

A. I. Nº - 010492.0021/19-0
AUTUADO - LANDERICO RAMPINELLI EIRELI
AUTUANTE - ELIZABETE VIANA DA SILVA SOBRINHO
ORIGEM - INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09.11.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0114-05/20

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Contribuinte inscrito no regime de apuração do Simples Nacional. Comprovado que as mercadorias adquiridas pelo sujeito passivo eram insumos aplicados na atividade operacional da empresa e incorporados ao produto final (madeira de eucalipto tratada). Fato reconhecido pela agente autuante na fase de informação fiscal, a partir das provas anexadas na peça de defesa e demais informações coletadas na repartição fiscal. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas pela defendente. No mérito a exigência fiscal revelou-se insubsistente. Prejudicado o exame do pedido defensivo de exclusão ou redução da multa pecuniária. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 20/12/2019, para exigir ICMS no valor principal de R\$270.973,58, contendo uma única imputação fiscal com a seguinte descrição:

Infração 01 – 17.06.01 – *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do estabelecimento.* Fatos geradores verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2016; janeiro a novembro de 2017; e, janeiro a novembro de 2018. Valor exigido: R\$270.973,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado via DTE (Domício Tributário Eletrônico) e Termo lavrado nos autos, com ciência em 14/01/2020. Apresentou defesa administrativa protocolada em 16/03/2020, peça processual anexada às fls. 16/27, subscrita por advogado, com procuração nos autos, doc. fl. 28 dos autos.

Inicialmente a impugnante destacou a tempestividade da peça defensiva para em seguida, já ingressado nas razões de mérito, informar ser **EMPRESA DE PEQUENO PORTE**, optante pelo recolhimento do ICMS no regime tributário do Simples Nacional. Por tal regime, recolhe o imposto estadual em conjunto com os tributos federais (PIS, COFINS, CSLL e IRPJ), sem apurar créditos do tributo estadual.

Quando da lavratura do auto de infração, a autoridade fazendária apontou suposta infração do contribuinte ao artigo 321 do RICMS, em razão da diferença de alíquota interna e a interestadual do ICMS das mercadorias adquiridas para uso e consumo no estabelecimento. Declarou que a autuante deixou de observar o comando do próprio enquadramento legal da suposta infração que imputou ao Impugnante. Observou que o inciso VIII do artigo 321 do Decreto 13/2012, prevê a dispensa para o recolhimento do ICMS, conforme texto da norma a seguir reproduzida:

Art. 321. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:

(...)

*VIII - nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, **observada a dispensa prevista no inciso I do art. 272.***

§ 1º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam a alínea “a” do inciso VII e o inciso VIII deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

*§ 2º A responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, **não se aplica ao Microempendedor Individual–MEI**, cabendo ao adquirente ou destinatário das mercadorias e ou serviços, a responsabilidade pela antecipação do imposto relativo às operações e prestações internas subsequentes. (Grifo nosso).*

Examinando, em seguida, o texto do artigo 272, inciso I, do Decreto 13.780/2012 (RICMS):

Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

I - a diferença de alíquotas nas aquisições de:

a) bens do ativo permanente efetuadas por:

(...)

b) material de uso e consumo efetuadas por:

1 - produtores ou extratores, não constituídos como pessoa jurídica;

*2 - **microempresas e empresas de pequeno porte;***

Observou que da simples análise dos dispositivos acima, que ainda que as mercadorias classificadas pela autuante fossem destinados ao “uso e consumo” do estabelecimento, resta cristalino que o Impugnante faz parte da categoria de contribuintes enquadrados na exceção à regra para o pagamento do referido tributo.

Nesse contexto, a regra contida no artigo 321, inciso VIII, c/c artigo 272, inciso I do RICMS/BA, ao estabelecer que não é devido o lançamento e pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais efetuadas pelos contribuintes inscritos no cadastro estadual na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, não há o que se cobrar do contribuinte impugnante. Sequer haveria a possibilidade do fisco lançar o tributo, como determina o *caput* do art. 272. Portanto, sustenta, a defesa, se não há lançamento, não há obrigatoriedade de seu recolhimento quando dispensada por disposição expressa da legislação tributária.

Pede que este Conselho de Fazenda anule o presente auto de Infração.

Passou em seguida a discorrer acerca do **TIPO DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELO CONTRIBUINTE autuado, fazendo a análise INSUMOS X MATERIAL DE USO E CONSUMO**

Consignou que caso o órgão julgador não acolha o quanto exposto acima, cabe passar à análise da **SEGUNDA PERSPECTIVA**, que se faz na interpretação equivocada quanto da análise das mercadorias adquiridas pelo contribuinte nas NFs, classificadas pelo autuante como sendo materiais de “uso e consumo”. Disse, que na verdade, os produtos objeto da autuação se referem a mercadorias de utilização direta no melhoramento do produto, ou seja, trata-se de **matéria-prima em processo industrial ou insumos**.

Frisou que apesar de não existir no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012), conceito de mercadoria de uso e consumo, entende-se por aquelas adquiridas sem a intenção de revenda, apenas para aproveitamento de sua utilidade. Materiais de uso e consumo caracterizam-se **por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional** (exemplo: papéis para

escritório, lâmpadas para utilização nos prédios administrativos etc.). Dito de modo mais simples, materiais de uso e consumo são aqueles que se prestam à utilização e consumo do próprio estabelecimento, exaurindo-se, sem sair do estabelecimento nem ser transformado em outra mercadoria destinada a comercialização.

Já a Instrução normativa nº 052/2013, esclareceu que matéria-prima ou insumo é tudo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis.

Destacou na sequência que a matéria-prima também pode ser classificada como insumo industrial, que se define como: “mercadoria que, não sendo alheia à atividade do estabelecimento, é adquirida para emprego no processo de industrialização”. Que tais conceitos de material de uso e consumo e de matéria-prima (insumos) são de origem contábil e econômica, não podendo ser subvertidos por interpretações diversas da legislação tributária.

Fixadas tais premissas, discorreu que as mercadorias adquiridas pelo contribuinte que foram objeto do lançamento do ICMS diferencial de alíquota são produtos químicos, a exemplo das mercadorias TANALITH CCA-C 60%; LIFEWOOD e MADEPIL, todos produtos corrosivos, tóxicos, utilizados à consecução do seu processo produtivo para transformação da madeira virgem, principal mercadoria comercializada pelo contribuinte, portanto, geram direito ao crédito do ICMS, tal como autorizado pela legislação em vigor.

Para melhor ilustrar o processo de produção do contribuinte, a defesa explica que a empresa autuada adquire eucalipto não tratado e aplica sobre ele TANALITH CCA-C 60%; LIFEWOOD e MADEPIL (produtos químicos NCM 38089295) e ainda os conectores GN18 (NCM 73021090), utilizados para evitar o excesso de dilatação da madeira tratada, dada a ação dos produtos químicos. Promove saídas de ESTACAS EUC. TRATADO 10 A 12 - 2,20M, MOURÃO EUC. TRATADO 14 A 16 -3,00M (NCM 44031000), entre outras mercadorias, elaboradas a partir de eucalipto tratado.

Repisou que todas as mercadorias contidas nas NFs de entrada fiscalizadas passaram pelo processo de industrialização, por conseguinte foram tributadas quando da sua saída, ou seja, houve valor agregado no produto final.

Fez menção às disposições do art. 110 do Código Tributário Nacional que estabelece que: ***“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.***

Ponderou em a referida discussão é importante porque artigo 155, §2º, VII, da CF/88 prescreve que o ICMS-DIFAL é devido quando o bem se destina a consumidor final, ou seja, encerra-se a cadeia de tributação, não cabendo este gravame quando se trata de matéria-prima que irá compor outros produtos cujas saídas são tributadas normalmente pela indústria. Transcreve inciso VII na norma constitucional referenciada, com o seguinte conteúdo:

“VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Desta forma, sustenta a defesa que por se tratarem as mercadorias objeto da autuação de verdadeiros produtos intermediários, indispensáveis ao processo produtivo do autuado, a exigência do diferencial de alíquota perde completamente o sentido e, por consequência, pelas mesmas razões, o presente auto de infração deve ser julgado improcedente.

Em razões subsidiárias a defesa passou a abordar a questão relativa ao PERCENTUAL DE MULTA APLICADA no Auto de Infração, em 60% do valor do imposto. Reiterou mais uma vez que a infração apontada não ocorreu, seja pela dispensa literal da norma tributária do RICMS/BA, ou seja, pela interpretação equivocada da autoridade fiscal ao classificar as mercadorias fiscalizadas como material de uso e consumo, quando na verdade, se tratavam de matéria-prima/insumo industrial.

Afirmou em seguida que considerando a circunstância do caso concreto, as normas devem ser interpretadas de forma mais benigna ao contribuinte. Ponderou que o art. 112 do CTN preconiza a aplicação na seara do Direito Tributário de um preceito tipicamente penal (*in dubio pro reo*), que se pauta na “presunção de inocência”. O postulado ganha o nome de “retroatividade benigna ou benéfica”, referindo-se à “**dúvida**” – nunca “ignorância ou desconhecimento” – quanto à lei, ao fato, ou ao seu autor, cabendo, destarte, a interpretação mais favorável. A defesa discorre que na eventualidade de os textos legais não serem claros e incontroversos sobre a interpretação da lei punitiva, o aplicador (fiscal ou juiz) deve preferir a posição mais favorável ao contribuinte àquela que lhe é mais gravosa. Nesse sentido o texto do artigo 112 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Requer que no caso concreto não se aplique multa alguma ao contribuinte por supostamente deixar de recolher o tributo corretamente ou, que se aplique o valor mínimo de 20% de multa por recolhimento em atraso, em razão do contexto apresentado. Todavia, sustenta o não cabimento da penalidade no percentual de 60% que se demonstra ser excessiva.

Na sequência a defesa ressalta a possível NECESSIDADE DA PERÍCIA FISCAL, destacando que a princípio, as notas fiscais de entrada e saída de mercadorias são suficientes para demonstrar que as mercadorias sobre as quais se impôs a tributação do ICMS não são mercadorias de uso e consumo, mas sim insumos utilizados na produção de outras mercadorias, que nas operações subsequentes saem do estabelecimento do impugnante. Todavia, caso o Conselho, entenda ser necessária a Perícia Fiscal diante dos elementos probantes inseridos nos autos, formula nesse sentido quesitos a serem respondidos pelo perito. Disse que caso o PAF seja remetido para a revisão do lançamento, nos moldes do que preconizam os artigos 123 e 145 do Decreto nº 7.629/1999, que seja designado especialista em engenharia florestal.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta os seguintes quesitos:

- 1. Queira o Sr. Perito determinar se as madeiras adquiridas pelo contribuinte são tratadas ou não;*
- 2. Queira o Sr. Perito informar se as madeiras adquiridas são as mesmas utilizadas nas notas fiscais de saída do estabelecimento. Em sendo positiva a resposta: a) a madeira sofreu alguma modificação desde a entrada até a saída dos produtos? B) sob qual(is) forma(s) saem as madeiras (portas, janelas estacas)?*
- 3. Queira o Sr. Perito informar se os itens listados pelo Autuante (conectores, madeira não tratada, conectores) são utilizados no tratamento do eucalipto;*
- 4. Queira o Sr. Perito informar se os itens listados pelo Autuante se enquadram como mercadorias de uso e consumo;*

5. Queira o Sr. Perito prestar demais esclarecimentos necessários para o deslinde da questão.

Ao finalizar a peça impugnatória a defendente formula os seguintes requerimentos:

- a) Que julgue improcedente o lançamento da infração 01 em sua totalidade, por ser indevido o valor apurado nesta infração;*
- b) Que declare a inaplicabilidade da multa de 60% para o caso de mero inadimplemento, reduzindo-a ao percentual de 20%;*
- c) Que declare inexistente a sonegação, fraude ou conluio, face à inexistência de provas, e mesmo da descrição fática que permita à contribuinte exercer seu direito de defesa, constitucionalmente garantido;*
- d) Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, em especial a pericial sobre aos produtos classificados como uso e consumo.*

Prestada a INFORMAÇÃO FISCAL, em 30/07/2020, peça processual juntada à fl. 147, frente e verso.

Informa a autuante que após revisão dos fatos da autuação e em se tratando de período atípico, relacionado à pandemia do Corona vírus, não fora feito, durante a ação fiscal, visita “in loco” ao estabelecimento da empresa autuada. Porém, através de telefonema e consulta a outro colega que já esteve no local e conhece a atividade da empresa, além do exame das notas fiscais de saídas anexadas pela impugnante, disse a autuante ter constatado que o contribuinte faz o procedimento de tratar as madeiras no local, utilizando os equipamentos e produtos químicos adquiridos para este fim, ficando caracterizado que os mesmos são insumos aplicados na atividade empresarial. Acrescentou que a intimação para o início do procedimento fiscal foi feita via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) e não “in loco”, e que o responsável pela contabilidade da empresa informou que o contribuinte operava apenas na atividade de comercialização de madeiras, não esclarecendo, naquela ocasião, que a atividade abarcava também o tratamento dos produtos, induzindo assim a autuante a proceder à lavratura do presente Auto de Infração.

Concluiu a peça informativa declarando ter acatado os argumentos da defesa, cabendo, entretanto, ao CONSEF, decidir a questão.

VOTO

O Auto de Infração em lide, é composto de uma única ocorrência envolvendo a cobrança do ICMS-DIFAL (diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual), em razão da autuante ter entendido que o contribuinte, em relação às mercadorias objeto da autuação, procedeu a aquisição das mesmas para fins de consumo ou uso final.

Inicialmente, cabe consignar que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. Base de impositivo e cálculo do imposto apurados e demonstrados pela autuante, em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (docs. fls. 08 a 10, além da mídia digital – CD de dados – doc. fl. 11). O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada pelo contador da empresa no Termo de Intimação juntado à fl. 14. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação considerados infringidos. Registre-se ainda, que a descrição da infração na peça acusatória foi clara e determinada. O contribuinte contraditou os termos da acusação fiscal exercendo na plenitude o seu direito de defesa. Pedido de nulidade rejeitado.

Indefiro o pedido de remessa dos autos para a realização de perícia técnica considerando que estão presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca do mérito da exigência fiscal, conforme será melhor detalhado no exame de mérito.

Ademais, as questões suscitadas na peça de defesa não demandam análise técnica especializada a exigir a intervenção de perito para a solução da lide.

No tocante ao mérito, a agente fiscal autuante, na fase de Informação Fiscal, após se deparar com as cópias reprográficas das notas fiscais de saídas e de entradas, anexadas pela impugnante (doc. fls. 40/129 – NFs DE ENTRADAS), disse ter constatado que o contribuinte efetivamente faz o procedimento de tratar as madeiras objeto da sua atividade comercial, utilizando os equipamentos e produtos químicos adquiridos para este fim, ficando caracterizado que os mesmos são insumos utilizados na atividade empresarial. Acrescentou ter obtido essas informações também na repartição fiscal, a partir de outros prepostos que fiscalizaram o estabelecimento em procedimentos anteriores.

Restou portanto incontroverso, o fato de que a empresa autuada adquire eucalipto (madeira) não tratada e aplica sobre esta mercadoria os produtos TANALITH CCA-C 60%; LIFEWOOD e MADEPIL (produtos químicos NCM 38089295), e ainda os conectores GN18 (NCM 73021090), utilizados para evitar o excesso de dilatação da madeira tratada, dada a ação dos produtos químicos. Promove, nas etapas subsequentes, saídas de ESTACAS EUC. TRATADO 10 A 12 - 2,20M, MOURÃO EUC. TRATADO 14 A 16 -3,00M (NCM 44031000), entre outras mercadorias, elaboradas a partir de eucalipto tratado. Estes produtos, objeto da autuação, são efetivamente aplicados na madeira comercializada pelo autuado, se incorporando ao produto final, não podendo, em decorrência, serem classificados como mercadorias de uso e consumo, para fins de pagamento do diferencial de alíquotas.

Julgo, portanto, no mérito, IMPROCEDENTE o Auto de Infração, ficando prejudicado o exame dos demais pedidos formulados pelo contribuinte, relacionados à nulidade de natureza material da autuação, pertinente à não incidência do ICMS-DIFAL sobre operações de aquisição promovidas por empresas do Simples Nacional, e de adequação da multa (penalidade pecuniária), parcela acessória que só seria passível de exigência se remanescesse a cobrança do imposto (obrigação principal).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **010492.0021/19-0**, lavrado contra **LANDERICO RAMPINELLI EIRELI**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, em 11 de setembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR