

**A. I. N°** - 206920.0038/20-4  
**AUTUADO** - VALTER GATTO  
**AUTUANTE** - MARCO ANTONIO MACHADO BRANDÃO E  
- CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFRAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 14/12/2022

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0220-03/22-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ENTRADAS DE BENS E/OU MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto, por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Ajustados pelos Autuantes, os valores referentes a aquisições de embalagens. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 04/05/20, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 165.393,66, acrescido da multa de 60%, pelas seguintes irregularidades:

**Infração 01** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 18%, nos meses de março e julho de 2017, fevereiro, abril e junho de 2019, no valor de R\$ 59.180,55;

**Infração 02** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 5,6%, nos meses de janeiro a março, maio, agosto e novembro de 2017, janeiro a março, junho a novembro de 2018, janeiro a março e maio de 2019, no valor de R\$ 133,11;

**Infração 03** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 12%, nos meses de janeiro e março de 2019, no valor de R\$ 106.080,00.

O autuado contesta o lançamento fls.16/19. Repete as infrações que lhe foi imputada. Diz que a defesa é tempestiva e vem apresentar impugnação contra o auto de infração em epígrafe.

Afirma que, sobre a infração 01, apresenta defesa de parte do débito apurado conforme alegações a seguir alinhadas. A respeito das infrações 02 e 03, concorda com o valor lançado, pelo que recolhe o débito apurado.

Esclarece que as notas fiscais referentes a aquisição de Embalagens, devem ser excluídas do cálculo da Infração 01, pelas razões de fato e direito a seguir apresentadas.

Relaciona em planilha, as notas fiscais com as respectivas datas de emissão e valor, anexando ao PAF os citados documentos. Afirma que as notas fiscais relacionadas se referem a aquisição de

material de embalagem (BIG BAG, etiquetas), que integram o custo de produção e o preço de venda da mercadoria, neste caso específico, se referem as embalagens necessárias para o acondicionamento e posterior comercialização de Sementes de Soja Certificadas.

Diz que este entendimento quanto ao direito ao crédito está descrito no art. 309, "b", do Decreto 13.780 de 16/03/2012, conforme reproduz.

Assim, diz que por equívoco de interpretação, muitos materiais são classificados como de uso e consumo, quando na verdade, representam materiais de utilização direta, e são imprescindíveis na produção do respectivo produto. Exemplo: embalagens para acomodação do produto final, tintas e rótulos. Portanto os produtos adquiridos através das NFs arroladas, não se qualificam como material de uso e consumo e não devem ser tributadas pelo DIFAL. Comenta que havendo tributação pelo DIFAL como material de uso e consumo, e novamente na venda da mercadoria, estaremos bi tributando a mesma mercadoria pelo ICMS.

Pelo exposto, aduz que se faz necessário ajustar o lançamento, excluindo as referidas notas fiscais de compra do saldo devedor apurado no Auto de Infração.

Portanto, requer a improcedência parcial do Auto de Infração, reconhecendo-se como indevido as notas fiscais de compras relacionadas e contestadas do relatório da Infração 01, por inocorrência da infração descrita.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls.28/29. Repete a acusação fiscal. Esclarece que o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte produtor rural Valter Gatto, considerando a peça de defesa apresentada, vem nos termos do artigo 126, do RPAF/99, contra-arrazoar suas "razões de defesa", nos seguintes termos.

Repete a acusação fiscal. Aduz que o Autuado reconhece parte do Auto de Infração e fez o recolhimento, conforme documentos que anexou às folhas 21 a 23 deste PAF - Processo Administrativo Fiscal, porém impugnou as notas fiscais que se referem a *embalagem* alegando que houve equívoco de interpretação.

Reproduz a atividade econômica do Autuado, e frisa que toda mercadoria adquirida por Produtor Rural em outra unidade da Federação é devida o ICMS referente ao Diferencial de Alíquota, conforme o Artigo 2º, IV e Artigo 4º, XV da Lei nº 7.014/1996.

Entende estar cristalino, que toda operação interestadual, é devido o ICMS referente ao diferencial de alíquota, porém existem algumas particularidades quando se trata de Produtor Rural como na tributação dos insumos.

