se do

---

pressuposto que as operações realizadas pela consulente atendem ao disposto no parágrafo único do art. 3º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, que se transcreve, o qual tem por fundamento regra de não incidência disposta na Lei Complementar Federal nº 87/1996 e na Lei nº 11.580/1996:

> *"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;*
> *...*
> *Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II do "caput" a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:*
> *I - empresa comercial exportadora, inclusive "tradings" ou outro estabelecimento da mesma empresa;*
> *II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.*
> *...*
> *XVII - prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior"*

Nessa situação, devem ser observados, pela consulente e pela empresa comercial exportadora, destinatária da mercadoria e responsável por promover a exportação no prazo previsto na legislação, os procedimentos operacionais estabelecidos para operações e prestações realizadas com o fim específico de exportação, dispostos nos artigos 505 a 517 do Regulamento do ICMS.

Por seu turno, em relação ao tratamento tributário a ser dado às prestações de serviço de transporte vinculadas a mercadorias destinadas ao exterior, menciona-se ter sido introduzido, pelo Decreto nº 1.409, de 13 de abril de 2023, o inciso XVII, também antes transcrito, ao "caput" do art. 3º do Regulamento do ICMS, com o fim de esclarecer que essas também estão abrangidas pela não incidência de que trata o parágrafo

único do mesmo artigo. Por essa razão, pelo mesmo decreto, foi revogada a isenção prevista no item 125 do Anexo V, também da norma regulamentar.

Essas disposições regulamentares decorrem de consolidada jurisprudência do STJ – Superior Tribunal de Justiça, retratada na Súmula nº 649, que apresenta a seguinte redação: "Não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior".

Segundo o STJ, o inciso II do "caput" do art. 3º da Lei Complementar Federal nº 87/1996, ao determinar que não incide ICMS sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, compreende também o transporte intermunicipal e interestadual da mercadoria a ser exportada, ou seja, as etapas intermediárias de transporte, desde que as prestações estejam relacionadas a saídas de mercadorias realizadas com fim específico de exportação.

Logo, não havendo incidência de ICMS nas prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais iniciadas neste Estado que destinem mercadorias ao exterior, que é a situação das operações promovidas pela consulente com fim específico de exportação destinadas a comerciais exportadoras, inexiste direito de crédito por parte do tomador desses serviços. Por conseguinte, em relação a tais prestações, quando iniciadas e finalizadas em território paranaense, perde seu objeto a regra de isenção prevista no item 124 do Anexo V do Regulamento do ICMS, haja vista que alcançadas pela não incidência do imposto.

**PROTOCOLO: 21.788.773-9**

**CONSULTA Nº: 014, de 4 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. MEDICAMENTOS. BASE DE CÁLCULO.

DIFERIMENTO PARCIAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A consulente, cadastrada com a atividade principal de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE 4644-3/01) e, dentre as atividades secundárias, com a de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 4646-0/01), possuidora de inscrição como contribuinte substituto tributário, informa que realiza vendas internas com produtos sujeito à substituição tributária, nos termos dos artigos 125 a 127 do Anexo IX, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos, observando a alíquota disposta no inciso V do art. 17 e o diferimento parcial de que trata o inciso I do art. 28 do Anexo VIII, todos do Regulamento do ICMS.

Esclarece que sua dúvida reside na aplicação e no alcance da regra de diferimento parcial antes mencionada, questionando se é aplicável somente em relação ao imposto correspondente à operação própria ou se alcança também o ICMS devido por substituição tributária.

Indaga ainda, que alíquota e base de cálculo devem constar na nota fiscal que documenta a saída das mercadorias.

**RESPOSTA**

Quanto ao diferimento parcial do imposto previsto no inciso I do "caput" do art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, de forma que a carga tributária da operação corresponda a percentual equivalente a 12%, aplica-se às saídas internas realizadas entre contribuintes e nas importações, em relação a

mercadorias submetidas à alíquota interna geral (alínea "a" do inciso I) e também a outras sujeitas a alíquotas internas superiores à geral, como é o caso de perfumes e cosméticos, classificados nos códigos 33.03, 33.04, 33.05, exceto 3305.10.00, e 33.07, exceto 3307.20, da NCM (alínea "c" do inciso I), observadas ainda as vedações e os critérios dispostos nos §§ 1º a 6º do referido art. 28.

Considerado o segmento econômico em que atua, constata-se que a consulente comercializa, como atacadista, medicamentos e produtos de higiene pessoal e cosméticos, como regra, estando tais produtos sujeitos à substituição tributária de que tratam a Seção XII – Das Operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador (artigos 96 a 98) e a Seção XXIV – Das Operações com Produtos Farmacêuticos (artigos 125 a 127), do Regulamento do ICMS. Relativamente aos produtos relacionados ao segmento farmacêutico, a consulente, como estabelecimento distribuidor, exerce a condição de substituto tributário e, em relação às demais mercadorias sujeitas à substituição tributária, fica responsável pela retenção do imposto, na hipótese de adquiri-las de remetente que não seja eleito substituto tributário.

Tendo em vista que o diferimento parcial somente alcança saídas internas realizadas entre contribuintes, o imposto devido pela consulente a título de substituição tributária, que compreende o incidente nas operações subsequentes até o consumidor final, deve ser calculado considerando a alíquota interna a que submetida a mercadoria.

Frise-se que essa orientação, de que apenas o imposto devido pela operação própria deve ser calculado com aplicação do diferimento parcial, consta no Boletim Informativo nº 12/2015, divulgado em 22 de abril de 2015 e disponível em http://boletim.fazenda.pr.gov.br/boletins/item/2015/12, estando também expressa no art. 3º da Norma de Procedimento

Fiscal (NPF) nº 38/2022, que assim dispõe:

> *"Art. 3.º Nas operações abrangidas por diferimento parcial sujeitas ao regime de substituição tributária, deverá ser emitida Nota Fiscal eletrônica, modelo 55, que além dos demais requisitos previstos em legislação, deverá conter:*
> *I – no campo CST, o grupo de tributação do ICMS: "Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária" (ICMS10);*
> *II – no campo "Valor da BC do ICMS" (vBC), a base de cálculo conforme prevista no art. 28 do Anexo VIII do RICMS;*
> *III – no campo "Alíquota do imposto" (pICMS), a alíquota de 12%;*
> *IV – no campo "Valor da BC do ICMS ST" (vBCST), o valor sem a aplicação do diferimento parcial.*
> *V – no campo "Informações Adicionais de Interesse do Fisco" (infAdFisco), o respectivo código de benefício fiscal, quando houver, e a expressão: "ICMS parcialmente diferido no montante de R$ ...., conforme art. 28 do Anexo VIII do RICMS";*
> *VI – não preencher o Código de Benefício Fiscal no campo próprio (cBenef), para evitar que a nota seja rejeitada com o código 928 – "Rejeição: Informado código de benefício fiscal para CST sem benefício fiscal";*
> *VII – preencher, no Grupo Observações de uso livre (para o item da NF-e), o Grupo de observações de uso livre do Fisco (obsFisco), informando no atributo Identificação do Campo (xCampo) o literal "cBenef" e no campo Conteúdo do campo (xTexto) o código de benefício fiscal aplicável à operação, conforme tabela de Códigos de Benefício Fiscal publicada no Portal da Secretaria de Estado da Fazenda, quando for o caso.".*

É oportuno destacar que o antes transcrito deve ser interpretado conjuntamente com o previsto no art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que dispõe sobre as regras gerais aplicáveis à determinação do imposto devido por substituição tributária, notadamente quanto ao determinado no § 7º, que apresenta a seguinte redação:

> *"§ 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.".*

Isso porque a aplicabilidade do diferimento parcial (carga tributária de 12%) para o cálculo do ICMS devido pela operação própria praticada pelo substituto, quando a carga a que submetida a operação com o consumidor final é superior a 12%, impõe o ajuste da MVA – Margem de Valor Agregado, ou seja, requer a agregação de percentual superior ao da MVA original, para efeitos de apuração da base de cálculo da substituição tributária, como ocorre em relação às operações interestaduais, quando a alíquota interna da unidade federada de destino for superior à alíquota interestadual.

Esse ajuste decorre do fato de a base de cálculo da operação própria resultar inferior ao montante que seria apurado caso a operação não estivesse contemplada pelo diferimento parcial e fosse exigido imposto em conformidade com a alíquota a que submetida a mercadoria, haja vista que, para efeitos de determinação do montante do imposto que integra a base de cálculo, deve ser considerado o percentual de carga tributária efetiva a que submetida a operação, conforme dispõe o § 15 do art. 8º do Regulamento do ICMS.

Cabe destacar ainda, em se tratando de medicamentos em relação aos quais a base de cálculo para retenção do imposto corresponde ao Preço Máximo ao Consumidor – PMC sugerido pelos fabricantes (divulgado nas listas de preços mensalmente publicadas em revistas especializadas de grande circulação, de acordo com a resolução vigente editada pela Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED), ou, na falta deste preço ou de revista especializada credenciada, ao PMC fixado pela CMED (publicado periodicamente no sítio eletrônico da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA), conforme estabelece o "caput" do art. 126 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que o preço a ser considerado é aquele divulgado segundo a alíquota aplicável na operação com o consumidor final, observada a redução geral prevista no § 3º

do art. 126, e não o previsto para a carga tributária de 12%.

À vista de todo o exposto, responde-se à consulente que na nota fiscal que documenta a saída de mercadoria sujeita à substituição tributária a revendedores paranaenses, quando a operação estiver submetida ao diferimento parcial, deve ser informada a base de cálculo relativa à operação própria, calculada conforme antes explicitado, considerando a carga tributária exigida, que é de 12%, sendo esse o percentual a ser indicado no campo correspondente à alíquota, além de destacado o valor do imposto, que corresponde ao resultado da multiplicação da base de cálculo pelo percentual de 12%.

Ainda, deve ser informada a base de cálculo de retenção, levando em conta a regra aplicável a cada mercadoria. Para as situações em que a base de cálculo deve ser apurada mediante agregação da MVA, o percentual original deverá ser reajustado mediante aplicação da fórmula prevista no § 5º do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, conforme estabelece o § 7º desse mesmo artigo, e no caso de haver PMC divulgado para o produto, a base de cálculo referente à substituição tributária corresponderá a esse preço, dimensionado considerando a alíquota aplicável na venda a consumidor final e reduzido na forma do § 3º do art. 126 do mesmo Anexo IX.

Também deverá ser indicado o imposto devido por substituição tributária, calculado mediante aplicação da alíquota vigente para as operações internas sobre a respectiva base de cálculo de retenção e deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria, com a citação do CST – Código de Situação Tributária – 10 (Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária), conforme orientado no Boletim Informativo nº 12/2015, e consignadas as demais informações complementares, nos termos previstos no art. 3º da NPF nº 38/2022.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

**PROTOCOLO: 21.825.941-3**

**CONSULTA Nº: 015, de 4 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. CRÉDITOS ACUMULADOS. CONSIDERAÇÕES.

A consulente, tendo como atividade principal cadastrada o comércio varejista de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação (CNAE 4789-0/04) e como atividade secundária, dentre outras, a fabricação de alimentos para animais (1066-0/00), informa que realiza operações abrangidas por diferimento total ou parcial do imposto ou com mercadorias submetidas à substituição tributária, situações que, aduz, repercutem no acúmulo de créditos.

Discorre sobre a diferenciação entre "saldo credor" e "crédito acumulado" com o fim de reforçar seu entendimento de que os tratamentos tributários antes mencionados, a exemplo do que ocorre em relação a operações de exportação, constituem-se em situações que possibilitam a habilitação e a transferência de créditos.

Por fim, questiona se há dispositivos na legislação que vedam a habilitação de créditos acumulados em decorrência de saídas submetidas à substituição tributária e ao diferimento total ou parcial no Sistema de Controle da Transferência e Utilização de Créditos Acumulados – Siscred, indagando ainda acerca dos procedimentos necessários à habilitação e se incorrerá em alguma penalidade, no caso de solicitar a transferência de créditos que não sejam passíveis de habilitação segundo as regras do referido sistema.

**RESPOSTA**

---

Acerca da matéria, destaca-se que os créditos passíveis de habilitação e transferência via Siscred decorrem de operações alcançadas pelos tratamentos tributários relacionados no art. 47 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, que a seguir se transcreve:

> *"Art. 47. Será passível de transferência, desde que previamente habilitado, o crédito acumulado em conta gráfica oriundo de ICMS cobrado nas operações e prestações anteriores, por esta ou por outra unidade federada, não compensado em decorrência de:*
>
> *I – operação e prestação destinada ao exterior, de que tratam o inciso II do "caput" e o parágrafo único, ambos do art. 3º deste Regulamento;*
> *II – operação de saída abrangida pelo diferimento do pagamento do imposto;*
> *III – operação de saída com a suspensão do imposto na hipótese prevista no inciso II do "caput" do art. 1º do Anexo VIII;*
> *IV – operação de saída beneficiada por redução na base de cálculo do imposto, que decorra de saída de bem de capital de fabricante estabelecido neste Estado;*
> *V – operação com o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a Lei Complementar n. 120, de 29 de dezembro de 2005.*
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica também ao crédito escriturado em conta gráfica, proveniente de operações anteriores com retenção do imposto por Substituição Tributária – ST, quando o contribuinte substituído, em razão de regime especial, passar a ser substituto tributário em relação às operações subsequentes, relativo aos estoques existentes e inventariados na data anterior ao início de suas atividades como substituto tributário.".*

De imediato, constata-se das disposições do art. 47, antes transcrito, que operações submetidas à substituição tributária, promovidas por contribuinte substituído, não se encontram dentre as modalidades de operações alcançadas pelas regras do Siscred, exceção feita à particular situação disposta no seu parágrafo único, qual seja, em que deixa de

ser substituído para passar a ser substituto tributário.

Registre-se, a respeito da substituição tributária, que podem acumular créditos os contribuintes que se encontrem na condição de substituídos tributários, quando promoverem operações interestaduais com mercadorias cujo imposto tenha sido retido em etapa anterior ou quando realizarem vendas a consumidor final por preço inferior ao valor da base de cálculo de retenção, na hipótese de terem optado por recuperar os valores a que fazem jus na forma de crédito em conta-gráfica, e não mediante ressarcimento (transferência do montante ao substituto tributário).

A esse respeito, esclarece-se que os artigos 6º e 6º-A do Anexo IX do Regulamento do ICMS dispõem ter o contribuinte substituído a opção de recuperar imposto em conta-gráfica ou de ressarcir-se junto a qualquer estabelecimento de fornecedor que seja eleito substituto tributário. E, o ressarcimento, que não deixa de ser uma modalidade de transferência de créditos, possui rito próprio, que não se confunde com as transferências submetidas e efetivadas via Siscred.

Logo, pelas razões antes expostas, resta explicitado que operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária, ainda que possam ensejar acúmulo de créditos, não estão alcançadas pelo mecanismo de transferência vinculado ao Siscred.

No que diz respeito ao diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, cabe mencionar que alcança somente operações internas realizadas entre contribuintes, de forma a resultar carga tributária no percentual de 12%. Desse modo, na hipótese de a consulente adquirir mercadorias para revenda ou insumos de produção com carga tributária de 12%, percentual que é aplicável tanto nas aquisições internas quanto nas interestaduais, e efetuar a revenda ou a comercialização do produto resultante da

industrialização a outro contribuinte, em operação interna submetida ao diferimento parcial, portanto, também, com carga tributária de 12%, não se vislumbra a possibilidade de haver acúmulo de crédito, haja vista que o preço de venda, como decorrência da atividade econômica, é superior ao de aquisição.

E, na hipótese de a consulente promover operações submetidas ao diferimento total do pagamento do ICMS, os créditos pelas entradas vinculados a essas saídas poderão ser objeto de transferência segundo a disciplina do Siscred, cujas regras e procedimentos operacionais estão exaustivamente estabelecidos nos artigos 47 a 66 do Regulamento do ICMS e na NPF – Norma de Procedimento Fiscal nº 1, de 5 de janeiro de 2009.

Por fim, no caso de verificadas inconsistências e irregularidades, a NPF antes citada ao dispor que pedidos de habilitação de créditos poderão ser cancelados ou indeferidos também prevê, no item 33, que os pedidos cancelados ou indeferidos, em razão do disposto nos subitens 32.1.2 (desistência tácita), 32.1.3 (não atendimento a notificações) e 32.2 (indeferimento do pedido de habilitação), todos da mesma norma, deverão ser objeto de verificação fiscal mais abrangente. Nesse caso, quando constatadas infrações a lei, é devida a aplicação das penalidades previstas no art. 55 da Lei nº 11.580/1996.

**PROTOCOLO: 21.870.190-6**

**CONSULTA Nº: 016, de 10 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. CRÉDITO PRESUMIDO. FABRICANTE. EXTENSÃO A ESTABELECIMENTO VAREJISTA DE MESMA EMPRESA. CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO

A consulente, cadastrada na atividade econômica principal de lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas (CNAE 4713-0/04) e, dentre as secundárias, na de fabricação de artefatos têxteis para uso doméstico (CNAE 1351-1/00), informa que atualmente comercializa produtos fabricados no mercado interno, especialmente no Estado de Santa Catarina, ou no exterior, mas que pretende industrializá-los, adquirindo insumos do exterior para sua produção.

Reporta-se ao item 50 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, que concede ao estabelecimento industrial de artigos para viagem, calçados e outros artefatos, de couro, inclusive seus acessórios; de produtos têxteis e de artigos de vestuário, opção pela apropriação de crédito presumido sobre as operações de saídas internas e interestaduais, nos percentuais especificados na norma, em substituição aos créditos originários das entradas, aduzindo que esse benefício pode alcançar também estabelecimentos comerciais que promovam vendas a varejo em regime de exclusividade de mercadorias produzidas pela própria indústria localizada em território paranaense.

Menciona, ainda, o item 26 do Anexo V do Regulamento do ICMS, que prevê isenção do ICMS nas saídas internas dos mesmos produtos de que trata o referido item 50 do Anexo VII, quando destinadas a estabelecimento comercial atacadista ou para aquele que promova venda a varejo, em regime de exclusividade, desde que as operações sejam promovidas por estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular que as tenham produzido.

Após seu relato, alega ter dúvidas acerca do alcance da expressão "regime de exclusividade", mencionada no item 26 do Anexo V da norma regulamentar, razão pela qual questiona se:

1. o benefício fiscal contempla somente operações com os produtos industrializados pela consulente, quando comercializados na própria loja pertencente a indústria;

2. o benefício está condicionado à comercialização por estabelecimento varejista unicamente de mercadorias produzidas pelo estabelecimento industrial da consulente ou se podem ser revendidos também produtos de terceiros.

Questiona, ainda, se o rol de produtos incluídos no item 50 do Anexo VII da norma regulamentar abrange produtos industrializados a partir de tecidos e de artigos têxteis importados, contemplando, por exemplo: travesseiros, colchas, lençóis (códigos 6302.32.99, 6304.11.00, 6304.19.10, 6304.19.90, 63041999, 6304.91.00, 6304.92.00, 6304.93.00, 6304.9390, 6304.99.00, 9404.29.00, 9404.40.00, 9404.90.00 etc. da NCM) entre outros produtos da linha cama, mesa e banho.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se os itens 26 do Anexo V e 50 do Anexo VII, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"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 PR021056 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. "*

Destaca-se, primeiramente, que a isenção de que trata o item 26 do Anexo V tem aplicação conjunta com a regra de crédito presumido prevista no item 50 do Anexo VII, ambos do Regulamento do ICMS.

A inserção dessa isenção na norma regulamentar objetivou possibilitar que o crédito presumido ora em exame, originalmente destinado a estabelecimentos fabricantes, pudesse ser apropriado por estabelecimentos atacadistas ou varejistas, desde que de mesma titularidade.

Nessa situação, a operação de saída do estabelecimento fabricante deve ocorrer desonerada, pois o benefício fiscal será usufruído pelos estabelecimentos atacadistas ou então pelos varejistas, nas vendas subsequentes das mercadorias produzidas pelo fabricante e contempladas pelo crédito presumido.

Faz-se oportuno mencionar que a isenção não prevê manutenção de créditos por parte do estabelecimento fabricante, assim como devem os estabelecimentos comerciais, no caso de fazerem jus e optarem pelo crédito presumido, efetivar o estorno de eventuais créditos decorrentes de entrada.

Após essas considerações, passa-se a responder aos questionamentos da consulente.

Quanto ao primeiro e segundo, conforme antes

exposto, responde-se que o benefício não se destina exclusivamente a estabelecimentos fabricantes, podendo o crédito presumido ser apropriado por estabelecimentos atacadistas ou varejistas de mesma titularidade.

Em se tratando de estabelecimento varejista, o "caput" do item 26 do Anexo V e a nota 2.4 do item 50 do Anexo VII, antes reproduzidos, exigem que esse promova vendas em regime de exclusividade, estando o direito de apropriar o crédito presumido, portanto, condicionado a que comercialize unicamente mercadorias produzidas pelo estabelecimento fabricante pertencente ao mesmo titular.

Logo, caso o estabelecimento varejista também revenda produtos de terceiros, não tem direito a fruição do benefício fiscal, cabendo sua fruição ao fabricante, que nesse caso, não utilizará a regra de isenção de que trata o item 26 do Anexo V do Regulamento do ICMS.

No que diz respeito à terceira questão, da leitura das regras inseridas no item 50 do Anexo VII, antes transcrito, é possível inferir que o objetivo do legislador foi beneficiar operações com mercadorias produzidas por estabelecimentos industriais dos ramos têxtil, destacando os artigos de vestuário, e de artefatos de couro e seus acessórios.

Para efeitos de estabelecer o conceito de "produto têxtil", reproduz-se a definição contida na Portaria nº 118, de 11 de março de 2021, do Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro – 2021, que aprova o Regulamento Técnico Mercosul sobre Etiquetagem de Produtos Têxteis:

> *"1. Para efeito do presente Regulamento Técnico, define-se como produto têxtil aquele que é composto exclusivamente de fibras têxteis ou filamentos têxteis ou por ambos, em estado bruto, beneficiado ou semibeneficiado, manufaturado ou semimanufaturado, confeccionado ou semiconfeccionado.*

*1.1. Também são considerados produtos têxteis aqueles que possuem 80% de sua massa, no mínimo, constituída por fibras têxteis ou filamentos têxteis ou por ambos. "*

Assim, ao fazer referência a produtos têxteis, conclui-se que o benefício contempla produtos resultantes da tecelagem regular de fios de lã, seda, algodão, ou fibra natural, artificial ou sintética, e também os produtos fabricados com essas espécies de tecidos, como por exemplo, roupas de cama, banho e mesa etc.

**PROTOCOLO: 21.357.864-2**

**CONSULTA Nº: 017, de 12 de abril de 2024**

SÚMULA: ITCMD. DOAÇÃO DE DIREITO REAL DE USO DE IMÓVEL PARA INSTALAÇÃO DE INDÚSTRIA.

O Serviço de Registro de Imóveis de Prudentópolis, na condição de responsável, por solidariedade, pelo Imposto sobre a Transmissão "Causa Mortis" e Doações, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD), relata ter dúvidas quanto à incidência do imposto sobre a concessão de direito real de uso de imóvel pertencente ao Município de Prudentópolis a empresa privada, para fins de implantação da atividade de fabricação de postes de concreto armado, razão da presente consulta tributária.

Para documentar a outorga antes referida, anexa às fls. 7 a 9, a Escritura Pública de Concessão de Direto Real de Uso, lavrada em 8 de agosto de 2023, pelo Serviço Notarial da Comarca de Prudentópolis (Livro Nº 222N, Folha nº 104), na qual consta ter sido firmada em conformidade com a Lei

Municipal nº 2.456, de 31 de março de 2021, cujo inteiro teor foi objeto de transcrição. A referida lei autoriza o Poder Executivo a conceder o direito real de uso de terreno de sua propriedade, indicando a matrícula do imóvel, sua área, a empresa cessionária, a atividade a ser desenvolvida (fabricação de postes de concreto armado), prevendo o prazo de um ano a partir da data de sua publicação para início das atividades e a possibilidade de a cessão ser revertida mediante decreto municipal em caso de descumpridas as exigências, além de vedar sua transferência.

Anexa também, às fls. 3 a 6, a escritura pública de rerratificação da anteriormente citada, lavrada em 28 de setembro de 2023 (Livro Nº 223N, Folha Nº 274), para constar: (1) que o Secretário da Indústria, Comércio e Desenvolvimento do Município de Prudentópolis cerifica, no Protocolo nº 9825/2023, que a concessão tem o prazo de vigência de dez anos, podendo ser renovada, enquanto mantida a finalidade e seus requisitos; e (2) que a Procuradoria do mesmo Município, instada a se manifestar a respeito da incidência de ITBI, emitiu o Parecer Jurídico Tributário nº 241/2023, no sentido de que a transmissão do direito real de uso do imóvel ocorreu de forma gratuita, e não onerosa, não havendo incidência do imposto municipal, por não ter ocorrido o fato gerador do imposto.

**RESPOSTA**

A Constituição da República, ao dispor sobre os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, estabelece a hipótese de incidência do imposto sobre transmissão de quaisquer bens e direitos com dois núcleos: (i) causa mortis e (ii) doação (inter vivos).

A concessão do direito real de uso de imóvel

público, na forma antes noticiada, pode ser considerada uma espécie de doação com encargos, em conformidade com o previsto no art. 553 do Código Civil (O donatário é obrigado a cumprir os encargos da doação, caso forem a benefício do doador, de terceiro, ou do interesse geral.), pois impõe ao donatário incumbências e condições, com a reincorporação do imóvel ao patrimônio público se não forem cumpridas.

Sobre essa modalidade de doação, que compreende a cessão de direitos, a Lei nº 18.573, de 30 de setembro de 2015, que dispõe sobre o ITCMD, expressa, no inciso II do § 1º do art. 7º, incidir imposto.

Por seu turno, a mesma lei, desonera de sua incidência algumas transmissões, prevendo, em relação a doação, a seguinte isenção:

> *Art. 11. É isenta do pagamento do imposto:*
> *...*
> *II – a doação:*
> *...*
> *e) de imóvel destinado à instalação de indústria de transformação, nos termos de regulamentação específica;*

Especificamente em relação a doação de bens imóveis, o imposto alcança a doação da propriedade, da posse, do domínio ou do direito real de uso, conforme expressa a Lei nº 18.573/2015 em seu art. 7º. A mesma dimensão, por conseguinte, deve ser dada à regra de desoneração antes transcrita, prevista para a doação de imóvel destinado à instalação de indústria de transformação, nos termos de regulamentação específica.

Assim considerando, conclui-se que estão contempladas na regra de isenção em exame, a doação da propriedade plena como, também, a doação da propriedade restrita ou temporária, que decorre dos atributos e faculdades inerentes à propriedade (poder de usar, de fruir, de dispor e de reaver), previstos no art. 1.228 do Código Civil, e que

podem ser desmembrados.

Na concessão noticiada, por se tratar de bem público, o concessionário tem direito à posse, ao uso, administração e fruição do terreno, durante o prazo, condições e para os fins estabelecidos na lei específica que a outorga.

Pelas razões expostas, responde-se à consulente que a doação do direito real de uso de imóvel público, efetuada pelo Município de Prudentópolis nos termos da Lei Municipal nº 2.456/2021, para implantação de atividade industrial de fabricação de postes de concreto armado, encontra-se contemplada pela isenção em exame, sem prejuízo da cobrança do imposto, no caso de o cessionário (donatário) não cumprir as condições estabelecidas na referida lei e ser revertida a cessão, conforme previsto no próprio instrumento legal.

**PROTOCOLO: 21.871.915-5**

**CONSULTA Nº: 018, de 15 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. VENDA DE VEÍCULOS PARA TAXISTAS. ISENÇÃO. REQUISITOS E PROCEDIMENTOS.

A consulente, estabelecida no Estado de São Paulo e com inscrição neste Estado na condição de contribuinte substituto tributário, informa ser fabricante de veículos automotores que são comercializados em todo o país por meio de suas concessionárias.

Expõe que realiza diversas modalidades de vendas e que está pretendendo iniciar a comercialização de veículos para motoristas de táxis, mediante a sistemática de

faturamento direto, com a intermediação de estabelecimentos concessionários situados no Paraná.

Menciona ter analisado a legislação pertinente, especificamente o disposto no item 164 do Anexo V do Regulamento do ICMS, que dispõe sobre a isenção de imposto nas saídas destinadas a taxistas, e que alguns pontos lhe trouxeram dúvidas, razão pela qual apresenta os seguintes questionamentos:

1. de quem é a responsabilidade pela verificação da documentação que respalda a concessão da isenção do imposto: da concessionária ou da montadora?

2. A Secretaria de Estado da Fazenda, por meio da Receita Estadual, emite alguma declaração ou autorização consentindo com a prática da isenção?

3. Certidões emitidas por órgão municipais, como a Companhia Municipal de Trânsito e Urbanização de Londrina – CMTU, por exemplo, tem alguma validade para efeitos de autorização para concessão de isenção do ICMS?

**RESPOSTA**

A regra de isenção mencionada se encontra prevista no item 164 do Anexo V do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, a seguir transcrito, cujas notas detalham os requisitos e procedimentos a serem observados para fins de fruição do benefício:

> *"164 Saídas internas e interestaduais, até 30.4.2024, promovidas pelos estabelecimentos fabricantes ou por seus revendedores autorizados, de automóveis novos de passageiros equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos (2.0 l), movidos a combustíveis de origem renovável, sistema reversível de combustão ou híbrido e*

*elétricos, quando destinados a motoristas profissionais (TAXISTAS) (Convênios ICMS 38/2001, 104/2005 e 148/2010, 98/2022 e 182/2022; Convênios ICMS 67/2012 e 178/2021; Ajuste SINIEF 10/2012).*

*Notas:*

*1. o benefício só se aplica desde que cumulativa e comprovadamente:*

*1.1. o adquirente:*

*1.1.1. exerça, há pelo menos 1 (um) ano, a atividade de condutor autônomo de passageiros, na categoria de aluguel – táxi, em veículo de sua propriedade (Convênios ICMS 38/2001 e 82/2003);*

*1.1.2. utilize o veículo na atividade de condutor autônomo de passageiros, na categoria de aluguel – táxi;*

*1.1.3. não tenha adquirido, nos últimos 2 (dois) anos, veículo com benefício de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, outorgado à categoria (Convênios ICMS 38/2001 e 33/2006).*

*1.2. o benefício correspondente seja transferido para o adquirente do veículo, mediante redução no seu preço;*

*1.3. as respectivas operações de saída sejam amparadas por isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Convênio ICMS 104/2005).*

*2. a condição prevista:*

*2.1. na subnota 1.1.1 não se aplica no caso de ampliação do número de vagas de taxistas, nos limites estabelecidos em concorrência pública do município interessado (Convênio ICMS 148/2010);*

*2.2. na subnota 1.1.3 não se aplica na situação de destruição completa do veículo ou seu desaparecimento, situações nas quais o interessado deverá juntar ao requerimento apresentado para usufruir do benefício a Certidão de Baixa do Veículo, prevista na resolução do Conselho Nacional de Trânsito – Contran, ou a certidão fornecida pela Delegacia de Furtos e Roubos ou congênere (Convênios ICMS 38/2001, 82/2003, 104/2005 e 148/2010).*

*3. não se exigirá a anulação do crédito nas operações de que trata este item;*

*4. o imposto incidirá, normalmente, sobre quaisquer acessórios opcionais, que não sejam equipamentos originais do veículo adquirido;*

*5. a transmissão do veículo adquirido com a isenção à pessoa que não satisfaça os requisitos e as condições estabelecidas na*

*nota 1, sujeitará o transmitente ao pagamento do tributo dispensado, monetariamente corrigido (Convênio ICMS 98/2022).*
*5.1. o disposto nesta nota não se aplica nas hipóteses de:*
*5.1.1. transmissão do veículo em virtude do falecimento do beneficiário da isenção;*
*5.1.2. alienação fiduciária em garantia;*
*6. na hipótese de fraude, considerando-se como tal, também, a não observância do disposto na subnota 1.1, o tributo, corrigido monetariamente, será integralmente exigido com multa e juros;*
*7. para a aquisição do veículo com o benefício previsto neste item, deverá o interessado apresentar, ao revendedor autorizado, requerimento instruído com os seguintes documentos (Convênios ICMS 38/2001 e 104/2005):*
*7.1. declaração fornecida pelo órgão do Poder Público concedente ou órgão representativo da categoria, comprobatória de que exerce atividade de condutor autônomo de passageiros, em veículo de sua propriedade na categoria de automóvel de aluguel (táxi);*
*7.2. cópia dos documentos pessoais, Carteira Nacional de Habilitação – CNH e comprovante de residência;*
*7.3. cópia da autorização expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB concedendo isenção do IPI;*
*7.4. cópia de documentação que comprove a condição de taxista Microempreendedor Individual – MEI do interessado, se for o caso (Convênios ICMS 17/2012 e 102/2015).*
*8. o revendedor autorizado, além do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação, deverá:*
*8.1. mencionar, na nota fiscal emitida para entrega do veículo ao adquirente, que a operação é beneficiada com isenção do ICMS, nos termos deste item, e que o veículo não poderá ser alienado sem autorização do fisco nos primeiros 2 (dois) anos (Convênios ICMS 38/2001 e 103/2006);*
*8.2. encaminhar, mensalmente, junto com a declaração referida na subnota 7.1, à Delegacia Regional da Receita – DRR do seu domicílio tributário, as seguintes informações (Convênios ICMS 38/2001 e 143/2005):*
*8.2.1. o endereço do adquirente e o seu número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física – CPF;*
*8.2.2. o número, a série e a data da nota fiscal emitida, e os dados identificadores do veículo vendido;*
*9. os estabelecimentos fabricantes ficam autorizados a promover as saídas dos veículos com o benefício previsto neste item, mediante encomenda dos revendedores autorizados, desde que, em*

*120 (cento e vinte) dias, contados da data daquela saída, possam demonstrar perante o fisco o cumprimento do disposto na subnota 8.2 por parte daqueles revendedores;*
*10. os estabelecimentos fabricantes deverão:*
*10.1. quando da saída de veículos amparada pelo benefício instituído neste item, especificar o valor a ele correspondente;*
*10.2. até o último dia de cada mês, elaborar relação das notas fiscais emitidas no mês anterior, nas condições da nota precedente, indicando a quantidade de veículos e respectivos destinatários revendedores;*
*10.3. anotar, na relação referida na subnota 10.2, no prazo de 120 (cento e vinte) dias, as informações recebidas dos estabelecimentos revendedores, mencionando:*
*10.3.1. o nome, o número de inscrição no CPF, e o endereço do adquirente final do veículo;*
*10.3.2. o número, a série e a data da nota fiscal emitida pelo revendedor.*
*10.4. conservar à disposição do fisco, observado o disposto no parágrafo único do art. 175 deste Regulamento, os documentos referidos nesta nota;*
*10.5. quando o faturamento for efetuado diretamente pelo fabricante, deverá este cumprir, no que couber, as obrigações cometidas aos revendedores;*
*10.6. a obrigação a que se refere a subnota 10.3 poderá ser suprida por relação elaborada em igual prazo e contendo as mesmas informações indicadas;*
*10.7. poderá o fisco arrecadar as relações referidas nesta nota e os elementos que lhe serviram de suporte, para as verificações que se fizerem necessárias.*
*11. aplicam-se as disposições deste item às operações com veículos fabricados nos países integrantes do Tratado do Mercado Comum do Sul - Mercosul;*
*12. a isenção prevista neste item se aplica inclusive às saídas promovidas pelos estabelecimentos fabricantes ou por seus revendedores autorizados, destinadas a taxista MEI, assim considerado nos termos do § 3º do art. 18-A da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE - versão atualizada 4923-0/01 (Convênio ICMS 17/2012).".*

Verifica-se, do disposto no "caput" do item 164 e em suas respectivas notas, que os documentos ficais de venda de veículos a taxistas podem ser emitidos tanto pelos estabelecimentos revendedores autorizados, nos termos das notas 8 e 9, quanto pelo fabricante, conforme prevê a subnota 10.5, quando a venda for realizada por meio de faturamento direto ao consumidor, na forma estabelecida nos artigos 137 a 141 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Registre-se, ainda, que não consta, dentre as condicionantes previstas para fruição do benefício, a exigência de prévia autorização fiscal. Logo, nas operações de comercialização que ocorram sem a cobrança do imposto, é dever do adquirente a apresentação dos documentos prescritos, e dos contribuintes envolvidos a aferição do cumprimento dos requisitos.

No caso de ser a concessionária a emitente do documento fiscal de venda, é sua, em princípio, a responsabilidade pela conferência da documentação comprobatória do direito à fruição da isenção por parte do taxista adquirente.

Porém, no caso de o estabelecimento fabricante emitir nota fiscal em nome da concessionária sem destaque de ICMS, em venda realizada sob encomenda, conforme autorização prescrita na nota 9, assume a corresponsabilidade pela conferência da documentação comprobatória do direito de fruição da isenção, inclusive porque, nesse caso, é seu o dever de enviar ao fisco, mensalmente, os dados das vendas efetuadas sob essas condições, além de ser o responsável pela guarda e apresentação da referida documentação ao fisco, quando solicitado, nos termos da nota 10.

Da mesma forma, quando a venda for realizada na modalidade de faturamento direto (subnota 10.5), em que a nota fiscal é emitida pela montadora diretamente ao consumidor final, é do fabricante, de forma conjunta com a concessionária

envolvida na operação, a responsabilidade pela exigência e conferência dos documentos previstos para o fim de comprovar o direito à desoneração do ICMS.

Por fim, menciona-se que a declaração de que o adquirente exerce a atividade de condutor de passageiros, em veículo de sua propriedade na categoria de automóvel de aluguel, como autônomo (subnota 1.1.1) ou como MEI – Microempreendedor Individual (subnota 7.4), deve ser expedida pelo órgão competente do poder público ou por entidade representativa da categoria, do município em que exercida a prestação desse serviço de utilidade pública. Assim, no caso de a Companhia Municipal de Trânsito e Urbanização de Londrina (CMTU) ser o órgão responsável pela expedição e controle de autorizações para exploração do serviço de táxi nesse município, a certidão por ela emitida constitui-se em documento hábil a comprovar o exercício dessa atividade.

**PROTOCOLO:** **21.870.974-5**

**CONSULTA Nº: 019, de 11 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. SEBO FUNDIDO. OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de frigorífico – abate de bovinos (CNAE 1011-2/01), tem dúvidas a respeito do tratamento tributário aplicável nas operações de saídas de sebos bovinos derretidos e sem adição de solvente, quando destinadas a estabelecimentos industriais paranaenses que os utilizarão como matéria-prima.

Expõe seu entendimento de que essas operações estão contempladas com o diferimento do pagamento do imposto de que trata o item 70 do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, questionando quanto à correção dessa conclusão.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se o item 70 do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO VIII*
> *DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *[...]*
> *CAPÍTULO II*
> *DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
> *[...]*
> *SEÇÃO III*
> *DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS*
> *(artigos 30 a 31)*
> *[...]*
> *Art. 31. Sem prejuízo das disposições específicas previstas neste Regulamento, são abrangidas pelo diferimento as seguintes mercadorias:*
> *[...]*
> *70. sebos fundidos e extraídos por meio de solventes, nas saídas do estabelecimento industrial com destino a outro estabelecimento industrial, que os utilize como matéria-prima;*
> *"*

A respeito da matéria, o Setor Consultivo manifestou, na Consulta nº 52, de 16 de junho de 2009, que, para caracterização do diferimento, não são cumulativas as condicionantes de ser o sebo fundido e extraído por meio de solventes. Embora expedida na vigência do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 1.980/2007, ratifica-se essa orientação, pois a redação do dispositivo que prevê a regra de

diferimento vigora atualmente com a mesma redação.

Logo as operações internas com sebo fundido, sem adição de solventes, usufruem do diferimento do pagamento do ICMS, desde que o destinatário também seja estabelecimento industrial enquadrado no regime normal de apuração e utilize o produto como matéria-prima.

**PROTOCOLO: 21.852.413-3**

**CONSULTA Nº: 020, de 12 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS DESTINADAS A PADARIAS. APLICABILIDADE.

A consulente, cadastrada com atividade econômica de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01), dentre outras, informa que, em razão de regime especial, passou a ser substituto tributário em relação às operações subsequentes e que tem dúvidas quanto à aplicação da substituição tributária nas operações com mercadorias classificadas no código 1806.90.00 da NCM, descritas como "Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau" e "Achocolatados em pó", quando destinadas a panificadoras, onde serão empregadas como matéria-prima, não sendo objeto de revenda.

**RESPOSTA**

Primeiramente, destaca-se que 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, devendo também 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.

Relevante salientar também 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, nos termos do disposto no inciso I do art. 5º do Regulamento do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto Federal nº 7.212/2010, não se considera industrialização o preparo de produtos alimentares em padarias e confeitarias, não acondicionados em embalagem de apresentação, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor.

Assim, na hipótese apresentada pela consulente, estando as mercadorias, por sua descrição e classificação na NCM, incluídas dentre aquelas indicadas na tabela do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, mesmo que destinadas a padarias, para emprego como matéria-prima ou insumo, estão sujeitas à substituição tributária (precedente: Consulta nº 140, de 23 de setembro de 2014).

Corrobora esse entendimento a previsão contida no § 16º do art. 25 do Regulamento do ICMS, que dispõe ter o contribuinte substituído, quando destinar mercadoria à preparação de refeição e lanches, o direito de se creditar do valor correspondente ao montante resultante da aplicação da

alíquota interna sobre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção, proporcionalmente à parcela do produto empregada nessa atividade (precedente Consulta nº 18, de 16 de fevereiro de 2021).

Menciona-se, por fim, que o antes exposto não se aplica a produtos classificados no código 1806.90.00 da NCM cujo Código Especificador da Substituição Tributária – CEST corresponda a 17.006.00 ("Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 Kg, exceto os classificados no CEST 17.006.02"), relacionado na posição 7 do inciso I do art. 118 do Anexo IX, porquanto excluídos da sistemática da substituição tributária nas saídas destinadas a cozinhas industriais, restaurantes e similares, hotéis e similares, pizzarias e lancherias, nos termos do inciso III, alínea "a", do art. 119, também do Anexo IX do Regulamento do ICMS, hipótese na qual se enquadram as operações com referido achocolatado promovidas pela consulente com destino a estabelecimentos que atuam no ramo de panificação e confeitaria, em razão dessa atividade ser similar às indicadas.

**PROTOCOLO: 21.620.081-0**

**CONSULTA Nº: 021, de 16 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

A consulente informa que atua no ramo de construção civil, exercendo atividades de construção de edifícios, incorporação de empreendimentos imobiliários, obras de

engenharia civil, dentre outras, e que por essa razão não é contribuinte do ICMS.

Expõe que cria uma filial para cada empreendimento imobiliário, com atividades econômicas de "Incorporação de empreendimentos imobiliários" (CNAE 4110-7/00) e de "Compra e venda de imóveis próprios" (CNAE 6810-2/01), as quais consomem e utilizam mercadorias, produtos e serviços adquiridos de terceiros, especificamente para a edificação, na qualidade de consumidoras finais. Aduz que, por não revender materiais de construção, mas somente empregá-los em obras, não pratica a circulação de mercadorias, estando dispensada de inscrição estadual, nos termos do inciso II do art. 393 do Regulamento do ICMS.

Com isso, indaga se está correto seu entendimento e, em sendo afirmativa a resposta, se pode utilizar Nota Fiscal Avulsa Eletrônica (NFA-e) no caso de eventual necessidade de emissão de notas fiscais para devolução de mercadorias ou envio de equipamentos para manutenção, conforme previsto no art. 149 do Capítulo X do Anexo III do diploma regulamentar já citado.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se dispositivos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, vinculados à matéria questionada:

> *"CAPÍTULO I DA CONSTRUÇÃO CIVIL*
> *(artigos 392 a 396)*
>
> *Art. 392. A empresa de construção civil deverá manter inscrição no CAD/ICMS, em relação a cada estabelecimento, para cumprimento das obrigações previstas neste Regulamento.*
> *§ 1.º Entende-se por empresa de construção civil, para os*

*efeitos deste artigo, toda pessoa natural ou jurídica, que promova, em seu nome ou de terceiros, a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço de transporte, na execução de obras de construção civil, tais como:*
*I – construção, demolição, reforma ou reparação de prédios ou de outras edificações;*
*II – construção e reparação de estradas de ferro ou rodagem, incluindo os trabalhos concernentes às estruturas inferiores e superiores de estradas e obras de arte;*
*III – construção e reparação de pontes, viadutos, logradouros públicos e outras obras de urbanismo;*
*IV – construção de sistemas de abastecimento de água e de saneamento;*
*V – execução de obras de terraplenagem, de pavimentação em geral, hidráulicas, elétricas, hidrelétrica, marítimas ou fluviais;*
*VI – execução de obras de montagem e construção de estruturas em geral;*
*VII – serviços auxiliares ou complementares necessários à execução das obras, tais como de alvenaria, de instalação de gás, de pintura, de marcenaria, de carpintaria, de serralheria.*
*§ 2.º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos empreiteiros e subempreiteiros, responsáveis pela execução de obras no todo ou em parte.*
*Art. 393. Não está sujeito à inscrição no CAD/ICMS:*
*I – a empresa que se dedicar às atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos, tais como: elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens de solos e assemelhados;*
*II – a empresa que se dedicar exclusivamente à prestação de serviços em obras de construção civil, mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais.*
*Art. 394. Em relação à construção civil o ICMS será devido, dentre outras hipóteses:*
*I – na saída de materiais, inclusive sobras e resíduos decorrentes da obra executada, ou de demolição, quando remetidos a terceiros;*
*II – no fornecimento de casas e edificações pré-fabricadas e nos demais casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada de construção civil, de obras hidráulicas e de outras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares, quando as mercadorias fornecidas forem produzidas pelo próprio prestador fora do local da prestação*

*dos serviços;*
*III – na entrada de bens importados do exterior;*
*IV – na aquisição de mercadoria ou bem destinado ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, em operação interestadual, relativamente ao diferencial de alíquotas.*
*Parágrafo único. O disposto no inciso IV do "caput" somente se aplica na hipótese em que o estabelecimento adquirente seja contribuinte do ICMS."*

Esclarece-se que a empresa de construção civil, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 394, não é contribuinte do imposto, mas está obrigada a se inscrever no cadastro estadual quando, no exercício de sua atividade, movimentar em nome próprio, na condição de consumidor final, mercadorias e bens empregados nas obras, seja de produção própria ou adquiridos de terceiros, conforme previsto no art. 392, antes transcrito.

Essas movimentações devem ser acobertadas por NF-e, não cabendo a utilização de NFA-e, em razão de esse documento fiscal poder ser utilizado apenas por empresas enquadradas no MEI e produtores rurais, nos termos dos §§ 8º e 9º do art. 3º do Subanexo I do Anexo III do Regulamento do ICMS.

Relativamente ao Regime Especial da Nota Fiscal Fácil – NFF mencionado pela consulente e tratado no art. 149 do Capítulo X do Anexo III do Regulamento do ICMS, expõe-se ter sido disciplinado pela Norma de Procedimento Fiscal nº 63/2021, a qual estabelece que podem aderir ao referido regime os seguintes contribuintes: transportador autônomo de cargas, produtor rural e optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

Conforme disposto no art. 393, também transcrito, estão dispensadas de se inscrever no CAD/ICMS as empresas que executam serviços relacionados à construção civil, quais sejam, as que prestam serviços técnicos ou que, no exercício de sua atividade, não forneçam o material empregado na obra.

Assim, empresas que atuam na incorporação

imobiliária e na construção de edifícios, com a finalidade de alienar as unidades autônomas construídas, ainda que adquiram mercadorias como consumidoras finais, estão obrigadas a manter inscrição no cadastro estadual e à emissão de NF-e, no caso de movimentarem bens e mercadorias empregados em suas obras, conforme previsto no art. 392 da norma regulamentar.

**PROTOCOLO: 21.896.551-2**

**CONSULTA Nº: 022, de 23 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. SUPLEMENTOS ALIMENTARES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICABILIDADE.

A consulente, com matriz no Estado de São Paulo e filial no Estado de Minas Gerais, informa que atua na produção e comercialização de produtos farmacêuticos e de suplementos e aditivos, para animais, distribuindo seus produtos em todo o território nacional.

Expõe que seus produtos para alimentação animal, classificados no código 2309.90.90 da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, caracterizam-se como suplementos e, portanto, não estariam submetidos à substituição tributária, por diferirem categoricamente das denominadas "rações pets", segundo os registros e a regulação dos órgãos competentes, especialmente do Ministério da Agricultura e Pecuária (Mapa).

Menciona ainda ter sido editado, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Convênio ICMS 92/2015, com a finalidade de sistematizar, uniformizar e identificar as mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação do recolhimento do ICMS com o encerramento da tributação, relativos às operações subsequentes, estando relacionados nos

respectivos anexos os segmentos e as mercadorias abrangidas por esse regime, havendo, também, determinação clara e inequívoca de que a descrição do produto, seu CEST e NCM/SH devem estar reproduzidos na legislação interna de cada unidade federada para fins de instituição dos respectivos regimes, sendo aplicáveis somente às mercadorias identificadas segundo os termos e descrições contidos do citado convênio.

Aduz que tais disposições corroboram seu entendimento, de que os produtos objeto do presente questionamento não pertencem à categoria de ração, mas à de suplemento, transcrevendo as descrições dadas a essas categorias pela Instrução Normativa 15/2009 do Mapa e também a conclusão de duas outras unidades federadas, no sentido de que essas definições devem ser consideradas para delimitar as mercadorias classificadas na posição 23.09 da NCM que se submetem à substituição tributária.

Por fim, questiona se está correto seu entendimento de que a substituição tributária não se aplica aos suplementos, líquidos ou secos, por ela produzidos, ainda que classificados na posição 23.09 da NCM.

**RESPOSTA**

Primeiramente, cabe assinalar que o Convenio ICMS 92/2015 foi objeto de revogação, estando os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento de ICMS dispostos, atualmente, no Convênio ICMS 142/2018, o qual reprisa os preceitos aos quais fez referência a consulente em seu relato.

A substituição tributária, para operações com rações para animais domésticos, está prevista no art. 128 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017,

nos seguintes termos:

> *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 |

A respeito do alcance dessa regra, que identifica a posição 23.09, cuja descrição na NCM corresponde a "Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais", informa-se ser a interpretação deste Setor que todas as preparações destinadas à alimentação de animais domésticos prontas para consumo, capazes de suprir quaisquer de suas necessidades nutritivas, classificadas nessa posição da NCM, sujeitam-se ao regime da substituição tributária, nas saídas destinadas a revendedores paranaenses, conforme manifestado na Consulta nº 115, de 5 de novembro de 2013, e reiterado em respostas mais recentes (Consulta nº 36, de 11 de agosto de 2023, e nº 90, de 22 de novembro de 2022), todas disponíveis para acesso na página pública da Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná, em https://www.fazenda.pr.gov.br/Pagina/Legislacao-Tributaria.

Registre-se que o argumento utilizado para discordar desse entendimento é o de que o termo "ração", que não consta mencionado na NCM, nas descrições dos produtos inseridos na posição 23.09, estaria correlacionado a "preparações

destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)", e não a alimentos para animais domésticos, de modo geral.

Contudo, nos termos explicitados nas referidas respostas, servem de fundamento para a conclusão manifestada por este Setor:

- o fato de ter sido identificada nos diplomas normativos a posição NCM 23.09 e não os códigos específicos a alimentos completos, indicando que o termo "ração" pode ser considerado na acepção de "porção de alimento", conforme definição apresentada pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa ("determinada quantidade de uma dieta fornecida aos animais na base diária") e também em dicionários;

- a decisão a que chegou o STJ – Superior Tribunal de Justiça, ao analisar regra de isenção destinada a rações balanceadas e concluir ser aplicável a concentrados e suplementos, pois espécies do gênero ração para animais, conforme retratado na Súmula nº 87: "A isenção do ICMS relativa a rações balanceadas para animais abrange o concentrado e o suplemento.";

- as definições de ração, concentrado e suplemento, apresentadas no § 1º do art. 42 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, conforme mencionado no próprio "caput", tem seus efeitos restritos às disposições do art. 42, que trata do diferimento do imposto nas operações internas com tais produtos, quando destinados ao uso na pecuária e na avicultura.

Pelas razões expostas, reitera-se o manifestado em respostas anteriores proferidas por este Setor, quanto à aplicação da substituição tributária a todas as preparações alimentares destinadas a animais domésticos, classificadas na posição 23.09 da NCM.

**PROTOCOLO:** **21.801.416-0**

## CONSULTA Nº: 023, de 30 de abril de 2024

SÚMULA: ICMS. LUBRIFICANTES AERONÁUTICOS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A consulente, enquadrada no regime do Simples Nacional e cadastrada na atividade principal de comércio varejista de lubrificantes, informa que o Ato Cotepe/ICMS 164/2023 a inseriu no Anexo Único do Ato Cotepe/ICMS 67/2019, que divulga a relação das empresas nacionais, que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, aptas a usufruir da redução de base de cálculo do ICMS de que trata o Convênio ICMS 75/1991, nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias nele especificadas, de modo que a carga tributária nas saídas de tais produtos seja correspondente a 4%, tanto nas internas quanto nas interestaduais.

Esclarece que comercializa lubrificantes aeronáuticos, classificados nos códigos 2710.19.32 e 3403.99.00 da NCM, adquiridos de importador localizado no Estado de São Paulo, o qual também está relacionado no anexo único do referido Ato Cotepe.

Entende que, no cálculo do imposto devido por substituição tributária, o remetente paulista pode aplicar a redução na base de cálculo prevista no convênio antes mencionado, e questiona se está correta sua conclusão.

Menciona, por fim, o disposto no art. 3º da Lei nº 11.580/1996, que autoriza o Poder Executivo a celebrar convênios concessivos de benefícios fiscais no âmbito do

Confaz, e também no art. 4º da mesma lei, que trata da não incidência do ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

**RESPOSTA**

Para análise da matéria, reproduz-se excertos do item 1 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, vinculados à dúvida apresentada pela consulente:

> *"ANEXO VI DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO [...]*
> *1 A base de cálculo é reduzida, até 30.4.2026, nas operações com os seguintes produtos, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento) aplicada sobre o valor da operação (Convênios ICMS*
> *75/1991 e 28/2015; Convênio ICMS 49/2017):*

| POSIÇÃO | DESCRIÇÃO |
|---|---|
| 1 | AERONAVES, inclusive Veículo Aéreo Não-tripulado - Vant (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |
| 2 | Veículos espaciais (Convênios ICMS 75/1991 28/2015) |
| 3 | Veículos espaciais (Convênios ICMS 75/1991 28/2015) |
| 4 | Paraquedas (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |

| | |
|---|---|
| 5 | Aparelhos e dispositivos para lançamento e aterrissagem de veículos aéreos e espaciais (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |
| 6 | Simuladores de voo e similares (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |
| [...] | |
| 8 | Equipamentos de auxílio à comunicação, navegação e controle de tráfego aéreo (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |
| [...] | |
| 10 | Equipamento, gabarito e ferramental, empregados no apoio ao processo produtivo e na manutenção, modificação e reparo dos produtos de que tratam as posições 1 a 9 desta tabela (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |
| 11 | Matérias-primas e materiais de uso e consumo utilizados na fabricação, manutenção, modificação e reparo dos produtos descritos nas posições 1 a 6, 8 e 10, e no funcionamento dos produtos da posição 2, todas desta tabela (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015) |

*Notas:*
*[...]*
*1.13. Vant, a aeronave que não necessita de piloto embarcado para ser guiada, com aplicação específica civil ou militar;*
*2. o disposto:*
*2.1. na subnota 1.13 não alcança os veículos de uso recreativo (Convênios ICMS 75/1991 e 28/2015);*
*2.2. nas posições 9, 10 e 11 da tabela do "caput" só se aplica a operações efetuadas pelos contribuintes a que se refere a nota 3 e desde que os produtos se destinem a (Convênio ICMS 28/2015):*

*2.2.1. empresa nacional da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, ou estabelecimento da rede de comercialização de produtos aeroespaciais;*
*2.2.2. empresa de transporte ou de serviços aéreos, aeroclubes e escolas de aviação civil, identificados pelo registro na Agência Nacional de Aviação Civil – Anac;*
*2.2.3. oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, identificadas pelo registro na Anac;*
*2.2.4. proprietários ou arrendatários de aeronaves identificados como tais pela anotação da respectiva matrícula e prefixo no documento fiscal.*
*3. o benefício previsto neste item será aplicado exclusivamente às empresas nacionais da indústria aeroespacial e seus fornecedores nacionais, às da rede de comercialização, às importadoras de material aeroespacial, às oficinas de manutenção, modificação e reparos em aeronaves, relacionadas em ato pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa no qual deverão ser indicados, obrigatoriamente, os números de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e no Cadastro de Contribuintes do ICMS – CAD/ICMS (Convênios ICMS 28/2015 e 89/2018);*
*4. a fruição do benefício, em relação às empresas mencionadas na nota 3, fica condicionada à publicação de Ato COTEPE/ICMS (Comissão Técnica Permanente do ICMS) (Convênio ICMS 28/2015)."*

Primeiramente, enfatiza-se que a resposta parte da premissa de que a consulente atende as condições previstas no Convênio ICMS 75/1991, implementado no item 1 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, inserindo-se dentre as empresas de que trata a nota 3, pois relacionada no Anexo Único do Ato Cotepe/ICMS 67/2019, e que comercializa lubrificantes, que se caracterizam como materiais consumidos na manutenção dos produtos descritos nas posições 1 a 6, 8 e 10, e no funcionamento dos produtos da posição 2, nos termos estabelecidos na posição 11 do referido item, para destinatárias que se enquadram dentre as descritas nas subnotas 2.2.1 a 2.2.4, conforme prescreve a subnota 2.2.

Logo, nessas condições, estando a consulente relacionada no Ato COTEPE/ICMS 67/2019, as operações internas que promove com lubrificantes, desde que o produto se destine

às empresas de que trata a subnota 2.2, submetem-se à carga tributária equivalente a 4%, conforme previsto no Convênio ICMS 75/1991, firmado e implementado pelo Paraná, com fundamento no art. 3º da Lei nº 11.580/1996.

Considerando que os lubrificantes citados se encontram submetidos à substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, nas operações interestaduais, é do contribuinte remetente, que deve efetuar a retenção segundo a carga tributária a que submetido o produto em operação interna destinada a consumidor final.

Assim, tendo em vista que a carga tributária aplicável corresponde a 4% em todas as etapas internas de comercialização, inclusive nas saídas a consumidores finais, é esse percentual que deve ser utilizado para apuração do imposto devido ao Paraná.

Quanto ao art. 4º da Lei nº 11.580/1996, que reproduz o teor da Lei Complementar Federal nº 87/1996, trata-se de implementação de regra constitucional disposta na alínea "b" do inciso X do § 2º do art. 155, que dispõe não incidir imposto nas operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

Em razão dessa regra constitucional, conjugada com o disposto no inciso XII do art. 5º da Lei nº 11.580/1996, o imposto incidente na comercialização de lubrificantes, quando derivados de petróleo, que é caso dos classificados no código 2710.19.32 da NCM, é devido somente à unidade federada de consumo, nada havendo a ser recolhido ao estado de origem.

Por seu turno, em se tratando de lubrificantes classificados no código 3403.99.00 da NCM, não derivados de petróleo, o remetente deve recolher o ICMS da operação própria ao Estado de origem e o devido por substituição tributária ao Paraná.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

**PROTOCOLO: 21.753.793-2**

**CONSULTA Nº: 024, de 30 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. VENDA DE AUTOPEÇAS USADAS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade de comércio a varejo de peças e acessórios usados para veículos automotores (CNAE 4530-7/04), informa que comercializa autopeças usadas, oriundas de veículos sinistrados.

Menciona a regra de redução de base de cálculo, para 5% do valor da operação, aplicável a saídas de veículos usados, prevista no item 4 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, para questionar se pode ser aplicada também na saída de partes e peças, pois provenientes de veículos usados (sinistrados), cujas entradas ocorrem sem crédito de ICMS.

**RESPOSTA**

A regra de redução de base de cálculo prevista no item 4 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, encontra-se assim redigida:

> *"4 A base de cálculo é reduzida para 5% (cinco por cento) nas saídas de APARELHOS, MÁQUINAS e VEÍCULOS, USADOS e, para 20% (vinte por cento) nas saídas de MOTORES, MÓVEIS e VESTUÁRIOS, USADOS (art. 3º da Lei n. 16.016, de 19 de dezembro de 2008; Convênio ICM 15/1981; Convênios ICMS 50/1990 e 60/1990; Convênio ICMS 33/1993; Convênio ICMS 151/1994).*
> *Notas:*

---

*1. em relação a redução de que trata este item:*
*1.1. só se aplica nas saídas de mercadorias adquiridas na condição de usadas e quando a operação de que houver decorrido a sua entrada no estabelecimento não tiver sido onerada pelo imposto, ou que este tenha sido calculado sobre base de cálculo reduzida, sob o fundamento legal deste item (Convênio ICM 15/1981; Convênio ICMS 27/1981);*
*1.2. não terá aplicação:*
*1.2.1. quando as entradas e saídas das referidas mercadorias não se realizarem mediante a emissão dos documentos fiscais próprios, ou deixarem de ser regularmente escrituradas nos livros fiscais pertinentes;*
*1.2.2. às mercadorias de origem estrangeira, por ocasião de sua entrada no estabelecimento importador, ou que não tiverem sido oneradas pelo imposto em etapas anteriores de sua circulação em território nacional;*
*1.2.3. em relação ao valor das peças, partes, acessórios e equipamentos aplicados sobre mercadorias usadas, para os quais deverá ser emitida nota fiscal distinta;*
*1.3. aplica-se nas saídas destinadas a contribuintes, de veículo automotor que, comprovadamente, nos termos da legislação própria, tenha sofrido perda total por sinistro, desde que adquirido no estado físico imediato ao dano irreparável.".*

Primeiramente, cabe assinalar que a operação de aquisição de veículos sinistrados, diretamente de seguradoras, não está submetida à incidência de ICMS, nos termos do que dispõe a Súmula Vinculante 32 ("O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras"), editada pelo STF – Supremo Tribunal Federal em 16.2.2011, não tendo o adquirente, como regra geral, direito a qualquer crédito.

Contudo, em razão de benefício fiscal específico, previsto no item 55 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, a seguir transcrito, o estabelecimento adquirente de veículo que tenha sofrido perda total ou parcial, por sinistro, poderá se creditar de montante equivalente a 0,9% sobre o valor da entrada:

*"ANEXO VII*
*DO CRÉDITO PRESUMIDO*

---

> *[...]*
> *55 Até 31.12.2024, ao estabelecimento adquirente de VEÍCULO AUTOMOTOR SALVADO DE SINISTRO recebido de seguradora, no montante equivalente a 0,9% (nove décimos por cento) sobre o valor da entrada.*
> *Notas:*
> *1. o benefício de que trata este item:*
> *1.1 aplica-se às aquisições de veículos que, nos termos da legislação própria, tenham sofrido perda total ou parcial, por sinistro, desde que adquiridos no estado físico imediato ao dano irreparável;*
> *1.2. deverá ser lançado na Escrituração Fiscal Digital – EFD com o código de ajuste da apuração PR021059 e gerado um Registro E111, informando no campo 04 o valor do crédito presumido.*

Por seu turno, por ocasião das saídas posteriores, tanto de veículos sinistrados quanto de suas partes e peças, aplicam-se as regras gerais de incidência do imposto, pois essas mercadorias deixam de se caracterizar como salvados de sinistros.

Relativamente à regra de redução de base de cálculo em exame, em se tratando de partes e peças, que não se confundem com veículos usados, ainda que deles provenientes, verifica-se ser aplicável apenas a saídas de motores, de qualquer espécie (de veículos, de máquinas etc.), pois relacionados, sem qualquer atributo ou restrição, no "caput" do item 4 do Anexo VI da norma regulamentar, dentre as mercadorias beneficiadas com a redução para 20% do valor da operação.

Quanto às demais partes, peças, acessórios ou componentes, de veículos usados, por não se encontrarem descritos dentre as mercadorias beneficiadas, descabe reduzir a base de cálculo por ocasião das saídas.

---

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

**PROTOCOLO: 21.861.594-5**

**CONSULTA Nº: 025, de 30 de abril de 2024**

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE AERONAVE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. INEXIGIBILIDADE.

O consulente, produtor rural inscrito no CAD/PRO, informa que pretende adquirir uma aeronave, de contribuinte localizado em outro Estado, em operação beneficiada com a redução da base de cálculo de que trata o Convênio ICMS 75/1991, tendo dúvidas se é devido o recolhimento de imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, uma vez que o benefício se encontra implementado no Paraná, no item 1 do Anexo VI do Regulamento do ICMS.

RESPOSTA

Registre-se que a regra de incidência vinculada à matéria relatada, que prevê a obrigação do pagamento do diferencial de alíquotas nas operações de entrada no estabelecimento de contribuinte, inclusive inscritos no CAD/PRO, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade federada, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra-se disposta no inciso XIV do art. 7º do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017. Nessa hipótese, o contribuinte é o adquirente paranaense.

Esclarece-se também, que o diferencial de alíquotas tem por objetivo igualar a carga tributária das aquisições interestaduais à carga tributária aplicável nas operações internas.

---

Ainda, relativamente ao benefício fiscal ora analisado, considerando-se que originário de convênio celebrado por todas as unidades federadas no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), parte-se da premissa que também implementado no Estado de localização do remetente, permitindo que a carga tributária seja a mesma, tanto na operação de aquisição interna quanto na interestadual.

Com isso, preenchidas as condições estabelecidas para fruição da redução de base de cálculo, prevista no item I do Anexo VI do Regulamento do ICMS, conclui-se não existir diferença a ser recolhida a favor do Estado do Paraná a título de diferencial de alíquotas (precedentes: Consultas nº 16, de 25 de fevereiro de 2014 e nº 23, de 6 de julho de 2023).

**PROTOCOLO: 21.770.341-7**

**CONSULTA Nº: 026, de 16 de maio de 2024**

SÚMULA: ITCMD. DOAÇÃO RECEBIDA DO EXTERIOR. INSTITUIÇÃO RELIGIOSA DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

A consulente informa que é uma associação civil religiosa sem fins lucrativos, constituída para desenvolver atividades vinculadas à Igreja Católica Apostólica Romana, de caráter beneficente, educativo e de assistência social, atuando principalmente no tratamento de doentes, proteção e assistência à infância em geral, à maternidade, à pobreza desamparada e à educação escolar.

Destaca os principais projetos sociais que desenvolve:

1. Inclusão Social – para crianças e adolescentes oriundas da cidade de Ivaiporã, abordando temas relacionados a direitos e deveres das crianças; higiene pessoal, familiar e social, uso de drogas na adolescência e as consequências, dentre outros;

2. Despertar – executado na cidade de Guajará-Mirim (RO), que tem como finalidade oferecer aos alunos apoio pedagógico escolar, oficina de arte e panificação e outras atividades, objetivando retirar o adolescente do convívio com o tráfico de drogas entre fronteiras;

3. Assistência às Famílias – realizado em Porto Velho (RO) objetivando auxiliar as famílias carentes;
4. Acolhida – com o objetivo de propiciar a realização de eventos no âmbito religioso, em casa de encontros e retiros em Maringá.

Após esse relato, aduz que recebeu valores, em janeiro de 2024, relativos a doações originárias do exterior, que serão destinados a auxiliar no desenvolvimento dos projetos antes especificados, tendo dúvidas acerca da incidência de ITCMD.

Questiona se está correto seu entendimento de que não é devido o recolhimento desse imposto, fundamentando essa afirmação em decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), Tema 825 de repercussão geral, de que não há incidência de ITCMD nas doações recebidas do exterior por entidades educacionais e beneficentes, em razão de as unidades federadas não terem competência legislativa para instituí-lo na hipótese em que o doador estiver domiciliado no exterior, pois necessária a edição de lei complementar federal.

**RESPOSTA**

Primeiramente, registre-se que, não obstante ter sido questionada judicialmente a Lei nº 18.573, de 30.9.2015, na parte que previa a cobrança do ITCMD sobre doações recebidas do exterior, e, ainda, ter sido promulgada a Emenda Constitucional nº 132, de 20.12.2023, não se faz necessário abordar esses temas, em razão da imunidade tributária de que trata o inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, conforme se passa a expor, contemplar as instituições de educação e assistência social.

O art. 6º da Resolução SEFA nº 1.527/2015, que reproduz hipóteses de imunidade previstas no inciso VI do art. 150 da Constituição, assim dispõe:

> *"Art. 6.º São imunes as transmissões em que os adquirentes sejam:*
> *[...]*
> *III – os partidos políticos, inclusive as suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos;*
> *[...]*
> *§ 2.º Nos casos referidos nos incisos II e III, somente ocorre imunidade em relação ao patrimônio relacionado com as finalidades essenciais das entidades neles mencionadas. "*

Reproduz-se, também, excertos do inciso VI e § 4º do art. 150 da Constituição Federal:

> *"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;*
*[...]*
*§ 4º - 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. "*

O STF firmou entendimento, em julgamento realizado em 21/3/2022, no RE 630790/SP, Tema 336 da repercussão geral, de que "...as entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários".

O inciso II do art. 14 da Lei nº 18.573/2015 define como contribuinte do ITCMD o donatário, nas transmissões por doação. Consequentemente, quando instituições religiosas, que utilizam os recursos na promoção de atividades de educação e de assistência social e atendam aos requisitos legais, exercerem a condição de contribuintes, as doações financeiras a elas destinadas, não estão alcançadas pelo imposto, independentemente de o doador se encontrar domiciliado no exterior ou em território nacional.

É importante destacar, conforme prescreve o § 4º do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, que instituições educacionais e de assistência social, para fruição da regra de não incidência, devem cumprir os requisitos exigidos por lei, necessariamente estabelecidos em lei complementar conforme prevê o inciso II do art. 146, também da norma constitucional, estando esses requisitos dispostos no art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

Logo, conclui-se não incidir ITCMD na doação descrita pela consulente, na qualidade de instituição religiosa, desde que preencha os requisitos para fruição da

imunidade constitucional, nos termos antes expostos.

**PROTOCOLO: 21.905.224-3**

**CONSULTA Nº: 027, de 16 de maio de 2024**

SÚMULA: ICMS. ADITIVOS QUÍMICOS AUTOMOTIVOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SEGMENTO DE AUTOPEÇAS. INAPLICABILIDADE.

A consulente, empresa enquadrada no regime do Simples Nacional e cadastrada na atividade econômica principal de comércio varejista de peças e acessórios novos para veículos automotores (CNAE 4530-7/03), expõe adquirir produto classificado no código 3811.21.50 da NCM ("Outras preparações, contendo, pelo menos, um de quaisquer dos produtos compreendidos nos itens 3811.21.10, 3811.21.20, 3811.21.30 e 3811.21.40"), de fornecedor localizado no Estado de São Paulo, cadastrado com a atividade de fabricação de outros produtos derivados de petróleo e de aditivos de uso industrial, que não efetua a retenção do imposto relativo à substituição tributária, por considerar que o produto não se sujeita a esse regime na unidade federada de seu domicilio.

Aduz que o art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, que prevê o regime de substituição tributária para as operações com autopeças, não especifica o referido código NCM dentre os produtos que relaciona. Entretanto, a posição 125 do referido artigo apresenta a descrição "Outras peças, partes e acessórios para veículos automotores não relacionados nos demais itens desta tabela", não especificando qualquer NCM.

Afirma, para efeitos de inclusão de determinada

mercadoria nas regras da substituição tributária, que essa deverá estar enquadrada, cumulativamente, na descrição, na NCM e no segmento especificados na norma, conforme preconiza o § 1º da Cláusula 7ª do Convênio ICMS 142/2018.

Assim considerando, expõe o entendimento de que não é devida a retenção do imposto, pois o produto não foi fabricado para uso exclusivo em veículos, e questiona quanto à correção de sua conclusão.

**RESPOSTA**

Primeiramente, 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.

Reitera-se que o Setor Consultivo tem 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, devendo também 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.

Ainda, expõe-se que o código 3811.21.50 da NCM não se encontra contemplado na norma regulamentar dentre os produtos sujeitos à substituição tributária.

Após essas considerações, passa-se a análise da dúvida apresentada, quanto à posição 125 do art. 28 do Anexo

IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que não faz referência a qualquer NCM:

> *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 |
|---|---|---|---|
| [...] | | | |
| 125 | 01.999.00 | | Outras peças, partes e acessórios para veículos automotores não relacionados nos demais itens desta tabela |

O "caput" do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do

ICMS, dispõe que estão submetidas à substituição tributária as operações com "peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos nele relacionados, 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".

Especificamente em relação à posição 125 do referido art. 28, antes transcrita, para sujeitar-se ao regime de substituição tributária o produto deve se enquadrar na categoria de "Outras peças, partes e acessórios para veículos automotores não relacionados nos demais itens desta tabela".

Segundo a Tabela NCM, o Capítulo 38 trata de "Produtos diversos das indústrias químicas", e a posição 38.11 de "Preparações antidetonantes, inibidores de oxidação, aditivos peptizantes, beneficiadores de viscosidade, aditivos anticorrosivos e outros aditivos preparados, para óleos minerais (incluindo a gasolina) ou para outros líquidos utilizados para os mesmos fins que os óleos minerais".

Do antes transcrito, denota-se que o código 3811.21.50 da NCM não diz respeito a mercadorias que condizem com a descrição "outras peças, partes e acessórios para veículos automotores", mas a produtos da indústria química, mais especificamente a preparações e aditivos, ainda que de uso automotivo. Logo, produtos classificados neste código não se enquadram na regra de que trata o item 125 do art. 28 do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

**PROTOCOLO: 21.810.090-2**

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

## CONSULTA Nº: 028, de 21 de maio de 2024

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. ADQUIRENTE DO SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

A consulente, optante pelo Simples Nacional, cadastrada com a atividade econômica principal de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agropecuários (CNAES 4692-3/00), expõe ter adquirido mercadorias classificadas nos códigos 8424.49.00, 8502.20.11, 8806.22.00, 8507.60.00, 8807.90.00 e 8807.10.00 da NCM, de fornecedor domiciliado no Estado de São Paulo, em operação submetida à carga tributária de 4%, conforme nota fiscal que anexa.

Tem dúvidas acerca da obrigatoriedade de recolher ICMS por antecipação, correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, tendo em vista orientação que aduz ter recebido do remetente, de que não seria devido o pagamento, por estar a operação com tais mercadorias submetidas à regra de redução de base de cálculo de que trata o Convênio ICMS 52/1991.

**RESPOSTA**

A obrigatoriedade de o contribuinte recolher imposto por antecipação, relativamente a operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização, encontra-se disciplinada no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, nos artigos 7º e 16, dos quais se transcrevem as partes pertinentes a essa exigência:

---

*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);*
*b) com gás natural, classificado na posição 27.11 da NCM.*
*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).*

Cabe destacar, conforme dispõe o inciso I, alíneas "a" e "b", do § 1º do art. 16, antes transcrito, que esse recolhimento é devido somente em relação a aquisições interestaduais: (i) sujeitas à alíquota de 4%, percentual que

é aplicável nas operações com bens e mercadorias importados do exterior (Resolução do Senado Federal nº 13/2012); e (ii) com gás natural, classificado na posição 27.11 da NCM.

Na nota fiscal anexada à petição pela consulente, o Código de Situação Tributária (CST) mencionado, relativamente a cada mercadoria adquirida, indica origem estrangeira, justificando a adoção da alíquota interestadual de 4%.

Por seu turno, considerando a classificação fiscal das mercadorias, apenas o código 8424.49.00 da NCM, dentre os mencionados pela consulente, encontra-se contemplado com a redução de base de cálculo de que trata o Convênio ICMS 52/1991, implementada no item 22 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, que estabelece carga tributária de 5,6% nas operações internas. Em relação a produtos classificados nesse código, portanto, no caso de inseridos na correspondente descrição, no cálculo do imposto a ser recolhido, na forma e no prazo dispostos no § 4º do art. 16 do Regulamento do ICMS, deve a consulente considerar a carga tributária interna de 5,6%, para apurar a diferença entre as alíquotas, conforme prevê o inciso III do § 1º do mesmo artigo.

Em relação aos produtos classificados nos demais códigos NCM citados no relato, no caso de não submetidos a outras regras específicas que prevejam redução de carga tributária nas operações internas, o percentual a ser recolhido corresponde a 8% (diferença entre 12% e 4%) sobre o valor da operação constante no documento fiscal, pois há que ser considerado o diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, de forma a resultar carga tributária de 12%, mesmo percentual aplicado em operações internas realizadas entre contribuintes, inclusive na hipótese em que o adquirente seja optante pelo Simples Nacional.

Por fim, destaca-se que a constitucionalidade da cobrança do imposto correspondente à diferença entre as

alíquotas interna e interestadual, de forma antecipada, de contribuintes optantes pelo Simples Nacional, foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal (STF), com reconhecimento de repercussão geral (Tema 517), tendo sido julgado o mérito em 14/05/2021, com fixação da seguinte tese: *É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos*.

**PROTOCOLO: 22.058.295-7**

**CONSULTA Nº: 029, de 22 de maio de 2024**

SÚMULA: ICMS. NOTA FISCAL DE PRODUTOR ELETRÔNICA. DISPENSA DE CONTRANOTA.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de abate de aves (CNAE 1012-1/01), informa adquirir matéria-prima (frangos vivos) de produtores rurais, em operações documentadas por Nota Fiscal de Produtor eletrônica (NFP-e), emitindo, para dar entrada dessa mercadoria em seu estabelecimento, uma contranota, na qual faz referência ao documento emitido pelo produtor remetente. Aduz proceder em conformidade com o disposto na letra "g" do inciso I do art. 244 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017.

Sua dúvida diz respeito à obrigatoriedade de continuar a emitir contranota, quando emitida NFP-e pelo produtor rural.

**RESPOSTA**

A respeito da questão exposta reafirma-se, conforme esclarecido na Consulta nº 5, de 29 de fevereiro de 2024, *não ser obrigatória a emissão de contranota, por parte do adquirente, na situação em que a NFP-e tenha sido emitida com o preenchimento de todas as informações exigidas, retratando com exatidão a operação praticada, notadamente no que diz respeito à quantidade e ao valor da mercadoria. Nesse caso, a escrituração da entrada por parte do estabelecimento adquirente poderá ser efetivada a partir da NFP-e.*

A emissão de contranota se faz necessária quando o produtor rural, em razão da especificidade dos produtos comercializados ou das condições da venda, emite NFP-e sem constar o valor da operação, porque realizada sob a cláusula de "preço a fixar", em conformidade com o previsto no § 11 do art. 252 do Regulamento do ICMS, ou sem indicação da quantidade, o que geralmente ocorre quando as mercadorias são quantificadas em unidades de massa ou de volume, em que a mensuração é feita por ocasião da entrega no estabelecimento destinatário.

Nesses termos, responde-se à consulente não haver obrigatoriedade de emitir contranota se a NFP-e contiver todos os dados necessários ao registro das entradas, sendo também dispensada sua emissão quando o próprio remetente emitir NFP-e complementar, na hipótese de a remessa da mercadoria ter ocorrido em conformidade com disposto no § 11 do art. 252 do Regulamento do ICMS, conforme se depreende do § 5º do art. 251 do Regulamento do ICMS.

Por oportuno, informa-se ter sido postergada, para 2 de janeiro de 2025, a obrigatoriedade de emissão de NFP-e, nas

operações internas, conforme dispõe o Ajuste SINIEF nº 10, de 7 de maio de 2024.

**PROTOCOLO: 22.098.916-0**

**CONSULTA Nº: 030, de 28 de maio de 2024**

SÚMULA: ICMS. ISENÇÃO. ÓRGÃOS PÚBLICOS. ABRANGÊNCIA. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. DIFAL.

A consulente, estabelecida no Estado do Espírito Santo e com filial em território paranaense, inscrita no CAD/ICMS sob o número 90761222-85, informa que atua no comércio atacadista de equipamentos de informática, promovendo vendas predominantemente para órgãos públicos municipal, estadual e federal, consignando nas operações o CFOP 6.108 ("Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte").

Reporta-se à cláusula primeira do Convênio ICMS 153/2015, a qual dispõe que, para apuração do imposto devido à unidade federada de destino do consumidor final não contribuinte do ICMS a título de diferencial de alíquotas (Difal), devem ser consideradas a redução da base de cálculo ou a isenção do ICMS autorizadas por meio de convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), e implementadas nas unidades federadas de origem ou de destino, para questionar se há recolhimento do Difal quando as operações tenham como destinatários órgãos públicos não contribuintes do imposto.

**RESPOSTA**

A respeito do questionamento em tela, este Setor já orientou, em reiteradas oportunidades (Consultas nº 14/2019, nº 18/2018 e nº 25/2017, dentre outras), que deve ser observado, para fins de diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais paranaenses, contribuintes ou não do ICMS, o tratamento tributário dispensado às operações internas nas vendas a consumidores finais.

Para análise da matéria, reproduz-se o item 114 do Anexo V do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que prevê a isenção do ICMS nas operações ou prestações internas a órgãos da administração pública estadual e suas fundações e autarquias:

> *"ANEXO V*
> *DAS ISENÇÕES*
> *[...]*
> *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."*

Do dispositivo antes transcrito, verifica-se que há previsão de isenção do ICMS nas operações ou prestações internas, relativas a aquisição de bens, mercadorias ou serviços por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, sendo que a nota 5 desse item dispõe que, para efeitos dessa isenção, consideram-se integrantes da Administração Pública Estadual Direta os órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, bem como do Ministério Público – MP.

Observa-se, ainda, que para fruição da mencionada isenção deverão ser observadas as condições previstas nas notas do item 114 do Anexo V, antes transcritas.

Diante do exposto, conclui-se que as aquisições efetuadas por órgãos das esferas federal e municipal não estão contempladas pelo referido benefício fiscal, razão pela qual cabe a consulente, na condição de contribuinte do imposto relativo ao Difal, conforme prevê o inciso II do § 2º do art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, proceder ao recolhimento desse diferencial, observando para determinação de seu montante a carga tributária prevista na legislação paranaense para o produto comercializado, na saída a consumidor final.

**PROTOCOLO:** **22.100.325-0**

**CONSULTA Nº: 031, de 28 de maio de 2024**

SÚMULA: ICMS. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. PREENCHIMENTO DA NOTA

FISCAL.

A consulente, cadastrada com a atividade de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (4691-5/00), informa que realiza remessas de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade, situados em outras unidades federadas, destacando, no campo da Nota Fiscal eletrônica (NF-e) correspondente ao ICMS, o valor do crédito a ser transferido ao destinatário, em conformidade com o disposto nas cláusulas terceira e quarta do Convênio ICMS 178/2023.

Observa que esse procedimento, de destacar em campo próprio da NF-e o ICMS, serve para identificar a origem do débito a ser efetuado pelo estabelecimento emitente e para assegurar o crédito ao estabelecimento destinatário.

No entanto, expõe que o texto apresentado pelo § 12 do art. 1º do Anexo IX do Regulamento do ICMS, introduzido pelo Decreto nº 4.709/2024, trouxe-lhe dúvidas quanto à correção desse procedimento.

Em razão desse fato, questiona: havendo vedação ao destaque do ICMS em campo próprio da NF-e, qual seria a sistemática a ser aplicada quanto ao imposto da operação própria, para efeitos de registros do débito no estabelecimento de origem e de transferência do crédito ao estabelecimento destinatário?

**RESPOSTA**

Para análise da questão, transcreve-se o § 12 do art. 1º do Anexo IX (Da Substituição Tributária em Operações com Mercadorias e Prestações de Serviço) do Regulamento do

ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017:

> *"§12. Para efeitos do disposto neste artigo, na hipótese de transferência promovida entre estabelecimentos do remetente, deverá ser deduzido o ICMS destacado na nota fiscal de transferência, equivalente ao ICMS da operação própria, nos termos do art. 579M (Convênio ICMS 225/2023).".*

Destaca-se que esse parágrafo se encontra inserido no art. 1º do Anexo IX, que trata dos procedimentos a serem observados para determinação do imposto a ser retido por substituição tributária, pelo contribuinte que exerce a condição de substituto tributário.

Nos termos do § 12, antes transcrito, para apurar o ICMS a ser retido, deverá ser deduzido, do total obtido pela aplicação da alíquota interna vigente na venda a consumidor final sobre a respectiva base de cálculo de retenção, o imposto correspondente à operação própria do substituto, que na hipótese de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma empresa, deve ser calculado em conformidade com o disposto no art. 579-M.

Esse parágrafo, portanto, não dispõe sobre preenchimento de NF-e, mas a respeito da forma de determinação do imposto a ser retido pelo remetente, quando realizar operação sujeita à substituição tributária destinada a estabelecimento revendedor varejista de mesma titularidade.

Quanto ao preenchimento da NF-e, independentemente de a operação se sujeitar, ou não, à substituição tributária, deve ser observado o estabelecido no art. 579-L do Regulamento do ICMS: "A transferência do ICMS entre estabelecimentos de mesma titularidade, pela sistemática prevista neste Capítulo, será procedida a cada remessa, mediante consignação do respectivo valor na NF-e que a acobertar, no campo destinado ao destaque do imposto.".

Assim, nas transferências de mercadorias, no caso de a consulente exercer a condição de substituto tributário,

deverá consignar, no campo destinado ao destaque do imposto correspondente à operação própria, o valor que teria o estabelecimento destinatário o direito de escriturar como crédito, caso não fosse contribuinte substituído. Isso porque, em relação às operações em que o estabelecimento destinatário se revestir da condição de substituído tributário, deverá escriturar a NF-e de entrada sem registrar créditos e emitir nota fiscal, por ocasião da saída, sem destaque de ICMS, em conformidade com o disposto no art. 5º do Anexo IX do Regulamento do ICMS.

Por seu turno, o montante destacado na NF-e, no campo destinado ao imposto da operação própria, deverá ser registrado pela consulente como débito, da mesma forma como deve proceder em relação a saídas interestaduais de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, quando destinadas a estabelecimentos de mesma titularidade.

**PROTOCOLO: 21.943.168-6**

**CONSULTA Nº: 032, de 28 de maio de 2024**

SÚMULA: ICMS. PRODUTOS FOTOVOLTAICOS. ISENÇÃO.

A consulente, cadastrada no regime normal de tributação e com a atividade principal de comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo (CNAE 4753-9/00), questiona se pode adquirir e comercializar produtos fotovoltaicos, classificados no código 8501.72.10 da NCM, com utilização da regra de isenção de que trata o item 65 do Anexo V do Regulamento do ICMS.

Esclarece que pretende adquirir tais produtos de estabelecimentos importadores, para revendê-los em operações internas e interestaduais.

**RESPOSTA**

Para análise da questão, transcreve-se a posição 5 do item 65 do Anexo V (Das Isenções) do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017:

> *"65 Operações, até 31.12.2028, com EQUIPAMENTOS E COMPONENTES para o aproveitamento das energias solar e eólica, a seguir indicados, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM (Convênios ICMS 101/1997; Convênio ICMS 10/2014):*

| POSIÇÃO | NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|---|
| ... | ... | ... |
| 5 | 8501.7 | Geradores fotovoltaicos de corrente contínua (Convênios ICMS 101/1997, 46/1998, 61/2000, 93/2001, 46/2007 e 94/2022) |
| ... | ... | ... |

*Notas:*

*1. o benefício previsto neste item somente se aplica aos equipamentos que forem isentos ou tributados à alíquota zero do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Convênios ICMS 101/1997, 61/2000 e 46/2007);*
*2. não se exigirá o estorno do crédito fiscal nas saídas das mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste item;*
*3. o benefício previsto neste item somente se aplica aos produtos relacionados nas posições 15 a 18 da tabela do "caput" quando destinados à fabricação de torres para suporte de gerador de energia eólica;*
*4. o benefício previsto neste item somente se aplica aos produtos relacionados nas posições 19 a 21 da tabela do "caput" quando destinados à fabricação de aerogeradores de energia eólica classificados no subitem 8502.31.00 da NCM.*

Cabe reproduzir também a Tabela NCM, no que se refere à subposição 8501.7:

| **NCM** | **DESCRIÇÃO** |
|---|---|
| 8501.7 | - Geradores fotovoltaicos de corrente contínua: |
| 8501.71.00 | -- De potência não superior a 50 W |
| 8501.72 | -- De potência superior a 50 W |
| 8501.72.10 | De potência não superior a 75 kW |
| 8501.72.90 | Outros |
| 8501.80.00 | - Geradores fotovoltaicos de corrente alternada |

Depreende-se das normas antes transcritas que todos os produtos classificados na subposição 8501.7 da NCM se encontram contemplados pela regra de isenção de que trata a posição 5 do item 65 do Anexo V, desde que isentos ou tributados à alíquota zero do IPI. Isso porque, a descrição dos produtos apresentada na norma regulamentar reproduz aquela contida na Tabela NCM, sendo que as condicionantes dispostas nas notas 3 e 4 do referido item 65 não se aplicam aos produtos relacionados na posição 5.

Assim, relativamente a esses produtos, todas as operações internas, incluindo as de importação, bem como as saídas interestaduais, encontram-se abrangidas pela referida isenção.

**PROTOCOLO: 22.035.328-1**

**CONSULTA Nº: 033, de 6 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ACHOCOLATADOS.

A consulente, empresa sediada no Estado do São Paulo e com inscrição de substituto tributário neste Estado, informa ter dúvidas quanto à aplicação da substituição tributária, prevista no art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, às operações com achocolatado em pó, classificado no código 1806.90.00 da NCM, quando comercializado em embalagem de conteúdo superior a 1 Kg.

Menciona que a posição 7 da tabela do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS se refere a produtos classificados no código 1806.90.00 da NCM, com CEST

17.006.00, mas apresenta a seguinte descrição: "Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 Kg, exceto os classificados no CEST 17.006.02", na qual o produto que comercializa não se enquadra.

Cita também a posição 4-A da mesma tabela antes mencionada, explicando que também faz referência a produtos classificados no código 1806.90.00 da NCM, com a descrição "Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00".

Assim, considerando que não há menção específica no art. 118 aos achocolatados quando comercializados em embalagens superiores a 1 Kg e que o produto que comercializa contém cacau, indaga se os achocolatados em pó, comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg, por não haver CEST e descrição específicos a esses produtos, estariam submetidos à substituição tributária.

**RESPOSTA**

De início, transcrevem-se as posições da tabela de produtos de que trata o inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, que fazem referência ao código 1806.90.00 da NCM, e também disposições da NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, relativas à posição 18.06:

> *"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):*

*I - chocolates:*

| POSIÇÃO | CEST | NCM | DESCRIÇÃO |
|---|---|---|---|
| ... | ... | ... | ... |
| 4 | 17.004.00 | 1806.90.00 | Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00 |
| 4-A | 17.004.01 | 1806.90.00 | Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo superior |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg, exceto os classificados nos CEST 17.005.01, 17.006.00, 17.006.02 e 17.007.00 |
| ... | ... | ... | ... |
| 6 | 17.005.01 | 1806.90.00 | Ovos de páscoa de chocolate |
| 7 | 17.006.00 | 1806.90.00 | Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 Kg, exceto os classificados no CEST 17.006.02 |
| 8 | 17.006.02 | 1806.90.00 | Achocolatados em pó, em cápsulas |
| 9 | 17.007.00 | 1806.90.00 | Caixas de bombons contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 kg |
| ... | ... | ... | ... |
| 11 | 17.009.00 | 1806.90.00 | Bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e outros produtos |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | de confeitaria, contendo cacau |

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

| | |
|---|---|
| 18.06 | Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau. |
| 18.06.10.00 | – Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes |
| 18.06.20.00 | – Outras preparações em blocos ou em barras, de peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg |
| 18.06.3 | – Outros, em tabletes, barras e paus: |
| 18.06.31 | -- Recheados |
| 18.06.31.10 | Chocolate |
| 18.06.31.20 | Outras preparações |
| 18.06.32 | -- Não recheados |
| 18.06.32.10 | Chocolate |

| | |
|---|---|
| 18.06.32.20 | Outras preparações |
| 18.06.90.00 | - Outros |
| | Ex 01 - Achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos, destinados à mistura com água ou leite |

Verifica-se, das disposições da NCM antes transcritas, que todos os "chocolates e outras preparações alimentícias que contenham cacau" e que não estejam inseridos em códigos com descrições específicas (códigos 1806.10.00, 1806.20.00 e subposição 1806.3) classificam-se no código 1806.90.00. Ou seja, esse código NCM contempla os achocolatados (assim entendidos os produtos à base de chocolate), em pó ou em grânulos, comercializados em qualquer embalagem e conteúdo.

Logo, conclui-se que a posição 4-A do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS, observados o código NCM indicado e a correspondente descrição, compreende todos os "chocolates e outras preparações alimentícias que contenham cacau" classificados no código 1806.90.00, inclusive os achocolatados, quando comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg. Ressalva-se que estão excetuados de seu alcance os produtos classificados nesse mesmo código NCM, mas inseridos em outras posições do inciso I do art. 118, em razão da especificidade de suas descrições, com correspondentes CEST, sendo esses aqueles enquadrados nas posições 4, 6, 7, 8, 9 e 11.

Portanto, responde-se à consulente que os

achocolatados, quando comercializados em embalagens de conteúdo superior a 1 kg e inferior ou igual a 2 kg encontram-se abrangidos pelo regime de substituição tributária, por estarem classificados no código NCM e compreendidos na descrição de que trata a posição 4-A (CEST 17.004.01) do inciso I do art. 118 do Anexo IX do Regulamento do ICMS (precedentes: Consultas nº 55, de 19 de dezembro de 2023, e nº 2, de 14 de fevereiro de 2024).

**PROTOCOLO: 22.147.317-5**

**CONSULTA Nº: 034, de 6 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. REGRAS DECORRENTES DE CONVÊNIO. OBRIGATORIEDADE DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de defensivos agrícolas, informa que os produtos de seu portfólio, em sua maioria, são produzidos por seu estabelecimento, localizado em Arapongas, que, posteriormente, os revendem diretamente aos destinatários, exceto quando esses se situam nos Estados da Bahia, Goiás, Minas Gerais, Mato Grosso, São Paulo e Rio Grande do Sul, hipótese em que os produtos são remetidos aos seus centros de distribuição, em operações de transferência.

Esclarece que, além dos produtos de fabricação própria, realiza importações pelos portos e aeroportos paranaenses, sendo que a remessa desses produtos aos destinatários segue a mesma sistemática das mercadorias por ela produzidas.

Aduz que, como parte da estratégia para otimizar as operações e a alocação de recursos, faz jus a determinados benefícios e incentivos fiscais no âmbito federal e estadual. Especificamente, dentre os tratamentos tributários previstos na legislação paranaense, encontra-se o diferimento do pagamento do ICMS em operações internas, conforme prevê o inciso IV do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS.

Relata que importa produtos classificados na posição 38.08 da NCM com diferimento do pagamento do imposto, sendo que parte deles são comercializados sem que haja qualquer industrialização, modificação ou beneficiamento e parte é revendida após redimensionamento/reacondicionamento de embalagem.

Entende que o diferimento do pagamento do imposto antes mencionado é aplicável tanto em relação às operações internas quanto às de importação, encerrando-se nas hipóteses previstas no artigo 45 do Anexo VIII da norma regulamentar.

Expõe, tendo em vista a cadeia operacional e logística da consulente, que a transferência interestadual dos produtos classificados na posição 38.08 da NCM para os centros de distribuição, é hipótese de encerramento da fase do diferimento, ensejando o pagamento do imposto diferido na importação.

Aduz que, havendo o pagamento do ICMS decorrente do encerramento da fase do diferimento e sendo o ICMS um tributo não cumulativo por expressa disposição constitucional, haveria, em tese, o direito de o contribuinte se creditar do valor recolhido em relação às operações anteriores.

Entretanto, com a publicação do Convênio ICMS 178/2023, que motivou a inclusão do Capítulo XXI ao Título III no Regulamento do ICMS, por meio do Decreto nº 4.709/2024, a legislação não foi ajustada para regulamentar os impactos de remessa interestadual das mercadorias em transferência para

estabelecimentos de mesma titularidade, relativamente aos créditos de ICMS decorrentes do encerramento desse tratamento tributário.

Posto isso, questiona se pode apropriar o crédito relativo ao pagamento do ICMS diferido e, caso a resposta seja positiva, considerando que a carga tributária da operação interna pode ser superior à de transferência interestadual, indaga se pode manter em conta-gráfica o imposto relativo à essa diferença ou se deve transferir para o destino, nos termos do Convênio ICMS 178/2023 e do art. 579-J da norma regulamentar.

Ainda, em razão do encerramento do diferimento do pagamento do ICMS, por ocasião da remessa de mercadoria para estabelecimento de mesma titularidade localizado em outra unidade federada, questiona qual alíquota deve adotar para cálculo do ICMS: (a) 12% (art. 28, I, do Anexo VIII do RICMS); (b) 6% (art. 459 do RICMS); ou (c) carga tributária aplicável na transferência interestadual.

**RESPOSTA**

Esclarece-se, a respeito do exposto pela consulente, que em razão de dispositivos contidos na Lei Complementar nº 87/1996 terem sido julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF) foi editada a Lei Complementar nº 204, de 28 de dezembro de 2023, e o Convênio ICMS nº 178, de 1º de dezembro de 2023, para disciplinar a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, cujas regras devem ser observadas por todas as unidades federadas.

Por sua vez, o Decreto nº 4.709, de 31 de janeiro de 2024, introduziu no Regulamento do ICMS os termos do Convênio

ICMS nº 178/2023.

De acordo com as referidas normas, é obrigatória a transferência de créditos ao estabelecimento destinatário nas saídas interestaduais destinadas a estabelecimentos de mesma titularidade, sendo que o valor do crédito a ser transferido deve ser dimensionado segundo o contido no art. 579-M do Regulamento do ICMS, nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 178/2023, que assim dispõe:

> *"Art. 579-M. O ICMS a ser transferido corresponderá ao resultado da aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS, definidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição da República, sobre os seguintes valores dos bens e mercadorias:*
> *I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
> *II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
> *III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, a soma dos custos de sua produção, assim entendidos os gastos com insumos, mão-de-obra e acondicionamento.*
> *§1º No cálculo do ICMS a ser transferido, os percentuais de que trata o caput deste artigo devem integrar o valor dos bens e mercadorias.*
> *§2º Os valores a que se referem os incisos do caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção prevista na legislação tributária da unidade federada em que situado o remetente nas operações interestaduais com os mesmos bens ou mercadorias quando destinados a estabelecimento pertencente a titular diverso, inclusive nas hipóteses de isenção ou imunidade. "*

Logo, independentemente do tratamento tributário a que submetidas as mercadorias nas operações internas, inclusive de importação, o valor do crédito a ser transferido deve ser apurado com aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais, observados os valores de transferência indicados nos incisos I a III do artigo antes transcrito.

Registre-se que, nesse montante a ser lançado como débito pela consulente, conforme prevê o inciso I do § 1º do art. 579-K, considera-se incluído o valor de imposto diferido em relação às operações antecedentes.

**PROTOCOLO: 21.887.007-4**

**CONSULTA Nº: 035, de 7 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. EMPRÉSTIMO. MERCADORIAS CONSUMÍVEIS E FUNGÍVIEIS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, que atua no ramo de comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo (CNAE 4683-4/00), dentre outras atividades, informa ter dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser observado em operações de empréstimos de mercadorias, por tempo determinado, a produtores rurais inscritos no CAD/PRO.

Expõe que, quando a mercadoria não se submeter ao diferimento do pagamento do imposto previsto no inciso II do art. 44 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, deve emitir nota fiscal com destaque do ICMS, tendo como destinatário o produtor rural inscrito e informando o CFOP 5.949 (Outras Saídas - Remessa para Empréstimo), sendo que, no retorno da mercadoria, emitirá nota fiscal com CFOP 1.949 (Outras Entradas - Retorno de Empréstimo), indicando como remetente o produtor rural.

Com isso, indaga se está correto o procedimento descrito para a operação de empréstimo de mercadoria que pretende realizar.

---

**RESPOSTA**

Registre-se que o empréstimo de mercadorias que serão consumidas e, portanto, passíveis de serem substituídas por outras de mesma espécie, qualidade, quantidade e valor (mercadorias fungíveis), configura mútuo, nos termos do art. 586 do Código Civil. Esse empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos desde a tradição, conforme dispõe o art. 587 do diploma legal citado.

Nessa situação, de operações de empréstimo por tempo determinado de mercadorias consumíveis, como pretendido pela consulente, para efeitos de incidência e cobrança do ICMS, é aplicável o mesmo tratamento tributário previsto para a operação de comercialização da mercadoria (Precedente: Consulta nº 75, de 22 de maio de 2012).

Com isso, a emissão dos documentos fiscais deve ser feita com destaque do imposto, no caso de operação tributadas e, quando se tratar de mercadoria sujeita ao diferimento, deve ser observado o disposto no art. 26 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, fazendo constar como remetente e/ou destinatária a consulente e/ou o produtor rural, a depender da natureza da operação, de remessa ou de retorno, com indicação, no campo reservado às informações complementares, dos dados necessários à identificação do contrato de empréstimo.

Por fim, quanto aos CFOP, informa-se que devem ser utilizados aqueles específicos para a venda de mercadorias recebidas de terceiros e a sua compra CFOP – 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e CFOP 1.102 (Compra para comercialização), conforme orientação contida na Consulta nº 75, de 22 de maio de 2012.

---

**PROTOCOLO: 21.966.626-8**

**CONSULTA Nº: 036, de 10 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. PROCEDIMENTOS.

A consulente, cadastrada na atividade principal de comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (CNAE 4691-5/00), informa que adquire produtos da cesta básica que usufruem, nas operações internas, da redução de base de cálculo de que trata o item 9 do Anexos VI do Regulamento do ICMS, realizando com as referidas mercadorias transferências para estabelecimento de mesma titularidade localizado em território paulista.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça, em 14/8/1996, editou a Súmula 166 dispondo que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sendo nessa mesma linha a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, em abril de 2021, na Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) 49, que passou a surtir efeitos em janeiro de 2024.

Em razão da referida ADC 49, expõe ter sido editada a Lei Complementar nº 204/2023, prevendo a não incidência do ICMS nas saídas de mercadorias em transferências e, ainda, que o contribuinte tem direito a apropriar o crédito de ICMS.

Manifesta, também, que referida lei complementar dispõe que o crédito de ICMS é assegurado ao contribuinte

destinatário, por meio de transferência de crédito, mas limitado às alíquotas interestaduais aplicadas sobre o valor atribuído à operação de transferência, e, na hipótese de haver diferença positiva entre os créditos originários de entradas de mercadorias e o transferido por ocasião da saída, o estabelecimento remetente tem direito a manter esse imposto em sua conta-gráfica.

Reporta-se ao Convênio ICMS 178/2023 para afirmar que, diversamente do entendimento manifestado pelo STF, essa norma prevê a obrigatoriedade de destacar o ICMS nas saídas em transferências sem possibilitar qualquer outra opção ao contribuinte. Desse modo, com algumas exceções, essa regra não diverge da vigente até 31.12.2023, ou seja, continua incidindo ICMS nessas saídas.

Observa que as unidades federadas implementaram as disposições do referido convênio, sendo que o Paraná editou o Decreto nº 4.709, de 2024.

Ao final, expõe seu entendimento de que teria o direito de apropriar créditos pelas entradas no percentual de 12%, mesmo em relação aos produtos adquiridos com redução de base de cálculo para 7% do valor da operação ou com diferimento do imposto, de forma a igualar a carga tributária das entradas à incidente nas saídas, haja vista que deverá transferir ao estabelecimento paulista créditos calculados com o percentual de 12%.

Posto isso, questiona a correção de sua conclusão.

**RESPOSTA**

Esclarece-se, a respeito do exposto pela consulente, que em razão de dispositivos contidos na Lei Complementar nº

87/1996 terem sido julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF) foi editada a Lei Complementar nº 204, de 28 de dezembro de 2023, e o Convênio ICMS nº 178, de 1º de dezembro de 2023, para disciplinar a remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, cujas regras devem ser observadas por todas as unidades federadas.

Por sua vez, o Decreto nº 4.709, de 31 de janeiro de 2024, introduziu no Regulamento do ICMS as regras do Convênio ICMS nº 178/2023.

Nos termos das referidas normas, é obrigatória a transferência de créditos ao destinatário nas saídas interestaduais para estabelecimentos de mesma titularidade.

O valor do crédito a ser transferido deve ser dimensionado segundo o contido no art. 579-M do Regulamento do ICMS, nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 178/2023, que assim dispõe:

> *"Art. 579-M. O ICMS a ser transferido corresponderá ao resultado da aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais do ICMS, definidas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição da República, sobre os seguintes valores dos bens e mercadorias:*
> *I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
> *II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
> *III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, a soma dos custos de sua produção, assim entendidos os gastos com insumos, mão-de-obra e acondicionamento.*
> *§1º No cálculo do ICMS a ser transferido, os percentuais de que trata o caput deste artigo devem integrar o valor dos bens e mercadorias.*
> *§2º Os valores a que se referem os incisos do caput deste artigo serão reduzidos na mesma proporção prevista na legislação tributária da unidade federada em que situado o remetente nas operações interestaduais com os mesmos bens ou*

*mercadorias quando destinados a estabelecimento pertencente a titular diverso, inclusive nas hipóteses de isenção ou imunidade. "*

Logo, independentemente do tratamento tributário a que submetidas as mercadorias nas operações internas, inclusive de importação, o valor a transferir deve ser apurado com aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas interestaduais, observados os valores de transferência indicados nos incisos I a III do artigo antes transcrito.

Registre-se que em relação ao diferimento do ICMS, no montante a transferir, que deverá ser lançado como débito pela consulente, conforme prevê o inciso I do § 1º do art. 579-K, considera-se incluído o valor de imposto diferido em relação às operações antecedentes, pois a saída interestadual constitui hipótese de encerramento desse tratamento tributário.

No que diz respeito às mercadorias adquiridas com redução na base de cálculo, de forma que a carga tributária corresponda a 7% do valor da operação, não há previsão na legislação para que o adquirente aproprie a título de crédito, além dos 7% cobrados pelo remetente, mais 5%, para efeitos de cumprimento do disposto no art. 579-M do Regulamento do ICMS.

**PROTOCOLO: 22.140.122-0.**

**CONSULTA Nº: 037, de 11 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. VENDA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO NO MERCADO INTERNO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica

principal de fabricação de instrumentos não-eletrônicos e utensílios para uso médico, cirúrgico, odontológico e de laboratório (CNAE 3250-7/01), relata realizar importações de matérias-primas sob o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (Recof) e que os produtos resultantes do processo produtivo, em que empregadas essas mercadorias adquiridas do exterior ao abrigo do regime, podem ser comercializados tanto no mercado externo quanto no mercado interno.

Esclarece, relativamente às matérias-primas utilizadas na elaboração de produtos comercializados no mercado interno, em operações com débito de ICMS, não ser mais possível registrar no Sistema de Desembaraço Eletrônico de Importação (Deim), por ocasião da emissão da declaração de importação, o tratamento tributário previsto às importações de matérias-primas realizadas por fabricantes, quando seu desembarque e desembaraço se deem por portos e aeroportos paranaenses.

Por estarem as saídas subsequentes do produto industrializado sujeitas à incidência do ICMS, frisa ser aplicável às importações das matérias-primas o tratamento tributário previsto no art. 458 e ao crédito presumido de que trata o item 40 do Anexo VII, do Regulamento do ICMS, citando, para corroborar seu entendimento, a orientação contida nas respostas dadas por este Setor nas Consultas de nº 50/2014, nº 55/2015, nº 64/2018 e nº 76/2019.

Por fim, questiona se está correta sua conclusão.

**RESPOSTA**

Destaca-se, inicialmente, que o regime aduaneiro Recof, previsto na legislação federal, permite à empresa

beneficiária importar ou adquirir no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais, mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno, sendo também permitido que parte da mercadoria admitida no regime, no estado em que foi importada ou depois de submetida a processo de industrialização, seja despachada para consumo, ou ainda, que a mercadoria, no estado em que foi importada, seja exportada, reexportada ou destruída, conforme esclarece a Secretaria da Receita Federal em sua página pública, no endereço (https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/recof-sped/o-que-e-recof-sped).

Relativamente ao ICMS, na importação de matéria-prima, de produto intermediário e de material de embalagem empregados na fabricação de mercadoria destinada à exportação, quando a operação seja promovida por contribuinte beneficiário do Recof, o imposto incidente também fica suspenso, conforme estabelecem os artigos 523 e 525 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017.
No caso de o produto resultante do processo de industrialização ser exportado, perfaz-se a condição para fruição da isenção dos tributos federais incidentes na importação, e quanto ao ICMS fica dispensado o pagamento do imposto suspenso, nos termos previstos no § 2º do art. 46 do Regulamento do ICMS.

Caso essa condição não se verifique, ou seja, quando são comercializados, no mercado interno, produtos industrializados a partir de matérias-primas importadas sob o Recof, devem ser observados, para efeitos de exigência do ICMS, tanto em relação à importação quanto na saída do produto industrializado, as regras tributárias a que submetidos os contribuintes não beneficiários do referido regime que realizam operações com as mesmas mercadorias.

Assim, ocorrendo a saída do produto resultante do processo de industrialização em operação com destaque de ICMS, não há vedação à aplicação, em relação à importação das matérias-primas, o tratamento tributário dispensado às operações realizadas por meio de portos e aeroportos paranaenses (suspensão prevista no art. 458 e crédito presumido de que trata o item 40 do Anexo VII, do Regulamento do ICMS), quando atendidas as condições para tal, nos termos previstos nos respectivos dispositivos.

Por fim, menciona-se que o aqui esclarecido guarda conformidade com o exposto por este Setor nas consultas tributárias mencionadas pela consulente, que retratam importações realizadas ao abrigo de outros regimes aduaneiros especiais previstos na legislação federal, vinculados a operações de exportação de produtos industrializados com matérias-primas importadas.

**PROTOCOLO: 22.246.569-9**

**CONSULTA Nº: 038, de 24 de junho de 2024**

SÚMULA: ICMS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INSCRIÇÃO ESTADUAL. OBRIGATORIEDADE.

A consulente, cadastrada na atividade principal de atividades do correio nacional (CNAE 5310-5/01) informa ser empresa federal instituída pelo Decreto-Lei nº 509, de 20 de março de 1969, e que os serviços por ela realizados estão contemplados pela imunidade tributária prevista na alínea "a" do inciso VI, em conformidade com o disposto no § 2º, todos do art. 150 da Constituição Federal.

Reporta-se a decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da imunidade tributária dos

serviços postais, citando a tese jurídica firmada na sistemática de repercussão geral (Tema 235), no Recurso Extraordinário (RE) nº 601.392, em 01.03.2013:

"Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, a, e §§ 2º e 3º). "

Ainda, faz referência ao decidido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 627.051, em 12.11.2014, também na sistemática de repercussão geral (Tema 402), no sentido de afastar a cobrança do ICMS sobre à prestação de serviços de transporte de encomendas realizada pelos Correios, conforme ementa a seguir:

> *"Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, tendo em vista a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal."*

Defende, com base no texto constitucional e nas decisões proferidas pelo STF, não ser contribuinte do imposto nos termos definidos pelo inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional e, consequentemente, de não ter a obrigação de manter sua inscrição estadual ativa nem de emitir notas fiscais nas operações por ela realizadas.

Argumentando que o art. 236 do Regulamento do ICMS está direcionado a contribuinte do ICMS, situação na qual aduz que não se enquadra, questiona se está correta a sua conclusão de que deve baixar as suas inscrições estaduais e continuar emitindo recibo postal ou fatura para documentar os serviços que presta.

**RESPOSTA**

Inicialmente, transcreve-se a regra de imunidade prevista na alínea "a" do inciso VI e no § 2º, todos do art.

150 da Constituição Federal, que assim dispõem:

> *"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:*
>
> *[...]*
>
> *a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)*
>
> *§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."*

Conforme decisões proferidas pelo STF acerca do alcance da imunidade recíproca, merecendo destaque a tese relativa ao Tema 402, em que a referida Corte manifestou que as prestações de serviço de transporte executadas pela ECT se encontram contempladas pela imunidade tributária, ratifica-se o exposto pela consulente.

Assim, diante do antes manifestado, conclui-se que resta afastada a sua condição de contribuinte do imposto.

Entretanto, não obstante a consulente não ser contribuinte do imposto em relação às atividades que desempenha (correio nacional e transporte de encomendas), as

unidades federadas, por meio do Convênio ICMS 60, de 5 de julho de 2018, que trata do tratamento tributário do ICMS e do controle de circulação de mercadorias ou bens que sejam objeto de remessas internacionais processadas por intermédio do "SISCOMEX REMESSA", elegeram a consulente como responsável pelo recolhimento do ICMS incidente na operação de importação, quando por ela realizada. Registre-se que a referida regra se encontra implementada nos artigos 579-A a 579-F do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Desse modo, embora os serviços postais e as prestações de serviço de transporte executadas pela consulente estejam ao abrigo da imunidade, a consulente deve declarar na Escrituração Fiscal Digital (EFD) os valores relativos ao ICMS incidente sobre essas remessas internacionais, sendo responsável pelo pagamento.

Ainda, há previsão na norma regulamentar acerca da responsabilidade do tomador do serviço de transporte, quando detentor de inscrição estadual, pelo recolhimento do ICMS devido na prestação de serviço de transporte executado por autônomo ou empresa transportadora não estabelecida no Paraná. Assim, quando a consulente for a tomadora do serviço, na condição de remetente ou de destinatária, é responsável pelo pagamento do imposto, conforme explicitado na Consulta nº 21/2020, respondida para a consulente.

Diante do antes manifestado, conclui-se que a consulente deve manter ativa a sua inscrição estadual, devendo apresentar a escrituração dos documentos fiscais previstos na legislação e efetuar o pagamento do imposto na forma e prazo previstos na norma regulamentar.

Relativamente aos documentos não fiscais emitidos pela consulente para documentar os serviços que presta, não se vislumbram óbices para sua utilização.

**SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO PARANÁ - SEFA**

**SETOR CONSULTIVO**

---

**PROTOCOLO: 22.383.193-1**

**CONSULTA Nº: 039, de 29 de julho de 2024**

SÚMULA: ICMS. DIVERGÊNCIAS NA QUANTIDADE DE MERCADORIAS. PROCEDIMENTOS PARA CORREÇÃO.

A consulente, com sede em São Paulo e representando seu estabelecimento filial paranaense cadastrado na atividade de "comércio atacadista especializado em outros produtos intermediários não especificados anteriormente" (CNAE 4689-3/99), aduz que efetua importação e aquisição em território nacional de mercadorias (alimentos e brinquedos), que são revendidas a grandes cadeias de restaurantes "fast food".

Sustenta que, devido à complexidade das atividades desenvolvidas em determinadas operações de vendas, podem ocorrer equívocos no manuseio das mercadorias, ocasionando diferenças (positivas ou negativas) entre as quantidades de produtos indicadas na nota fiscal de venda e as efetivamente entregues aos seus clientes.

Alega que o art. 298 do Regulamento do ICMS autoriza a emissão de nota fiscal a fim de regularizar divergências em determinadas situações, não se enquadrando em nenhuma delas as apuradas pela consulente.

Reporta-se as Consultas nº 19/2014 e nº 130/2015, expedidas por este Setor, que orientam sobre o procedimento que deve ser adotado pelos contribuintes no caso em que a quantidade de mercadorias recebida pelo adquirente for inferior à consignada na nota fiscal, relatando o procedimento que pretende adotar.

Após, argumentando que a legislação não é clara acerca da matéria, indaga:

---

1. se deve emitir nota fiscal complementar nos termos do art. 298, II, do RICMS, com destaque do ICMS, se devido, na hipótese de ocorrer envio de mercadorias em quantidade superior à indicada na nota fiscal;

2. na hipótese do item anterior, caso o destinatário não pretenda adquirir as mercadorias excedentes, se deve mesmo assim emitir nota fiscal complementar – com destaque no ICMS, se devido – situação em que o destinatário deve proceder a devolução das mercadorias excedentes, com a emissão do correspondente documento fiscal;

3. se deve emitir nota fiscal relativamente à diferença de mercadorias, para os fins de acompanhar seu envio, utilizando-se o CFOP 5.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), na hipótese em que ocorrer a remessa em quantidade inferior à indicada no documento fiscal;

4. na hipótese anterior, caso o destinatário não queira adquirir as mercadorias faltantes, que procedimentos devem ser adotados.

RESPOSTA

Relativamente aos questionamentos, informa-se que, na hipótese de remessa de mercadoria em quantidade superior à consignada na nota fiscal, o remetente deve emitir NF-e complementar, com destaque de ICMS, correspondente ao excesso de mercadoria remetida ao seu cliente e, este, caso não queira permanecer com essa diferença deverá emitir NF-e para documentar essa devolução (precedente: Consulta nº 61/2005).

Registre-se que a emissão da NF-e correspondente ao excesso de mercadorias se faz necessária, por ter ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria do estabelecimento da consulente, não havendo previsão na

legislação dispensando essa emissão caso a destinatária não pretenda permanecer com essa diferença.

No que diz respeito ao recebimento de mercadoria em quantidade inferior à indicada no documento fiscal, conforme orientado nas Consultas nº 19/2014 e nº 130/2015, o destinatário paranaense deve efetuar a escrituração da nota fiscal relativa à operação com os dados nela indicados e emitir nota fiscal de devolução simbólica relativa à mercadoria não recebida, utilizando os CFOP 5.949 e 6.949, a fim de regularizar a divergência, pois a escrituração da entrada na EFD – Escrituração Fiscal Digital deve guardar conformidade com os dados contidos na NF-e. Nesse caso, no campo "NF-e referenciada", deve ser indicada a chave de acesso da NF-e originária, e no campo: "Informações Complementares", o motivo de sua emissão.

Informa-se, por oportuno, que as Consultas nº 61/2005, nº 19/2014 e nº 130/2015 fazem menção a dispositivos contidos em Regulamentos do ICMS vigentes em períodos anteriores, estando a presente resposta amparada no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017. Porém, as orientações continuam válidas, pois os procedimentos não sofreram alterações.

**PROTOCOLO: 22.451.558-8**

## CONSULTA Nº: 040, de 7 de agosto de 2024

SÚMULA: ICMS. RECLASSIFICAÇÃO DE NCM. PRODUTO QUE SE ENQUADRADA NA DESCRIÇÃO DA MERCADORIA NA NORMA REGULAMENTAR. BENEFÍCIO FISCAL.

A consulente, cadastrada na atividade principal de "fabricação de material elétrico e eletrônico para veículos automotores, exceto baterias" (CNAE 2945-0/00), aduz que

produz e comercializa máquinas de eletrólise para produção de hidrogênio que, até 31.12.2019, estavam classificadas no código 8543.30.00 da NCM.

Esclarece que, a partir de 1º de janeiro de 2020, esse código foi extinto e desdobrado nos códigos 8543.30.10 e 8543.30.90 da NCM, sendo que no segundo código se classifica o mencionado produto.

Expõe constar no Convênio ICMS 52/1991, que prevê redução na base de cálculo nos percentuais que especifica para as operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais nele indicados, o código 8543.30.00 da NCM, tendo dúvidas se as operações com o produto que fabrica, que se classifica atualmente no código 8543.30.90, usufruem do referido benefício fiscal.

RESPOSTA

Para análise da matéria, transcreve-se a posição 69 do item 21 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que reproduz o constante no Convênio ICMS 52/1991 para o produto questionado pela consulente:

> *"ANEXO VI*
> *DA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO*
>
> *[...]*
>
> *21 A base de cálculo é reduzida, até 30.4.2026, nas operações com as MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS adiante arrolados, para o percentual que resulte na carga tributária equivalente a (Convênios ICMS 52/1991 e 1/2000; Convênio ICMS 154/2015; Convênio ICMS 49/2017):*
>
> *I - 5,14% (cinco inteiros e quatorze centésimos por cento) quando se tratar de operações interestaduais destinadas aos estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao estado do Espírito Santo (Convênios ICMS 52/1991 e 1/2000);*
>
> *II - 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento) nas*

*demais operações interestaduais e nas operações internas (Convênios ICMS 52/1991, 13/1992, 1/2000 e 154/2015).*

| *POSIÇÃO* | *NCM* | *DESCRIÇÃO* |
|---|---|---|
| *[...]* | | |
| *69* | *8543.30.00* | *Instalação contínua de galvanoplastia eletrolítica de fios de aço, por processo de alta densidade de corrente, com unidades de decapagem eletrolítica, de lavagem e de estanhagem, com controlador de processo (Convênios ICMS 52/1991, 112/2008 e 89/2009)* |

*[...]"*

Reproduz-se, também, excertos da Resolução CAMEX nº 4, de 24.10.2019, que altera Nomenclaturas Comum do Mercosul, apontando que o código 8543.30.00 não mais existe, ocorrendo seu desmembramento em dois novos códigos 8543.30.10 e 8543.30.90, todos da NCM:

*"Art. 1º Ficam alteradas a Nomenclatura Comum do Mercosul, os códigos tarifários e as alíquotas do Imposto de Importação que compõem a Tarifa Externa Comum – TEC, de que trata o Anexo I da Resolução nº 125, de 15 de dezembro de 2016, da Câmara de Comércio Exterior, conforme quadro a seguir:*

| *SITUAÇÃO ATUAL* | *MODIFICAÇÃO APROVADA* |
|---|---|

| | |
|---|---|
| *8543.30.00 – Máquinas e aparelhos de galvanoplastia, eletrólise ou eletroforese* | *8543.30 – Máquinas e aparelhos de galvanoplastia, eletrólise ou eletroforese* |
| | *8543.30.10 – De eletrólise, com células de membrana* |
| | *8543.30.90 – Outros* |

*[...]"*

Transcreve-se, ainda, da Tabela NCM, a subposição 8543.3:

*"[...]*

| *NCM* | *DESCRIÇÃO* |
|---|---|
| *8543.3* | *– Máquinas e aparelhos de galvanoplastia, eletrólise ou eletroforese* |
| *8543.30.10* | *De eletrólise, com células de membrana* |
| *8543.30.90* | *Outros* |

*[...]"*

Do exposto, conclui-se que a nova classificação dos produtos nos códigos 8543.30.10 e 8543.30.90 da NCM, conforme quadros acima, não impede a aplicação da redução de base de cálculo de que trata a posição 69 do item 21 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, desde que o produto fabricado pela consulente esteja compreendido na descrição nela prevista: "Instalação contínua de galvanoplastia eletrolítica de fios de aço, por processo de alta densidade de corrente, com unidades de decapagem eletrolítica, de lavagem e de estanhagem, com

controlador de processo".

Isso porque as reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos de classificação fiscal não interferem no tratamento tributário a ser dado a mercadorias que a norma tributária pretendeu contemplar, conforme dispõe o art. 1º do Decreto n. 6.498/2010, editado com fundamento no Convênio ICMS 117/1996:

> *"Art. 1º O regime jurídico tributário do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), definido em razão da classificação das mercadorias pelos códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (Sistema Harmonizado-NBM/SH), ainda que adequados à Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM, é aplicável, nas mesmas condições vigentes para o código original, às mercadorias de idênticos uso e destinação que, inovadas tecnologicamente, tenham recebido reclassificação, agrupamento ou desdobramento de seus códigos anteriores pelo contribuinte, em obediência às regras gerais de interpretação da NBM/SH ou NCM."*

Por fim, enfatiza-se que é do fabricante, à vista do conhecimento específico que detém sobre o produto, a responsabilidade por sua correta classificação fiscal, bem como pela averiguação de que o mesmo está, ou não, contemplado na descrição contida na norma regulamentar, cabendo ao Fisco, no desenvolvimento de suas atividades de acompanhamento, controle e fiscalização, a prerrogativa de contestar esse procedimento, quando munido de dados e elementos técnicos nesse sentido.

**PROTOCOLO: 22.273.566-1**

**CONSULTA Nº: 041, de 23 de agosto de 2024**

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. TRANSFERÊNCIA INTERNA DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO. REVENDA DA MERCADORIA POR ESTABELECIMENO DE MESMA PESSOA JURÍDICA.

ESTORNO DE CRÉDITO PRESUMIDO.

A consulente informa que atua na atividade de fabricação de produtos alimentícios e que importa mercadorias utilizadas em seu processo produtivo, com desembarque e desembaraço aduaneiro no Paraná, beneficiando-se do crédito presumido previsto no item 40 do Anexo VII e utilizando o diferimento parcial previsto no art. 28 do Anexo VIII, ambos do Regulamento do ICMS.

Relata que os produtos fabricados são transferidos para armazenagem no centro de distribuição de mesma titularidade localizado neste Estado, o qual também é o responsável por promover sua comercialização. Aduz que nessas operações de transferência destaca o imposto com carga tributária de 12%.

Expõe ter dúvidas quanto à aplicação do disposto na nota 6 do item 40 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, que prevê hipóteses de estorno do crédito presumido, questionando se seu alcance se limita às operações praticadas pelo estabelecimento industrial importador ou se abrange também as operações subsequentes realizadas pelos demais estabelecimentos da mesma empresa.

RESPOSTA

De início, transcrevem-se partes pertinentes do item 40 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

> *"ANEXO VII DO CRÉDITO PRESUMIDO (de que trata o parágrafo único do art. 4º deste Regulamento) (itens 1 a 59)*
>
> *40 Importação, por meio dos PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA e de aeroportos paranaenses, de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, promovida por estabelecimento industrial, para ser utilizado em seu processo produtivo, equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e*

*que resulte em carga tributária mínima de 8% (oito por cento).*

*...*

*3. o tratamento tributário de que trata este item não se aplica:*

*...*

*3.2. aos produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral, e farmacêuticos;*

*...*

*6. independentemente de previsão expressa de manutenção de crédito, a posterior saída das mercadorias em operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento), a posterior saída da mercadoria industrializada beneficiada com a imunidade em razão de exportação para o exterior, bem como em operações isentas ou não tributadas, acarretará o estorno do crédito presumido escriturado, ou, no caso de operações de saída beneficiadas com redução na base de cálculo, o estorno proporcional, exceto na saída para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio, ou esteja sujeita ao diferimento.".*

Esclarece-se que o crédito presumido previsto no item 40 do Anexo VII do Regulamento do ICMS tem como beneficiário o estabelecimento industrial importador, não estando condicionado a que este promova diretamente a comercialização do produto fabricado. Entretanto, para fruição integral do crédito presumido a remessa interna das mercadorias em transferência deve ser realizada da forma descrita em seu relato, mediante transferência de créditos ao estabelecimento destinatário, hipótese em que o ICMS transferido deverá ser lançado como débito na EFD – Escrituração Fiscal Digital do estabelecimento remetente. Partindo dessa premissa, o disposto na mencionada nota 6 alcança somente as operações praticadas pelo estabelecimento industrial beneficiário do crédito presumido, não atingindo aquelas realizadas por outros estabelecimentos de mesma pessoa jurídica.

De se destacar, entretanto, que o Decreto n. 6.835, de 25.7.2024, acrescentou o § 11 ao art. 7º, dispondo que não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de um estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o crédito relativo às operações e prestações anteriores em favor do contribuinte, que poderá optar por não efetuar sua transferência para o estabelecimento destinatário, nos termos do art. 579-P, ambos do Regulamento do ICMS.

Desse modo, no caso de o estabelecimento importador fabricante optar pela não transferência de créditos de ICMS ao destinatário, nas remessas internas, recai sobre o estabelecimento remetente a responsabilidade pelos efeitos tributários decorrentes da realização, pelo destinatário, de saídas indicadas na nota 6 do item 40 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, por ter sido dada à remessa em transferência o entendimento de que o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro de mesma empresa não configura fato gerador do ICMS, em conformidade com a decisão proferida pelo STF – Supremo Tribunal Federal, na Ação Declaratória de Constitucionalidade 49.

Por fim, cabe ressaltar que a fruição do benefício ora analisado deve atender todos os requisitos descritos nas notas do transcrito item 40, não se aplicando no caso de importação de produtos primários de origem animal, vegetal ou mineral, e farmacêuticos (subnota 3.2 da nota 3).

**PROTOCOLO: 22.432.091-4**

**CONSULTA Nº: 042, de 23 de agosto de 2024**

SÚMULA: ICMS. PROGRAMA PARANÁ COMPETITIVO. MERCADORIA IMPORTADA. CRÉDITO PRESUMIDO. CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores (CNAE 4530-7/02), informa que realiza venda de mercadorias para empresas dos mais variados segmentos, estabelecidas em todas as unidades federadas.

Aduz possuir estabelecimento que opera na modalidade de venda não presencial ("e-commerce"), que usufrui, com fundamento no art. 11-A do Decreto nº 6.434/2017, de crédito presumido, nas operações interestaduais tributadas que destinem mercadorias a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto.

Entretanto, sustenta que o inciso IV do § 3º do referido artigo condiciona a fruição do benefício fiscal, em se tratando de mercadorias importadas, que essas tenham ingressado em território nacional mediante utilização da infraestrutura portuária ou aeroportuária paranaense, com desembaraço aduaneiro também neste Estado.

Manifesta seu entendimento de que tais condições seriam exigíveis para efeitos de apropriação de crédito presumido somente quando seus estabelecimentos realizarem as operações de importação, mas não quando adquirir de terceiros mercadorias de procedência estrangeira, por desconhecer o local de desembarque e de desembaraço aduaneiro desses produtos.

Questiona quanto à correção de sua conclusão.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se excertos do art. 11-A do Decreto nº 6.434, de 16 de março de 2017:

> *"Art. 11-A. Ao estabelecimento que operar exclusivamente na modalidade de comércio eletrônico, "e-commerce", poderá ser concedido crédito presumido relativamente às operações interestaduais tributadas que destinem mercadorias a consumidor*

*final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, para as saídas realizadas até 31 de dezembro de 2028, nos seguintes limites e condições:*

*[...]*

*§ 3.º O crédito presumido de que trata este artigo:*

*[...]*

*IV - nas operações com mercadorias importadas, está condicionado a que:*

*a) seja utilizada a infraestrutura portuária ou aeroportuária deste Estado;*

*b) o desembaraço aduaneiro das mercadorias ocorra em território paranaense.".*

O "caput" do art. 11-A Lei nº 6.434/2017 prevê a concessão de crédito presumido, nos percentuais especificados no mencionado artigo, ao estabelecimento que atuar exclusivamente na modalidade de comércio eletrônico - "e-commerce", relativamente a operações interestaduais com destino a consumidor final, pessoa física ou jurídica não contribuinte do imposto, observadas as demais condições constantes no referido artigo.

Uma dessas condições está vinculada a operações com mercadorias importadas, nos termos do inciso IV do § 3º do art. 11-A, antes transcrito, o qual dispõe que, para fruição do crédito presumido, essas mercadorias devem ingressar pelos portos ou aeroportos paranaenses e desembaraçadas neste Estado.

Diante da referida regra, conclui-se que para o estabelecimento que opere exclusivamente como "e-commerce" usufruir do crédito presumido, nas saídas interestaduais, as mercadorias importadas devem obrigatoriamente cumprir os requisitos previstos no referido inciso IV, independentemente de quem seja o importador.

Desse modo, na hipótese de a consulente possuir elementos que certifiquem o preenchimento dessas condições para mercadorias de procedência estrangeira, adquiridas para revenda, tem direito à fruição do crédito presumido. Caso contrário, fica impossibilitada sua utilização.

**PROTOCOLO: 22.345.055-5**

**CONSULTA Nº: 043, de 16 de setembro de 2024**

SÚMULA: ICMS. VALOR AGREGADO NA INDUSTRIALIZAÇÃO. CONDIÇÕES. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de amidos e féculas de vegetais (CNAE 1065-1/01), informa que utiliza no seu processo produtivo vapor d'água industrializado em estabelecimento de terceiro. Para tanto, aduz que remete ao industrializador parte da matéria-prima (água, produtos químicos e energia elétrica), sendo que o industrializador fornece a biomassa (cavaco de madeira ou de bambu), necessária para a geração de vapor, que retorna junto com a água desmineralizada, através de tubulações, para a consulente.

Descreve como são emitidas as notas fiscais, tanto pelo encomendante quanto pelo industrializador, para documentar as operações, destacando que, no retorno do produto resultante da industrialização (vapor d'água e água desmineralizada), o estabelecimento remetente emite nota fiscal por período, na forma autorizada pelo Regime Especial nº 7.631/2023, indicando o CFOP 5.124 (Industrialização efetuada para outra empresa) e destacando o ICMS relativo à parcela do valor agregado, com utilização do diferimento parcial previsto no inciso I do art. 28 do Anexo VIII da norma regulamentar.

Expõe seu entendimento de que a parcela relativa à

industrialização estaria contemplada com o diferimento integral do ICMS, haja vista o previsto no inciso III do § 1º do art. 31 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, questionando se está correta sua conclusão.

RESPOSTA

Primeiramente, esclarece-se que o Setor Consultivo tem reiteradamente manifestado que as regras contidas nos artigos 2º a 9º da Subseção I da Seção II do Capítulo I do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que dispõem sobre suspensão do pagamento do imposto na remessa de bem ou mercadoria para industrialização, em operações internas, pressupõe a remessa, pelo autor da encomenda, dos materiais empregados na industrialização, muito embora não haja na legislação norma vedando a utilização de eventuais insumos por parte do autor do processo (precedentes: Consultas nº 45/2020 e 13/2021).

Assim, no caso de a interessada remeter parcela substancial dos insumos utilizados pelo industrializador na geração do vapor d'água e se essa substancialidade pode ser constatada, tanto em termos da natureza de tais insumos, que está intrinsecamente ligada à natureza da própria mercadoria produzida, quanto em relação à quantidade, volume e custos dos insumos enviados, aplicável à situação as regras da suspensão do ICMS. Consequentemente, nessa hipótese, fica diferido o imposto sobre a parcela relativa ao valor agregado, para o momento em que ocorrer a saída do produto resultante da industrialização promovida pelo estabelecimento do contribuinte autor da encomenda, conforme prevê o inciso III do § 1º do art. 31 do Anexo VIII da norma regulamentar.

**PROTOCOLO: 22.650.305-6**

**CONSULTA Nº: 044,19 de setembro de 2024**

SÚMULA: ICMS. CAFÉ CRU EM GRÃOS. BENEFICIAMENTO NO

ESTABELECIMENTO ENCOMENDANTE. LIMPEZA DE GRÃOS. CLASSIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA. DIFERIMENTO.

A consulente, tendo como atividade econômica principal o "comércio atacadista de café em grão" (CNAE 4621-4/00), exercendo também outras atividades complementares, aduz que pretende realizar operações de beneficiamento e padronização, que consistirão nos procedimentos de catação e eliminação de impurezas, rebenefício, seleção e separação por densidade dos grãos e de cor, mistura de diferentes tipos de grãos para definição de aroma e sabor, além da aplicação de solução química nos grãos de café. Adicionalmente, informa que citado beneficiamento será realizado em estabelecimentos de terceiros, ou seja, no encomendante da industrialização, sendo esse o proprietário dos grãos de café.

Sustenta que, nesse cenário, não há na norma regulamentar definição específica para a atividade de beneficiamento. Apesar de possuir características de um serviço, a operação de beneficiamento pretendida é uma atividade meio do ciclo de produção, por não ser destinada a consumidor final, de modo que o café, após o beneficiamento, continua na cadeia produtiva, na qual incide o ICMS.

Alega que, sobre essa atividade, o Setor Consultivo já se manifestou no sentido de que enseja fato gerador do ICMS o beneficiamento da mercadoria destinada à industrialização ou à comercialização pelo encomendante. Ressalta, contudo, que a consulente não identificou dispositivos da legislação aplicável ou precedentes de tributação estadual que analisassem a atividade de beneficiamento de café, especialmente quando realizada em instalações de terceiros.

Reporta-se à Consulta de Contribuinte nº 203/2023, de 19 de novembro de 2023, da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, relatando que o fisco mineiro considerou que a limpeza e posterior lavagem/banho de água e solução química

(leveduras) nos grãos de café caracterizam beneficiamento não industrial e que, apesar de se encontrar no campo de incidência do ICMS, a operação estaria abrangida pela suspensão do pagamento do imposto.

Após, fazendo um comparativo com a legislação de Minas Gerais, aduz que o art. 32 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, prevê o diferimento do pagamento do imposto incidente sobre as sucessivas saídas de café cru, em coco ou em grão até que ocorra o seu encerramento, nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do mencionado artigo, não sendo nenhuma delas a situação exposta pela consulente.

Esclarece que pretende iniciar o serviço de beneficiamento de grãos de café diretamente em estabelecimentos de produtores rurais, localizados no Estado do Paraná, tal como passou a fazer no Estado de Minas Gerais.

Reafirma que a operação pretendida tem como objeto atividades a serem realizadas em estabelecimentos de terceiros como descascamento, limpeza e catação, podendo envolver a utilização de água e solução química na lavagem do produto beneficiado. Dessa forma, com o intuito de obtenção de anuência para a operação que pretende realizar, argumentando que a legislação não contempla exatamente a situação por ela relatada, indaga:

1. se está correto o seu entendimento no sentido de que a operação pretendida, qual seja, serviços consistentes em limpeza e posterior lavagem/banho com aplicação de água e solução química (leveduras) nos grãos de café, a ser realizada diretamente na fazenda do produtor e proprietário da mercadoria, corresponde a um beneficiamento não industrial;

2. estando correto o entendimento delineado no item 1, para remessa do produto, poderá a consulente operar com o seguinte fluxo fiscal:

2.1. para acobertar a movimentação do insumo,

emitirá NF-e, modelo 55, na saída da solução química, a ser aplicada na atividade de beneficiamento não industrial, adotando a suspensão do ICMS, tendo como destinatário o produtor rural;

2.2. para documentar a realização da atividade de beneficiamento, emitirá tão somente Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, com indicação da atividade de beneficiamento, NCM "00000000", por se tratar de um serviço (não há indicação de NCM) e CFOP 5.949;

3. caso não esteja correto o procedimento que pretenda adotar, questiona como deve proceder.

RESPOSTA

Inicialmente, transcreve-se o art. 32 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29.9.2017:

> *"Art. 32. O pagamento do imposto devido nas operações relativas à circulação de café cru, em coco ou em grão, é diferido até que ocorra uma das seguintes hipóteses, ocasião em que se considera encerrada a fase do diferimento:*
>
> *I - saída para o exterior;*
>
> *II - saída para outro Estado;*
>
> *III - saída de café torrado ou moído, de café solúvel, de café descafeinado, de óleo, de extrato e de outros produtos originários da industrialização do café, de estabelecimento industrial que o tenha recebido como matéria-prima;*
>
> *IV - saída para consumidor final;*
>
> *V - saída para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional;*
>
> *VI - saída para vendedor ambulante não vinculado a estabelecimento fixo.*
>
> *§ 1.º O diferimento previsto neste artigo aplica-se também às*

*operações com palha de café.*

*§ 2.º O disposto no inciso V do "caput" não se aplica na remessa para estabelecimento de empresa enquadrada no Simples Nacional, para beneficiamento e padronização, e no posterior retorno ao encomendante, desde que o retorno, real ou simbólico, ocorra no prazo de até 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da remessa."*

O dispositivo regulamentar acima versa sobre o tratamento tributário nas operações internas com café cru, em coco e em grão, disciplinando, ainda, as hipóteses nas quais ocorre o encerramento da fase de diferimento. Com base nisso pode-se afirmar que a operação retratada pela consulente, enquadrada no regime normal de tributação, não se amolda a quaisquer das hipóteses em que se considera encerrada a referida fase de diferimento.

O Setor Consultivo já se manifestou no sentido de que, com a edição do Decreto nº 3.123, de 22 de dezembro de 2015, que introduziu o § 2º ao art. 528 do Regulamento do ICMS de 2012, atual § 2º do art. 32 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS de 2017, antes transcrito, não é hipótese de encerramento da fase do diferimento do pagamento do imposto a remessa de café cru, em coco ou em grão para beneficiamento e padronização em estabelecimento enquadrado no Simples Nacional. Da mesma forma, está abrangida pelo diferimento do ICMS a operação de retorno do produto ao encomendante no prazo de até 180 dias, contados da data da remessa.

O entendimento acima deve ser aplicado ao caso em tela, mesmo com a particularidade de que o serviço de beneficiamento será realizado no próprio estabelecimento pertencente ao produtor rural (encomendante), sem a saída física da mercadoria ao estabelecimento da consulente. Ressalte-se que, como a consulente está cadastrada e sujeita ao regime normal de tributação, mesmo que inexistisse a ressalva do § 2º do art. 32 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, ainda assim a operação estaria sob os auspícios do

diferimento.

Relativamente à questão de a atividade de beneficiamento ser considerada industrial ou não, expõe-se que não interfere no tratamento tributário questionado, aplicando-se a regra do diferimento prevista no Regulamento do ICMS e acima descrita.

Com base no exposto, inexistem dúvidas de que resta caracterizada a ocorrência do beneficiamento, todavia não industrial, pois os procedimentos de catação, eliminação de impurezas, rebenefício, seleção e separação dos grãos para definição de aroma e sabor, designados comumente como atividade de padronização do café, não caracterizam industrialização, pois deles resulta produto primário, independentemente do fato de serem realizados em estabelecimento próprio ou de terceiros. Contudo, sendo uma atividade realizada em etapa intermediária da cadeia comercial do produto, submete-se ao ICMS.

Pois bem, feitas as considerações acima, passa-se a responder os questionamentos trazidos pela consulente, na ordem em que efetuados:

1. a operação pretendida pela consulente se configura como beneficiamento não industrial, sujeita à incidência do ICMS;

2. os insumos efetivamente utilizados, assim como o valor agregado no beneficiamento, serão objeto de emissão de NF-e, modelo 55, com a consignação do CFOP 5.949 – Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, sob o abrigo do diferimento do pagamento do imposto, em conformidade com o art. 32 do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, devendo constar menção ao referido dispositivo regulamentar no campo "Informações complementares" do(s) mencionado(s) documento(s), bem como a quantidade do produto objeto do beneficiamento;

3. para documentar a movimentação dos insumos, a

nota fiscal deve ser emitida indicando como destinatária a própria consulente, especificando a finalidade e o local de destino nos campos próprios do documento fiscal.

**PROTOCOLO: 22.707.926-6**

## CONSULTA Nº 045, de 3 de outubro de 2024

SÚMULA: ICMS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO E BEBIDAS. REGIME DIFERENCIADO PARA APURAÇÃO DO IMPOSTO. CUMPRIMENTO DAS DISPOSIÇÕES REGULAMENTARES. POSSIBILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal "Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares" (CNAE 5611-2/03), exercendo também outras secundárias, aduz que se dedica primordialmente à produção e comercialização de pães, bolos, doces, bebidas e demais produtos da linha de padaria e confeitaria.

Sustenta que, atualmente, fabrica e comercializa os produtos em seu próprio estabelecimento, sendo que o fornecimento desses alimentos ao cliente ocorre de duas formas principais: para consumo no local e para levar.

Alega que o estabelecimento possui um amplo espaço para servir os lanches, salgados e outros produtos prontos para o consumo, apresentando imagens do local, com o intuito de demonstrar ser possível nele consumir café da manhã, lanches em geral e demais refeições rápidas, além de bebidas.

Informa que o faturamento da empresa é preponderantemente decorrente do fornecimento de refeições rápidas no local. Desse modo, entende que se enquadra no disposto no art. 37 do Regulamento do ICMS, o qual dispõe que os contribuintes do ramo de fornecimento de alimentação

poderão, em substituição ao regime normal de apuração, aplicar a alíquota efetiva de 3,2% sobre a receita bruta da empresa para determinar o ICMS devido.

Reporta-se, ainda, ao § 10 do referido art. 37 do Regulamento do ICMS o qual prevê a possibilidade de aplicação desse regime diferenciado sobre a totalidade das operações, desde que o contribuinte exerça preponderantemente a atividade de fornecimento de refeições no próprio local, situação que alega se amoldar ao caso concreto da consulente.

Entende ser aplicável o regime diferenciado previsto no referido art. 37 sobre a totalidade de suas operações, inclusive sobre as operações de saídas dos produtos que não são consumidos no local, porém com representatividade inferior à sua receita de vendas para consumo em suas dependências.

Dessa forma, indaga se está correto seu entendimento.

RESPOSTA

Acerca do assunto, cumpre observar que já existe entendimento exarado por este Setor Consultivo sobre a matéria, consoante transcrição a seguir:

> *"CONSULTA Nº: 046, de 25 de junho de 2020*
>
> *SÚMULA: ICMS. REGIME DIFERENCIADO. RAMO DE ALIMENTAÇÃO. OPERAÇÕES COM VINHO E ÁGUA. INCLUSÃO NA RECEITA BRUTA. POSSIBILIDADE.*
>
> *A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de produtos de carne e enquadrada no regime normal de pagamento do imposto, representando as filiais paranaenses especificadas no anexo de sua petição, que atuam na atividade de restaurantes e similares, informa que esses estabelecimentos optaram, em substituição ao regime normal, 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.*

*Aduz que esse regime prevê o cálculo de 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.*

*Ao final, questiona se está correto o seu entendimento.*

*RESPOSTA*

*Para análise da dúvida apresentada, 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, documentadas com*

---

*Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (NFC-e) ou com documento fiscal emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), pode ser calculado pelo percentual de 3,2% sobre a receita bruta auferida, em substituição ao regime normal de tributação.*
*Registre-se que 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.*
*Por outro lado, caso o contribuinte enquadrado nesse regime diferenciado comercialize outras mercadorias, que não aquelas do ramo de alimentação, o § 10 do art. 37 do RICMS/2017 lhe autoriza a incluir na receita bruta também os valores decorrentes dessas operações, desde que o fornecimento de alimentação se constitua na atividade preponderante do estabelecimento (precedente: Consulta nº 38/2008).*
*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.*
*Por fim, 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.".*

Destarte, ressalta-se que para optar pela apuração do imposto mediante a aplicação do percentual de 3,2% sobre a receita bruta auferida de que trata o art. 37 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, a Consulente deve atender às condições postas, quais sejam, utilizar ECF e ter como atividade principal e preponderante o fornecimento de alimentação para consumo no local, em atividade similar à efetuada em bares e restaurantes. Desse modo, correto o entendimento da Consulente, que poderá permanecer enquadrada no regime diferenciado de pagamento do imposto, caso cumpra as condições exigidas.

---

**PROTOCOLO: 22.642.116-5**

## CONSULTA Nº 046, de 9 de outubro de 2024

SÚMULA: ICMS. INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS ESCRITURADOS PELA INCORPORADA. POSSIBILIDADE.

A consulente, mencionando ter por atividade econômica principal a de "holdings de instituições não-financeiras" (CNAE 6462-0/00) e como atividades secundárias o processamento de subprodutos do abate de animais, aduz que visando às necessidades de mercado realizou reestruturação societária através de processo de incorporação, que alega ter ocorrido mediante instrumento particular de compra e venda de ações, celebrado em 04.01.2022.

Dessa forma, na condição de incorporadora, informa ter assumido os direitos e obrigações de empresa com estabelecimentos localizados no Paraná e em Santa Catarina.

Esclarece que na condição de incorporador permaneceu desenvolvendo as atividades no mesmo local, com os mesmos ativos e estoques da incorporada.

Aduz ter apurado, quando da reorganização societária, que a incorporada, ao executar o transporte da carga própria, não apropriou integralmente o ICMS originário das aquisições de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus e câmaras de ar, empregados na manutenção da frota, conforme prevê o § 13 do art. 25 do Regulamento do ICMS.

Reporta-se ao § 5º do art. 26 da norma regulamentar, que prevê a possibilidade de lançar em conta gráfica créditos extemporâneos, para sustentar que nesse dispositivo não está

expressamente previsto essa possibilidade, na situação de incorporação.

Menciona que na resposta à Consulta nº 221/1990 o Setor Consultivo expressou que a empresa incorporadora pode apropriar créditos de ICMS escritural de empresa incorporada, nos casos de incorporação ou de cisão.

Posto isso, questiona:

1. se tem direito a apropriar créditos extemporâneos de ICMS originários de aquisições de insumos, de serviços de transporte (frete), inclusive de insumos para manutenção de frota própria, efetuadas pela empresa incorporada.

2. Caso a resposta seja positiva, se pode escriturá-los extemporaneamente, com fundamento no § 5º do art. 26 da norma regulamentar, observando para isso o prazo decadencial de 60 meses.

RESPOSTA

Preliminarmente, registre-se não haver dúvida de que na incorporação a empresa incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, conforme dispõem o "caput" do art. 227 da Lei nº 6.404/1976 e o art. 1.116 do Código Civil. Nesse mesmo sentido tem se manifestado o Setor Consultivo, conforme se verifica nas Consultas nº 190, de 15 de setembro de 1998 e nº 81, de 26 de março de 2001.

Informa-se que o Setor Consultivo na Consulta nº 40, de 24 de março de 2015, ao analisar situação envolvendo cisão de empresa, manifestou que os créditos de ICMS admitidos pela legislação, que não foram tempestivamente apropriados pela empresa cindida, podem ser escriturados pela empresa que absorveu seu patrimônio, de modo extemporâneo, nos termos do § 5º do art. 26 do RICMS, desde que o direito à utilização não se encontre alcançado pela decadência, conforme disposto no §

2º do mesmo dispositivo regulamentar, devendo ser considerado como termo inicial, para contagem do prazo, a data de emissão do documento fiscal de aquisição.

Frise-se que a manifestação deste Setor envolvendo cisão de empresa é aplicável à situação de incorporação.

Registre-se, ainda, que na hipótese de existência de valores a serem lançados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) a título de crédito extemporâneo, a consulente deverá observar o código de ajuste previsto na Norma de Procedimento Fiscal nº 52/2018, que atualmente é representado pelo código PR020218 ("crédito extemporâneo, conforme inciso I do § 5º do art. 26 do RICMS/2017").

**PROTOCOLO: 22.698.220-5**

## CONSULTA Nº 047, de 14 de outubro de 2024.

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO DE FEIJÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente informa que atua no comércio atacadista e varejista de diversos produtos e que pretende importar feijão para comercialização, tendo dúvidas se na realização de posterior operação interestadual sujeita a alíquota de 4% tem direito a usufruir o benefício disposto no item 25 do Anexo VII do Regulamento do ICMS, que concede crédito presumido nas operações de saídas de feijão com débito do imposto.

Expõe que essa matéria já foi tratada na Consulta nº 60, de 23 de maio de 2013, com instrução quanto à possibilidade de utilização do crédito presumido nas saídas interestaduais de feijão importado, submetidas à alíquota de 4%, indagando se essa orientação permanece em vigor, considerado o atual Regulamento do ICMS.

RESPOSTA

A regra de crédito presumido aplicável às operações interestaduais com feijão importado continua em vigor no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, sendo o texto do item 28 do Anexo III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080/2012, reproduzido integralmente no atual Regulamento, apenas renumerado para item 25 do Anexo VII.

Com isso, o entendimento quanto à matéria, manifestado na Consulta nº 60, de 23 de maio de 2013, continua válido, podendo a consulente, em relação às operações interestaduais que passaram a estar submetidas à alíquota de 4%, utilizar o crédito presumido no percentual de 3%. Essa conclusão, de que o valor devido a título de ICMS nas saídas interestaduais de feijão é de 1%, sem a apropriação de qualquer crédito pelas entradas, extrai-se do disposto no "caput" e na nota 2 do item 25 do Anexo VII do Regulamento do ICMS (precedentes: Consultas nº 61, de 23 de maio de 2013, nº 62, de 23 de maio de 2013, e nº 55, de 22 de junho de 2017).

**PROTOCOLO: 22.790.435-6**

## CONSULTA Nº 048, de 15 de outubro de 2024.

SÚMULA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA DESTINADA AO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS.

A consulente, cadastrada na atividade econômica principal de "transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional" (CNAE 4930-2/02) e enquadrada no regime normal de pagamento do imposto, requer esclarecimentos sobre sua

atividade de transporte rodoviário de cargas, especificamente quanto à logística de mercadorias até os portos com a finalidade de exportação.

Aduz que sua dúvida reside sobre a correta interpretação das regras de estorno de créditos de ICMS, relativamente a prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior, especialmente diante do § 5º do art. 25 e do art. 46, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017.

Expõe que o art. 3º, inciso XVII, do Regulamento do ICMS, estabelece a não incidência do imposto sobre as prestações de serviço de transporte destinadas ao exterior e, por outro lado, o art. 46 do mesmo diploma regulamentar determina que não será exigida a anulação do crédito nesse caso.

Apresentando exemplos e cálculos, expõe que atualmente, por prudência, vem fazendo o estorno dos créditos.

Diante do exposto, indaga:

1) qual entendimento deve prevalecer em relação a prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior, na hipótese de o trajeto final ocorrer em porto localizado em território nacional?

2) Considerando que o disposto no art. 46 do Regulamento do ICMS prevaleça, será possível recuperar os valores de ICMS estornados em períodos anteriores?

RESPOSTA

Inicialmente, transcrevem-se o art. 29, § 2º, da Lei nº 11.580/1996, além dos artigos 3º, inciso XVII, 25, caput e §§ 4º, 5º e 7º e 46, inciso I, do Regulamento do ICMS:

> *"Art. 29. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem*

*entrados no estabelecimento:*
*(...)*
*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.*
*(...)*
*Art. 3.º O imposto não incide sobre (art. 4º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
*(...)*
*XVII - prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior.*
*(...)*
*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 tributação 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"):*
*(...)*
*IV - realizará o estorno dos créditos correspondentes às prestações de serviço de transporte em que este 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, mediante 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, inclusive as que destinem mercadorias ao exterior, e que não estejam beneficiadas por isenção ou por redução 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 Regulamento.*
*(...)*
*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);"*

O inciso XVII do art. 3º do Regulamento do ICMS, acima transcrito, dispõe expressamente que o imposto não incide sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior, sendo que o § 2º do art. 29 da Lei nº 11.580/1996, dispositivo reproduzido no inciso I do art. 46 do Regulamento do ICMS, determina que não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que tenham esse mesmo destino

(precedente: Consulta nº. 6 de 29 de fevereiro de 2024).

Registre-se que a regra prevista no referido inciso XVII foi implementada com fundamento na interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio da Súmula 649.

Logo, respondendo ao primeiro questionamento efetuado pela consulente, informa-se que o montante de prestações de serviço de transporte de mercadorias destinadas ao exterior deve ser considerado como se tributado fosse, para efeito de cálculo do coeficiente de estorno previsto no diploma regulamentar, ou seja, tais prestações não ensejam estorno dos créditos.

Quanto à segunda questão, a consulente deve observar o contido no art. 26, §§ 2º e 5º, do Regulamento do ICMS, utilizando, para lançamento na EFD – Escrituração Fiscal Digital, o código de ajuste previsto na Norma de Procedimento Fiscal nº 52/2018, que atualmente é representado pelo código PR020218 ("crédito extemporâneo, conforme inciso I do § 5º do art. 26 do RICMS/2017"), ou o disposto nos artigos 85 a 90, na hipótese de os estornos de crédito terem repercutido em pagamento indevido de imposto, observando, neste caso, a ressalva prevista no inciso V do "caput" do art. 29, mencionada no art. 88, todos da mesma norma regulamentar, que dispensa a protocolização de pedido de restituição no caso de o valor indevidamente pago ou debitado não exceder 1.000 (um mil) Unidades Padrão Fiscal do Estado do Paraná – UPF/PR, no período de apuração, podendo ser lançado na EFD com utilização do código de ajuste PR020216 ("Recuperação de ICMS – inciso V do art. 29 do RICMS/2017").

**PROTOCOLO: 22.669.384-0**

## CONSULTA Nº 049, de 22 de outubro de 2024

ASSUNTO: ICMS. PÃO DE MEL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de biscoitos e bolachas, informa que dentre os produtos que fabrica encontra-se o pão de mel e que tal mercadoria pode ser classificada como pão de especiarias (posição 19.05 da NCM), consoante o contido nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Questiona se nas operações com pão de mel pode aplicar o benefício da redução da base de cálculo prevista na posição 9 do item 9 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, que descreve o produto "pão" em sentido genérico, resultando em uma carga tributária de 7% nas operações internas.

Menciona que o Setor Consultivo já se manifestou pela possibilidade da fruição desse benefício fiscal nas operações com pão de mel, por meio das Consultas nº 6/2002 e nº 63/2020.

RESPOSTA

Primeiramente, cabe salientar que a responsabilidade pela classificação fiscal da mercadoria na NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul cabe à consulente, competindo a avaliação da sua correção à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (SRF).

Assim, caso o produto fabricado pela consulente seja enquadrado pela SRF como pão de especiarias, classificado na subposição 1905.20 da NCM, e não como bolacha e biscoito, inseridos no código 1905.31.00 da NCM, preenche os requisitos para fruição da regra de redução de base de cálculo nas operações internas.

É de se frisar que este Setor já orientou, em reiteradas oportunidades, que o termo "pão", constante da

posição 9 do item 9 do Anexo VI do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871/2017, compreende todas as espécies de pães, abrangendo, portanto, o denominado pão de especiarias.

Dessa forma, o pão de mel, pertencendo a esse gênero, faz jus à redução na base de cálculo nas operações internas, de forma a resultar a carga tributária de 7%, conferida a produtos da cesta básica, opcionalmente ao regime normal de tributação.

**PROTOCOLO: 22.800.772-2**

## CONSULTA Nº 050, de 7 de novembro de 2024

SÚMULA: ICMS. AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO. IMPOSSIBILIDADE.

A consulente, cadastrada com a atividade econômica principal de "Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo" (CNAE 4753-9/00), salienta que ao adquirir bens destinados ao ativo imobilizado e materiais de uso ou consumo, em operações interestaduais, recolhe o imposto a título de diferencial de alíquotas.

Explana que, em algumas situações, esses materiais de uso ou consumo são transferidos para estabelecimentos localizados em outros Estados, estando essas saídas amparadas pela não incidência do tributo. Todavia, destaca que as filiais destinatárias recolhem novamente o diferencial de

alíquotas por ocasião da entrada na unidade federada em que se situam, acarretando para a empresa recolhimento de imposto em duplicidade.

Entende que há possibilidade de restituição do ICMS recolhido a título de diferencial de alíquotas quando da aquisição dos produtos destinados ao uso ou consumo, no caso de realizar posterior transferência interestadual.

Da mesma forma, defende que, caso a aquisição desse mesmo material ocorrer dentro do Estado e for realizada posterior transferência interestadual, teria direito à restituição da diferença entre o valor do ICMS destacado na aquisição (19,5%, por exemplo) e aquele que seria devido na transferência interestadual (4% ou 12%). Entretanto, aduz que não localizou na legislação autorização para lhe garantir tal crédito.

Em face do exposto, questiona:

1) se tem direito à restituição de ICMS recolhido a título de diferencial de alíquotas ao Paraná, em relação a aquisições interestaduais, e o montante de ICMS que corresponda à diferença de alíquotas, relativamente a aquisições internas, na hipótese de realizar, no que se refere a ambas as situações, posterior transferência interestadual para estabelecimento de mesma pessoa jurídica em saída que ocorre com indicação do CFOP 6.557 (Transferência de material de uso ou consumo);

2) caso a resposta seja afirmativa, questiona como deve proceder.

RESPOSTA

Inicialmente, transcreve-se, para melhor elucidação dos fatos, a legislação aplicável ao tema, constante do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017:

*"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 unidades federadas, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;*
*(...)*
*Art. 3.º O imposto não incide sobre (art. 4º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
*(...)*
*XV - transferência de ativo permanente e de material de uso ou consumo entre estabelecimentos do mesmo titular, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas de que trata o inciso XIV do "caput" do art. 7º deste Regulamento.*
*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):*
*(...)*
*XIV - da entrada no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade federada, destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente;*
*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).*
*(...)*
*§ 9.º As mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito a crédito 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).".*

Com base na legislação transcrita, pode-se afirmar que é devido o diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento adquirente. Esse diferencial pode ser definido como a parcela resultante da diferença entre a alíquota interna da mercadoria no Estado de destino e a alíquota interestadual aplicável no Estado de origem da mesma. Esse

recolhimento tem como objetivo equalizar a carga tributária incidente na operação, promovendo a neutralidade do imposto, de forma que o ICMS incidente na operação interestadual corresponda ao percentual devido na operação de aquisição interna.

Estabelecida essa premissa, quanto à primeira questão, informa-se que a transferência de material de uso ou consumo está abrangida pela não incidência, com amparo no inciso XIV do art. 7º do Regulamento do ICMS, não havendo previsão na legislação para devolução do imposto pago a título de diferencial de alíquotas, quando do ingresso no estabelecimento paranaense de mercadoria destinada ao uso ou consumo, na hipótese de a consulente promover transferência desse material para estabelecimento localizado em outra unidade federada, justamente porque essa saída não é tributada pelo ICMS.

Quanto à aventada exigência de diferencial de alíquotas pelo Estado de destino, na hipótese aqui analisada, descabe qualquer manifestação deste Setor Consultivo, mas é oportuno destacar não haver cobrança desse imposto pelo Paraná, na hipótese de remessa de material de uso ou consumo, por parte de contribuinte de outra unidade federada a estabelecimento de mesma titularidade aqui domiciliado.

À vista do exposto, perde objeto o segundo questionamento efetuado pela consulente.

**PROTOCOLO: 22.771.964-8**

**CONSULTA Nº 051, de 18 de novembro de 2024**

SÚMULA: ICMS. MERCADORIA SEM TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO DO ADQUIRENTE. REMESSA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de "fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios" (CNAE 2869-1/00), expõe que realiza operação de venda para cliente que procederá a exportação da mercadoria no mesmo estado em que foi recebida.

Informa que essa mercadoria será retirada em seu estabelecimento pela transportadora contratada pelo adquirente, para entrega, via terrestre, ao destinatário final localizado na Argentina.

Reporta-se ao inciso II e ao parágrafo único do art. 3º e aos §§ 10 e 11 do art. 237, ambos do Regulamento do ICMS, para concluir que, na hipótese de restar caracterizada a finalidade de exportação, deve-se adotar a regra da não incidência do imposto. Transcreve, ainda, as disposições dos art. 505 a 517 da norma regulamentar, que tratam dos procedimentos relativos a operações com o fim específico de exportação, destacando os relativos à emissão de notas fiscais.

Informa que a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem interpretação mais ampla do que o fisco estadual a respeito dessa matéria, admitindo que a mercadoria com destino ao exterior seja armazenada na empresa exportadora e não apenas em recinto alfandegado, conforme manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 80/2017.

Cita, ainda, a Instrução Normativa RFB nº 1.702/2017, segundo a qual, o embarque ao exterior se considera configurado no momento da transposição de fronteira da mercadoria.

Aduz não ter encontrado previsão na legislação

dispondo que na operação pretendida, na qual o transporte das mercadorias será realizado do estabelecimento da consulente até o adquirente final localizado no exterior, seja necessária a emissão de nota fiscal adicional com CFOP 7.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) para acompanhar a mercadoria até a sua transposição de fronteira.

Posto isso, manifesta seu entendimento de que:

a) a venda com fim específico de exportação é aquela realizada entre um produtor-vendedor e a empresa comercial exportadora (ECE), cuja entrega ocorre por conta e ordem da ECE diretamente para embarque de exportação ou para depósito em entreposto aduaneiro sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, sendo ainda permitida a entrega para a própria empresa comercial exportadora ou para estabelecimentos de terceiros, desde que a exportação ocorra no prazo de 180 dias;

b) a operação pretendida entre a consulente e a empresa comercial exportadora pode ser considerada com o fim específico de exportação e, por consequência, receber o tratamento tributário favorecido aplicável a essa operação; e

c) o fato de o produto ser retirado pelo transportador nas instalações da consulente para ser entregue diretamente ao cliente da empresa comercial exportadora, na Argentina, não descaracteriza o fim específico de exportação e nem exige a emissão de nota fiscal adicional com CFOP 7.949.

Expõe, por fim, os procedimentos adotados quanto à emissão de notas fiscais para documentar operação de saída da mercadoria de seu estabelecimento e também do estabelecimento de seu cliente, enfatizando que o trecho realizado em território paranaense (Araucária a Foz do Iguaçu) será acompanhado pelos documentos fiscais relativos à operação emitidos pela consulente e pela adquirente, comercial exportadora, além dos documentos fiscais e aduaneiros próprios relativos a uma exportação via terrestre.
Posto isso, questiona se está correta a sua conclusão.

RESPOSTA

Registre-se, inicialmente, que este Setor, na Consulta nº 25, de 4 de abril de 2013, já se manifestou acerca dessa matéria, de que a saída de mercadoria, com fim específico de exportação, destinada à empresa comercial exportadora, equipara-se à exportação.

Enfatizou, inclusive, ter sido introduzida, no § 10 do art. 149 do então Regulamento do ICMS/2012, pelo Decreto nº 6.877, de 26 de dezembro de 2012, regra dispondo expressamente sobre o assunto, a qual, atualmente, se encontra prevista no § 10 do art. 237 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, com a mesma redação.

Reproduz-se, por oportuno, os §§ 9º e 10 do art. 237 da norma regulamentar:

> *"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):*
> *[...]*
> *§ 9.º Na entrada de mercadoria recebida em operação interna ou interestadual, com o fim específico de exportação para o exterior, acompanhada de nota fiscal com destaque indevido do imposto, por se tratar de operação ao abrigo da não incidência, deverá ser emitida nota fiscal para o estorno e devolução ao remetente do crédito fiscal.*
> *§ 10. Para fins do § 9º, são consideradas hipóteses de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação para o exterior:*
> *I - quando a mercadoria for exportada no mesmo estado em que foi recebida, por estabelecimento cuja atividade se equipara às previstas no parágrafo único do art. 3º deste Regulamento;*
> *II - mercadoria recebida de outro estabelecimento da mesma empresa, exportada no mesmo estado em que foi recebida;*
> *III - mercadoria adquirida e destinada por conta e ordem diretamente a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro;*
> *IV - outras situações em que fique caracterizada a finalidade de exportação. "*

O § 10 do art. 237, antes transcrito, especifica quais situações são consideradas como remessas com o fim específico de exportação, para fins de fruição da regra de não incidência de que trata o parágrafo único do art. 3º da norma regulamentar.

Logo, conforme aponta o inciso IV do mencionado § 10, sempre que restar caracterizada a finalidade de exportação, da mercadoria como adquirida, a operação estará albergada pela não incidência do imposto, desde que observadas as regras previstas na legislação, dentre elas, que a exportação ocorra no prazo de 180 dias, contado da data da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente, conforme prevê o inciso I do art. 509.

Registre-se que, segundo informação da consulente, a mercadoria dará saída diretamente do seu estabelecimento para exportação, devendo o referido prazo começar a fruir a partir de então.

Quanto à emissão de notas fiscais, cabe manifestação apenas acerca dos procedimentos que devem ser adotados pela consulente, haja vista não ter poderes de representação para questionar dúvidas de terceiros, no caso, seu cliente.

Assim, para documentar a operação de saída da mercadoria do estabelecimento da consulente deverá ser observado o procedimento previsto no art. 505 do Regulamento do ICMS, não descaracterizando o fim específico de exportação o fato de a mercadoria não transitar pelo estabelecimento de empresa exportadora, sendo remetida ao exterior diretamente do estabelecimento da consulente, por meio de transportadora contratada pelo seu cliente.

Por oportuno, orienta-se a consulente a mencionar no documento fiscal que a mercadoria não transitará pelo estabelecimento destinatário e o transporte será acompanhado com a nota fiscal de sua emissão e da adquirente, não sendo

necessário nessa situação emitir nota fiscal com CFOP 7.949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado).

**PROTOCOLO: 22.573.246-9**

**CONSULTA Nº 052, de 18 de novembro de 2024**

ASSUNTO: ICMS. DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES DE REMESSA E RETORNO DE AVES MATRIZ EM ESTABELECIMETNO DE TERCEIROS.

A consulente, cadastrada com as atividades econômicas de abate de aves (CNAE 1012-1/01), comércio atacadista de aves vivas e ovos (CNAE 4633-8/02), comércio atacadista de alimentos para animais (CNAE 4623-1/09), comércio atacadista de aves abatidas e derivados (CNAE 4634-6/02) e comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário (CNAE 4644-3/02), enquadrada no regime normal de apuração do imposto e como estabelecimento centralizador, tem dúvidas quanto à possibilidade de efetuar operações de remessas internas de aves matrizes para industrialização (abate) em estabelecimento de terceiros.

Sustenta que, para essas operações, não pode aplicar a suspensão do imposto relativa à remessa para industrialização, em virtude da vedação prevista no inciso III do § 1º do art. 2º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, que impede adoção desse instituto às saídas internas de aves.
Diante do exposto, questiona:

1. as operações de remessa e de retorno de aves matrizes remetidas para abate em estabelecimento de terceiro

enquadram-se no diferimento do pagamento do ICMS, de que trata o item 36 do art. 31 do Anexo VIII da norma regulamentar? Nessas situações, está correto consignar os CFOP 5.901 (Remessa para industrialização por encomenda) e 5.902 (Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda), respectivamente?

2. O valor agregado na industrialização encontra-se contemplado pela regra do diferimento de que tratam os incisos III e IV do § 1º do art. 31 do Anexo VIII da norma regulamentar?

3. Se negativas as respostas às questões 1 e 2, haveria algum outro benefício admissível para a operação? Ou qual a tributação a ser aplicada?

RESPOSTA

Inicialmente, reproduz-se os dispositivos do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, pertinentes à matéria em exame:

> *"ANEXO VIII*
> *DA SUSPENSÃO E DO DIFERIMENTO*
> *(...)*
> *SEÇÃO II*
> *DAS OPERAÇÕES COM SUSPENSÃO*
> *SUBSEÇÃO I*
> *DA REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU CONSERTO*
> *(...)*
> *Art. 2.º É suspenso o pagamento do imposto nas operações internas ou interestaduais, na saída e no retorno, de bem ou mercadoria remetida para conserto ou industrialização, promovida por estabelecimento de contribuinte, sob a condição de retorno real ou simbólico ao estabelecimento remetente, no prazo de até 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da saída (Convênio AE 15/1974; Convênios ICM 25/1981 e 35/1982; Convênios ICMS 34/1990 e 60/1990; Convênio ICM 1/1975).*
> *§ 1.º O disposto no "caput" não se aplica (Convênio AE 15/1974; Convênio ICM 18/1978, 32/1978 e 25/1981; Convênios ICMS 34/1990 e 60/2012):*
> *(...)*

*III – nas saídas, em operações internas, em que o objeto seja gado bovino, bubalino, suíno, ovino e caprino ou aves;*
*(...)*
*CAPÍTULO II*
*DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO*
*SEÇÃO I*
*DAS DISPOSIÇÕES GERAIS*
*Art. 21. Na operação interna de remessa de produtos sujeitos ao diferimento para industrialização em outro estabelecimento e posterior retorno à origem, aplicar-se-ão:*
*I – as regras da suspensão do pagamento do imposto, previstas no inciso VII do "caput" do art. 1º deste Anexo, quando o produto resultante da industrialização não estiver amparado pelo diferimento;*
*II – as regras deste Capítulo, quando o produto resultante da industrialização estiver, também, amparado pelo diferimento.*
*(...)*
*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):*
*(...)*
*VI – saída promovida pelo estabelecimento industrializador, de produto resultante da industrialização de mercadorias cuja entrada tenha ocorrido sob a égide do diferimento.*
*(...)*
*§ 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 diferimento as seguintes mercadorias:*
*(...)*
*36. gado bovino, bubalino, suíno, ovino, caprino e aves vivas;*
*(...)"*

*Transcreve-se, ainda, excertos do art. 5º da Lei nº 13.212, de 29 de junho de 2001, que assim dispõe:*

*"Art. 5º Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento), Convênio ICMS 128/94, cláusula primeira:*
*I - ave, coelho ou gado bovino, bubalino, suíno, caprino ou ovino em pé e produto comestível resultante do seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado;*
*(...)*
*Parágrafo único. A redução de base de cálculo prevista neste artigo não acarretará a anulação dos créditos na saída, quando:*
*a) o imposto, na operação anterior, já tenha sido calculado com base de cálculo reduzida;*
*b) a operação seja promovida pelo estabelecimento industrial-fabricante, beneficiador ou empacotador, salvo se a embalagem colocada destinar-se apenas ao transporte da mercadoria, ressalvado o disposto na alínea anterior. "*

Da leitura do inciso III do § 1º do art. 2º do Anexo VIII do Regulamento do ICMS, verifica-se que é vedada a aplicação da suspensão do imposto, prevista para as remessas de industrialização, às operações de saídas internas com aves vivas.

Por sua vez, na remessa para industrialização de produtos sujeitos ao diferimento deve ser observado o disposto no inciso II do art. 21 do mesmo anexo regulamentar, de modo a assegurar se cabe a essa operação o mencionado tratamento tributário.

Logo, considerando que o produto resultante da industrialização de aves não se encontra albergado pelo diferimento, não se aplica esse tratamento tributário nas operações internas de remessa de aves para abate, devendo as operações de remessa e de retorno serem regularmente tributadas pelo ICMS, sem prejuízo da fruição dos eventuais benefícios fiscais previstos na legislação tributária a operações submetidas ao destaque de ICMS.

Por fim, no tocante ao terceiro quesito, esclarece-se ser aplicável a redução da base de cálculo do imposto nas operações internas com aves e de produto

comestível resultante do seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento), conforme dispõe o inciso I do art. 5º da Lei nº 13.212/2001.

**PROTOCOLO: 22.634.246-0**

## CONSULTA Nº 053, de 28 de novembro de 2024

SÚMULA: ICMS. IMPORTAÇÃO. ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO.

A consulente, cadastrada na atividade principal de fabricação de aparelhos e equipamentos para distribuição e controle de energia (CNAE 2731-7/00), aduz que realiza importação de insumos por meio dos portos e aeroportos paranaenses e com desembaraço neste Estado, usufruindo da suspensão do ICMS nos termos do art. 458 e do crédito presumido de que trata o item 40 do Anexo VII, ambos do Regulamento do ICMS.

Aduz que o Sistema de Desembaraço Eletrônico de Importação (DEIM) tem adotado como referência para formação da base de cálculo para fins de determinação do crédito presumido do ICMS o percentual de 12%, com fundamento na Consulta nº 14/2021, que ao retratar hipótese de importação de mercadorias para revenda, operação em que parte do ICMS é diferido, com exigência de pagamento de imposto de 6%, nos termos do art. 459 do Regulamento do ICMS, esclarece que deve ser considerado o percentual de 6% para apuração do montante da base de cálculo.

Entretanto, entende que referida orientação seria

inaplicável a sua situação, já que importa mercadoria para utilização em seu processo produtivo, com o ICMS suspenso.

Manifesta que na Consulta nº 140/2006, o Setor Consultivo reconhece válida a metodologia de cálculo que utiliza a alíquota modal de 18%, vigente à época, para a formação da base de cálculo do crédito presumido, com base no inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 11.580/1996.

Posto isso, questiona se:

1. pode utilizar a alíquota modal para fins de formação da base de cálculo do crédito presumido, conforme previsto na Consulta nº 140/2006;

2. caso a resposta ao questionamento anterior seja positiva, qual procedimento deve adotar para preencher o DEIM, já que esse sistema autoriza apenas a utilização da carga tributária de 12%, considerando a aplicação da regra de diferimento parcial;

3. poderia creditar do imposto correspondente à diferença entre a carga tributária e a alíquota modal, extemporaneamente, considerando os últimos 60 meses, nos termos do § 5º do art. 26 da norma regulamentar.

RESPOSTA

Para análise da matéria, reproduz-se excertos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017, que têm vínculo com a dúvida da consulente:

> *"Art. 8.º A base de cálculo do imposto é (art. 6º da Lei n. 11.580, de 14 de novembro de 1996):*
> *[...]*
> *§ 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;*
> *[...]*
> *§ 15. Para efeitos de determinação do montante do imposto que*

*integra a base de cálculo, para fins de observância do disposto no inciso I do § 1º do "caput" deste artigo, deve ser considerado o percentual da carga tributária efetiva a que submetida a operação.*
*[...]*
*Art. 458. Fica concedida ao estabelecimento industrial que realizar a importação de mercadoria por meio dos portos de Paranaguá e Antonina, e de aeroportos paranaenses, com desembaraço aduaneiro no Estado, a suspensão do pagamento do imposto devido nessa operação, quando da aquisição de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, para ser utilizado em seu processo produtivo (Lei n. 14.985, de 6 de janeiro de 2006).*
*[...]*
*DO CRÉDITO PRESUMIDO*
*[...]*
*40 Importação, por meio dos PORTOS DE PARANAGUÁ E ANTONINA e de aeroportos paranaenses, de matéria-prima, material intermediário ou secundário, inclusive material de embalagem, promovida por estabelecimento industrial, para ser utilizado em seu processo produtivo, equivalente a 4% (quatro por cento) sobre o valor da base de cálculo da operação de importação, e que resulte em carga tributária mínima de 8% (oito por cento)."*

Primeiramente, necessário destacar que a partir da introdução do § 15 ao art. 8º do Regulamento do ICMS, pelo Decreto n. 3.294, de 11.11.2019, a matéria se encontra disciplinada de forma expressa na legislação, no sentido de que, para determinação do montante de imposto a ser incorporado à sua própria base, deve-se considerar o percentual de carga tributária a que submetida a operação.

Não se pode deixar de mencionar que a concessão de benefício fiscal, como, por exemplo, de redução de base de cálculo, ou a previsão de diferimento parcial do pagamento do imposto não trariam nenhum reflexo positivo no preço final da mercadoria, caso o valor da operação fosse determinado com a integração em sua própria base de montante de imposto calculado a partir da alíquota a que submetida a mercadoria. O objetivo de norma concessiva de tratamento tributário diferenciado, mais benéfico, a determinados produtos ou

categoria de contribuintes, é o de tornar o produto mais competitivo ou acessível, com a diminuição de seu valor.

Por fim, por não se vislumbrar possibilidade de defesa de um critério para obtenção do valor da operação decorrente de importação e de outro relativo a saída de mercadorias, mormente porque a regra que dispõe sobre a inserção do imposto em sua própria base de cálculo é única – § 1º do inciso I do art. 6º da Lei nº 11.580/1996, conclui-se que o cálculo apresentado na Consulta nº 140/2006 restou tacitamente revogado, em razão da introdução no Regulamento do ICMS de regras acerca da formação do valor da operação, dispondo que deve ser considerada, em sua composição, a carga tributária efetiva, e não a alíquota do produto.

Sublinhe-se que nesse sentido foram exaradas às respostas às Consultas de nºs 27/2015, 105/2015, 148/2015, 72/2019, 53/2019, 36/2019 e 22/2017.

Esse critério se aplica tanto para determinação de imposto devido em razão da realização de operação com destaque de imposto quanto para cálculo de crédito presumido, concedido em percentual vinculado ao imposto devido na operação.

Frisa-se que, não obstante o art. 458 do Regulamento do ICMS prever a suspensão do imposto na operação de importação, para efeitos de cálculo do crédito presumido de que trata o item 40 do Anexo VII da referida norma, o contribuinte deve incluir o montante correspondente à carga tributária equivalente a 12%, que corresponde ao montante que deveria ser pago por ocasião da operação de importação caso o imposto não tivesse sido suspenso.

Ademais, denota-se da própria redação do "caput" do referido item 40 que o percentual do crédito presumido, equivalente a 4 %, deve ser dimensionado com o percentual equivalente a 12%, quando esse for aplicável à operação, de modo a resultar carga tributária de 8%, após compensação do débito com o crédito concedido.

Diante do exposto, equivocado o entendimento da consulente.