Concorda que não existe diferencial de alíquota para os "*insumos que estão amparados pela isenção*" em virtude do artigo 264, inciso XVIII do RICMS/2012, e o que é considerado "*insumo com isenção*", não depende da vontade do autuado e muito menos do autuante, pois está elencado no Convênio 100/97 que copiou no CD anexado a este PAF - Processo Administrativo Fiscal, para que possa ser consultado.

Confirma que no diferencial de alíquota com "*insumos que estão amparados pela isenção*" não existe Antecipação Parcial, porque o crédito será sempre maior que o débito, pois a alíquota interna é 0(zero) e o saldo será sempre credor e não devedor. Portanto, aduz que está cristalino que o Autuado quando solicita que sejam excluídas as embalagens nos termos do art. 309, "b" do decreto nº 13.780/2012, que trata exclusivamente do direito ao crédito nas aquisições das embalagens não procede.

Explica que o direito ao crédito advém, a fim de que o princípio da não cumulatividade do ICMS seja aplicado, pois a embalagem foi tributada na origem, mas não será comercializada e como a produção a ser comercializada provavelmente será tributada nada mais justo do que o direito ao crédito dos insumos que são tributados.

Comenta que nas normas do ICMS, na lei 7.014/96 e no RICMS/2012, não existe nenhum dispositivo que dispense as embalagens da tributação, portanto o Autuado distorce a aplicação da Norma.

Registra ter certeza de ter demonstrado que o Autuado deve e não recolheu aos cofres do Estado da Bahia, o ICMS devido referente ao Diferencial de Alíquota na aquisição interestadual de embalagem.

Finaliza afirmando que o Auto de Infração foi lavrado em obediência aos elementos fundamentais constantes no RPAF/99, sem agressão aos princípios da legalidade e ampla defesa. Diante do que está relatado, entende que outra coisa não mais me resta, senão manter, parcialmente, os termos consubstanciados no presente Auto de Infração, cujo crédito tributário decorre de exigência legal.

Solicita, salvo melhor juízo, que este auto de infração seja julgado parcialmente procedente, no valor de R\$ 47.814,88, por ser de consciência, de dever e de justiça.

O Autuado tomou ciência da informação fiscal com os respectivos ajustes fls.33/34 e não se manifestou.

Consta às fls. 21/23, cópia de DAEs referente ao recolhimento do imposto reconhecido pelo Autuado.

### VOTO

Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se. Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, nas três infrações, o defendente foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento.

O defendente concordou ter cometido as infrações 02 e 03, realizando os respectivos recolhimentos. Portanto, como não existe mais lide sobre tais itens da autuação, considero estas infrações subsistentes.

A respeito da infração 01, o defendente questionou apenas, as notas fiscais referentes a aquisição de material de embalagem, conforme planilha que elaborou.

Compulsando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que, de fato, os documentos fiscais se referem a aquisição de material de embalagem (BIG BAG, etiquetas), que conforme alegação defensiva, integram o custo de produção e o preço de venda da mercadoria, neste caso específico, disse que se referem as embalagens necessárias para o acondicionamento e posterior comercialização de Sementes de Soja Certificadas.

A matéria se encontra estabelecida no inciso XVIII, do art. 264 do RICMS/12, *in verbis*:

*Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto,*

Sendo assim, como as aquisições ora discutidas representam materiais de utilização direta, e são utilizadas na produção do respectivo produto, a exemplo de embalagens para acomodação do produto final, tintas e rótulos, as mercadorias adquiridas através das NFs apontadas pela defesa e constantes no levantamento fiscal, não se qualificam como material de uso e consumo e não devem ser tributadas pelo DIFAL.

Dessa forma, o levantamento fiscal foi retificado pelo Autuante e acato suas conclusões, por se encontrarem em consonância com a legislação de regência, ficando reduzido o valor lançado originalmente para R\$ 47.814,88, conforme demonstrativo ajustado fls.30/31.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº **206920.0038/20-4** lavrado contra **VALTER GATTO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 47.814,88**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de julgamento Fiscal, 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, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR



**A. I. N°** - 206920.0038/20-4  
**AUTUADO** - VALTER GATTO  
**AUTUANTE** - MARCO ANTONIO MACHADO BRANDÃO E  
- CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFRAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 14/12/2022

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0220-03/22-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ENTRADAS DE BENS E/OU MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto, por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Ajustados pelos Autuantes, os valores referentes a aquisições de embalagens. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 04/05/20, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 165.393,66, acrescido da multa de 60%, pelas seguintes irregularidades:

**Infração 01** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 18%, nos meses de março e julho de 2017, fevereiro, abril e junho de 2019, no valor de R\$ 59.180,55;

**Infração 02** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 5,6%, nos meses de janeiro a março, maio, agosto e novembro de 2017, janeiro a março, junho a novembro de 2018, janeiro a março e maio de 2019, no valor de R\$ 133,11;

**Infração 03** – 06.05.02 - deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, carga tributária de 12%, nos meses de janeiro e março de 2019, no valor de R\$ 106.080,00.

O autuado contesta o lançamento fls.16/19. Repete as infrações que lhe foi imputada. Diz que a defesa é tempestiva e vem apresentar impugnação contra o auto de infração em epígrafe.

Afirma que, sobre a infração 01, apresenta defesa de parte do débito apurado conforme alegações a seguir alinhadas. A respeito das infrações 02 e 03, concorda com o valor lançado, pelo que recolhe o débito apurado.

Esclarece que as notas fiscais referentes a aquisição de Embalagens, devem ser excluídas do cálculo da Infração 01, pelas razões de fato e direito a seguir apresentadas.

Relaciona em planilha, as notas fiscais com as respectivas datas de emissão e valor, anexando ao PAF os citados documentos. Afirma que as notas fiscais relacionadas se referem a aquisição de

material de embalagem (BIG BAG, etiquetas), que integram o custo de produção e o preço de venda da mercadoria, neste caso específico, se referem as embalagens necessárias para o acondicionamento e posterior comercialização de Sementes de Soja Certificadas.

Diz que este entendimento quanto ao direito ao crédito está descrito no art. 309, "b", do Decreto 13.780 de 16/03/2012, conforme reproduz.

Assim, diz que por equívoco de interpretação, muitos materiais são classificados como de uso e consumo, quando na verdade, representam materiais de utilização direta, e são imprescindíveis na produção do respectivo produto. Exemplo: embalagens para acomodação do produto final, tintas e rótulos. Portanto os produtos adquiridos através das NFs arroladas, não se qualificam como material de uso e consumo e não devem ser tributadas pelo DIFAL. Comenta que havendo tributação pelo DIFAL como material de uso e consumo, e novamente na venda da mercadoria, estaremos bi tributando a mesma mercadoria pelo ICMS.

Pelo exposto, aduz que se faz necessário ajustar o lançamento, excluindo as referidas notas fiscais de compra do saldo devedor apurado no Auto de Infração.

Portanto, requer a improcedência parcial do Auto de Infração, reconhecendo-se como indevido as notas fiscais de compras relacionadas e contestadas do relatório da Infração 01, por inocorrência da infração descrita.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls.28/29. Repete a acusação fiscal. Esclarece que o Auto de Infração lavrado contra o contribuinte produtor rural Valter Gatto, considerando a peça de defesa apresentada, vem nos termos do artigo 126, do RPAF/99, contra-arrazoar suas "razões de defesa", nos seguintes termos.

Repete a acusação fiscal. Aduz que o Autuado reconhece parte do Auto de Infração e fez o recolhimento, conforme documentos que anexou às folhas 21 a 23 deste PAF - Processo Administrativo Fiscal, porém impugnou as notas fiscais que se referem a *embalagem* alegando que houve equívoco de interpretação.

Reproduz a atividade econômica do Autuado, e frisa que toda mercadoria adquirida por Produtor Rural em outra unidade da Federação é devida o ICMS referente ao Diferencial de Alíquota, conforme o Artigo 2º, IV e Artigo 4º, XV da Lei nº 7.014/1996.

Entende estar cristalino, que toda operação interestadual, é devido o ICMS referente ao diferencial de alíquota, porém existem algumas particularidades quando se trata de Produtor Rural como na tributação dos insumos.

Concorda que não existe diferencial de alíquota para os "*insumos que estão amparados pela isenção*" em virtude do artigo 264, inciso XVIII do RICMS/2012, e o que é considerado "*insumo com isenção*", não depende da vontade do autuado e muito menos do autuante, pois está elencado no Convênio 100/97 que copiou no CD anexado a este PAF - Processo Administrativo Fiscal, para que possa ser consultado.

Confirma que no diferencial de alíquota com "*insumos que estão amparados pela isenção*" não existe Antecipação Parcial, porque o crédito será sempre maior que o débito, pois a alíquota interna é 0(zero) e o saldo será sempre credor e não devedor. Portanto, aduz que está cristalino que o Autuado quando solicita que sejam excluídas as embalagens nos termos do art. 309, "b" do decreto nº 13.780/2012, que trata exclusivamente do direito ao crédito nas aquisições das embalagens não procede.

Explica que o direito ao crédito advém, a fim de que o princípio da não cumulatividade do ICMS seja aplicado, pois a embalagem foi tributada na origem, mas não será comercializada e como a produção a ser comercializada provavelmente será tributada nada mais justo do que o direito ao crédito dos insumos que são tributados.

Comenta que nas normas do ICMS, na lei 7.014/96 e no RICMS/2012, não existe nenhum dispositivo que dispense as embalagens da tributação, portanto o Autuado distorce a aplicação da Norma.

Registra ter certeza de ter demonstrado que o Autuado deve e não recolheu aos cofres do Estado da Bahia, o ICMS devido referente ao Diferencial de Alíquota na aquisição interestadual de embalagem.

Finaliza afirmando que o Auto de Infração foi lavrado em obediência aos elementos fundamentais constantes no RPAF/99, sem agressão aos princípios da legalidade e ampla defesa. Diante do que está relatado, entende que outra coisa não mais me resta, senão manter, parcialmente, os termos consubstanciados no presente Auto de Infração, cujo crédito tributário decorre de exigência legal.

Solicita, salvo melhor juízo, que este auto de infração seja julgado parcialmente procedente, no valor de R\$ 47.814,88, por ser de consciência, de dever e de justiça.

O Autuado tomou ciência da informação fiscal com os respectivos ajustes fls.33/34 e não se manifestou.

Consta às fls. 21/23, cópia de DAEs referente ao recolhimento do imposto reconhecido pelo Autuado.

### **VOTO**

Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se. Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, nas três infrações, o defendente foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento.

O defendente concordou ter cometido as infrações 02 e 03, realizando os respectivos recolhimentos. Portanto, como não existe mais lide sobre tais itens da autuação, considero estas infrações subsistentes.

A respeito da infração 01, o defendente questionou apenas, as notas fiscais referentes a aquisição de material de embalagem, conforme planilha que elaborou.

Compulsando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que, de fato, os documentos fiscais se referem a aquisição de material de embalagem (BIG BAG, etiquetas), que conforme alegação defensiva, integram o custo de produção e o preço de venda da mercadoria, neste caso específico, disse que se referem as embalagens necessárias para o acondicionamento e posterior comercialização de Sementes de Soja Certificadas.

A matéria se encontra estabelecida no inciso XVIII, do art. 264 do RICMS/12, *in verbis*:

*Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto,*

Sendo assim, como as aquisições ora discutidas representam materiais de utilização direta, e são utilizadas na produção do respectivo produto, a exemplo de embalagens para acomodação do produto final, tintas e rótulos, as mercadorias adquiridas através das NFs apontadas pela defesa e constantes no levantamento fiscal, não se qualificam como material de uso e consumo e não devem ser tributadas pelo DIFAL.

Dessa forma, o levantamento fiscal foi retificado pelo Autuante e acato suas conclusões, por se encontrarem em consonância com a legislação de regência, ficando reduzido o valor lançado originalmente para R\$ 47.814,88, conforme demonstrativo ajustado fls.30/31.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº **206920.0038/20-4** lavrado contra **VALTER GATTO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 47.814,88**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de julgamento Fiscal, 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, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR