

**PROCESSO** - A. I. Nº 206920.0019/19-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PAULO MASSAYOSHI MIZOTE  
**RECORRIDOS** - PAULO MASSAYOSHI MIZOTE e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0210-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAZ OESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/05/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0109-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA A USO/CONSUMO AO ATIVO FIXO. ESTABELECIMENTO PRODUTOR RURAL. Após análise das razões recursais foi observado que o autuante agiu corretamente, aplicando a Diferença de Alíquota apenas nas notas de efetiva entrada da mercadoria no Estado da Bahia, ou seja, CFOP 6116 - Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura, não havendo qualquer duplicidade arguida pela recorrente, tendo tão somente razão apenas no que se refere as Notas Fiscais recebidas com a Substituição Tributária destacada, de tal forma que a infração 01 fica reduzida, mantendo inalterada as infrações 02 e 03, conforme o julgamento de piso. Rejeitada as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário apresentados contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 20/12/2019, formalizando a exigência de crédito tributário no valor de R\$673.084,44, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

**Infração 01 - 06.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro de 2017 a junho de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 272.992,35, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 18%;

**Infração 02 - 06.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de março abril e outubro, de 2017, fevereiro a julho e dezembro de 2018, abril, maio e junho de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 387.507,65, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 5,6 %;

**Infração 03 - 06.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de setembro, de 2017, março a junho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 12.584,44, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 12 %.

Consta na “Descrição dos Fatos” que “... o produtor rural adquiriu em outras unidades da Federação mercadorias para uso, consumo e ativo fixo e não recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais, cujos dados foram obtidos da Notas Fiscais emitidas para o Autuado. As mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas a carga tributária de 8,8% e 5,6% para atender ao Convênio 52/91 e o art. 266, I, alíneas “a” e “b” do RICMS-BA/12”.

Após as intervenções, a JF proferiu o seguinte voto condutor:

**VOTO**

*O Autuado suscitou preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob o fundamento de que ocorreria cerceamento ao seu direito de ampla defesa pelo fato de o Autuante não lhe ter fornecido cópia dos demonstrativos e papéis de trabalho em mídia eletrônica, o que, segundo seu entendimento, acarretou prejuízo ao pleno exercício do contraditório. Sustentou ainda o Impugnante que, em obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa é imprescindível a presença nos autos dos elementos identificadores da infração que deu ensejo a lavratura através de uma descrição específica dos produtos adquiridos em cada nota fiscal.*

*Depois de examinar as peças que compõem a acusação fiscal e os elementos integrantes do Auto de Infração, constato que não assiste razão ao Autuado em suas alegações, haja vista que constam dos autos todos os elementos necessários para a plena compreensão da peça acusatória de forma clara e objetiva, cujas cópias lhe foram entregues.*

*Tanto é assim, que em suas razões de Defesa articula com total desenvoltura, segurança, e clareza a abordagem e o desenvolvimento lógico de suas alegações. Pontuando todos os aspectos do lançamento e das irregularidades apuradas, para os quais se insurgiu, identificando todas elas que, segundo seu entendimento, discorda da imputação. Logo, resta claro que o demonstrativo que lastreia a autuação, acostado às fls. 10 a 34, cuja cópia foi entregue ao Autuado, explícita e identifica, de forma pormenorizada, a origem de todos os valores apurados nas infrações imputadas ao Defendente, constando, inclusive a chave de acesso de toda as notas fiscais eletrônicas. Do mesmo modo, constam do Auto de Infração a descrição clara e circunstanciada das infrações, o enquadramento legal e a indicação da multa sugerida.*

*Ademais, como o próprio Autuado apontou, ao reproduzir o teor do §§ 1º, do art. 18, do RPAF-BA/99, que eventuais incorreções ou omissões, ou não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade da infração, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo fornecendo-se lhe, no ato da intimação, cópia dos novos elementos concedendo o prazo de dez dias para manifestação.*

*Aliás, foi o que, de fato ocorreria, conforme se verifica às fls. 207 a 237, que intimou o Autuado, fls. 203 a 206, para entrega dos reclamados arquivos dos demonstrativos e papéis de trabalho em mídia CD, concedendo expressamente a reabertura do prazo de defesa. Bem como, quando intimado, fls. 440 e 441, por ocasião da informação fiscal prestada, fls. 207 a 237, contendo as correções e os ajustes realizados com base nos elementos de prova carreado aos autos pelo Defendente.*

*Assim, nos termos expendidos, rejeito a preliminar de nulidade por restar evidenciado cabalmente que não foi identificada violação alguma ao princípio da ampla defesa e do contraditório, da legalidade, do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes às irregularidades imputadas.*

*Em suma, consigno que o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses preconizadas pela legislação de regência, precipuamente pelo art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade a autuação.*

*No mérito o presente Auto de Infração se constitui de três infrações que imputam ao sujeito passivo a falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativos elaborados com indicação da chave de acesso da nota fiscal do emitente, do valor do produto, da base de cálculo e da apuração do imposto devido, constantes às fls. 10 a 34.*

*O Autuado em sede de Defesa pugnou pela improcedência da autuação asseverando que o Autuante cometeu erro procedimental, ao incluir no levantamento fiscal notas fiscais com impostos já recolhidos, notas fiscais canceladas, notas fiscais de vasilhame ou sacaria, notas fiscais de simples faturamento e notas fiscais com substituição tributária, acostando aos autos planilhas discriminando as referidas notas fiscais e cópias de algumas dessas notas fiscais.*

*Os Autuantes ao procederem a informação fiscal, depois de examinarem as alegações e as documentações fiscais carreadas aos autos em sua Defesa esclareceram que, com base nas efetivas comprovações, adotaram as seguintes providências.*

*Excluíram do demonstrativo todas as Notas Fiscais comprovadamente canceladas, de remessa de vasilhame, de venda para entrega futura, de retorno para conserto. e as Notas Fiscais cujo ICMS foi retido por substituição por contribuinte substituto.*

*Registraram também que as Notas Fiscais sem lançamento no sistema não foram excluídas, uma vez que foram emitidas e autorizadas para uso, conforme relatório extraído do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, fls. 212 a 214.*

*Concluíram a informação fiscal pugnando pela procedência parcial da autuação asseverando que, em virtude das supra aludidas exclusões baseadas nas comprovações apresentadas pelo Autuado, elaborou um novo Demonstrativo de Débito, que anexou às fls. 215 a 237, tendo o valor histórico total do débito passado para R\$ R\$ 333.434,14, sendo R\$ R\$ 232.310,63 - Infração 01; R\$ R\$ 88.785,15 - Infração 02 e R\$ R\$ 12.338,14 - Infração 03, consoante demonstrativos que acosta às fls. 215 a 237 e CD à fl. 238.*

*O Autuado foi intimado a tomar ciência do teor da informação e dos novos demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 240 e 241, e não se manifestou no prazo regulamentar.*

*Depois de examinar todas as peças que compõem o contraditório atinente aos três itens da autuação, precipuamente os elementos de provas carreados aos autos pelo impugnante, constato que os ajustes levados a efeito pelos Autuantes, ao procederem à informação fiscal, que resultaram nos novos demonstrativos de débitos concernentes às Infrações 01, 02 e 03, foram todos eles baseados em efetivas comprovações documentais e fundamentados na legislação de regência, representando, assim, de forma consolidada e consubstanciada os valores remanescentes da exação lançada de ofício.*

*Assim, acolho dos novos demonstrativos elaborados pelos Autuantes e acostado às fls. 215 a 237 e CD à fl. 238, que reduz o valor do débito para R\$ R\$ 333.434,14.*

*Nos termos expendidos, concluo pela subsistência parcial da autuação na forma discriminada no demonstrativo, abaixo.*

<b>DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO</b>					
<b>Infrações</b>	<b>AUTO DE INFRAÇÃO</b>	<b>INFORMAÇÃO FISCAL</b>	<b>JULGAMENTO</b>	<b>MULTA</b>	<b>DECISÃO</b>
01	272.992,35	232.310,64	232.310,64	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
02	387.507,65	88.785,15	88.785,15	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
03	12.584,44	12.338,35	12.338,35	60%	<b>PROC. EM PARTE</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>673.084,44</b>	<b>333.434,14</b>	<b>333.434,14</b>		

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos da alínea “a”, do inciso I, do art.169 do RPAF-BA/99.

O patrono do recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 266/288, onde, de início, requer que com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da presente petição, em razão da celeridade processual.

Pontua o Processo Administrativo Fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade material, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Frisa que o Decreto nº 7.629/99, prevê os princípios de direito que devem ser perseguidos no processo administrativo fiscal, com destaque aos princípios da verdade real e da ampla defesa, razão porque os eminentes julgadores devem perquirir a verdade fática, abstraindo a versão unilateral da autoridade fiscal, notadamente para combater eventuais excessos decorrentes do exercício do Poder de Polícia Administrativa, sendo que a penalidade somente deve ser aplicada à luz de documentos comprobatórios da suposta infração. Reproduz as disposições do artigo 142 do CTN.

Cita lição da Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro, onde traz regras básicas a serem respeitadas pela fiscalização são: “**a)** a necessidade, em consonância com a qual medida de polícia só deve ser adotada para evitar ameaças reais ou prováveis de perturbações ou interesse público; **b)** a da proporcionalidade, que significa a exigência de uma delação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado; e, **c)** eficácia, no sentido de que a medida deve ser adequada para impedir o dano ao interesse público”.

Pede pela nulidade/improcedência, diante da ausência de formalidade essencial acima mencionada, diante da ocorrência de vício insanável, em estrita consonância com o artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Suscita também nulidade devido à falta de motivo. Salienta que as operações registradas sob o CFOP 2.551, não há o que se falar na exigência do ICMS-DIFAL, sobre parte das operações autuadas, haja vista que o recolhimento do tributo compete aos fornecedores das mercadorias, mediante substituição tributária, consoante os Protocolos ICMS 104/2009, 26/2010 e 41/2008, dos quais o Estado da Bahia é signatário.

Junta jurisprudência do CONSEF (A-0177-05/17), cita ensinamento o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, discorrendo sobre o princípio da motivação (in “Curso de Direito Administrativo”, Malheiros, 11ª ed., págs. 280 e ss.), recordações do mestre Hely Lopes Meirelles, em sua memorável obra “Direito Administrativo Brasileiro, 15ª Ed. RT, SP, 1990, PP. 174/175”, além de considerações de



Seabra Fagundes (cinco elementos a considerar no ato administrativo), sendo que no art. 3º do CTN, que define o tributo como “*prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Assim, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (autuante).

Alega inobservância ao princípio da legalidade tributária. Denota que a ação fiscal não merece prosperar porque trata-se de mercadorias destinadas a não contribuinte do ICMS, neste caso a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual cabe ao remetente das mercadorias, nos termos do inciso II, do § 4º, do art. 2º da Lei nº 7.014/96.

Pontua que o autuante enquadrrou a infração com base na nova redação dada ao inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF, dada pela EC nº 87/2015, que concedeu ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Explica que o referido dispositivo atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento desse imposto ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Estes comandos foram incluídos na Lei nº 7.014/96 no inciso IV do art. 2º (incidência) e no § 4º do art. 2º (responsabilidade), com efeitos a partir de 01/01/2016.

E, de acordo com o § 4º, do art. 2º da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do remetente localizado em outra unidade da Federação, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Acosta jurisprudência do CONSEF (A-0003-01/18).

Assevera que a exigência fiscal não poderia se dá sobre operações ocorridas após essa data, uma vez que, o art. 142 do CTN prevê que o lançamento deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar a penalidade cabível. Fato não observado pela autoridade fiscal, uma vez que os equívocos cometidos não comprovam a ocorrência do fato gerador. A ação fiscal levada a efeito pela eminente autoridade fiscal, deixa de observar a determinação contida no artigo 2º do RPAF/BA.

Esclarece que tal enunciado nos remete aos princípios de direito invoca necessariamente a constituição cidadã, marco histórico da nova era democrática que nos coloca no mesmo cenário político daqueles que vivenciam o estado de direito. Sendo assim, não há como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados pela nossa Carta Magna. E que o CTN, a LC à Constituição, ao regular a interpretação e integração da legislação tributária, eleva os princípios gerais de direito de forma a trazê-los à aplicação prática e imprescindível como forma de proteger o contribuinte. Evidencia-se tal afirmativa principalmente no artigo 112 do CTN quando se usa o princípio do *in dubio* pro contribuinte, onde roga que a autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal. Cita trecho da Revista dos Tribunais (“*Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e Seus Efeitos*”, in *Revista de Processo*, Jan – Mar, 1982, São Paulo, *Revista dos Tribunais*, P. 54).

Roga também para os princípios da legalidade objetiva, da reserva legal, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade. Volta a juntar jurisprudência (A-0075-12/14). Reproduz o artigo 97 do CTN, além de doutrina (COÊLHO, 2000, p. 199; MELLO, 2004, p. 89).

Defende em relação à ilegalidade da cobrança de ICMS para DIFAL na aquisição interestadual de insumos essenciais à atividade fim. Salienta que o autuado, enquanto produtor rural, está claramente eximido de recolher ao Estado da Bahia o diferencial de alíquota do ICMS por ocasião da aquisição interestadual de produtos caracterizados como insumos agrícolas, essenciais à sua atividade de produção, intimamente ligados à sua atividade fim, a saber e exemplificadamente:

pneus, óleos, lubrificantes, graxas, aditivos, fluídos, filtros, elementos filtrantes, tambores de freio, pastilhas de freio, lonas de freio, discos de embreagem, platôs, servos, correias, cuíca de freio, baterias/acumuladores, feixes de molas, suspensões/amortecedores, conforme se verifica nas notas fiscais em anexo (Doc. 04), todos constituindo peças de manutenção necessárias e indispensáveis ao funcionamento de veículos e maquinários agrícolas, essenciais ao processo de produção. Em outras palavras, ausentes tais produtos, não há funcionamento das máquinas e produtos, e não há produção agrícola.

Sabe-se que “Insumo” é todo e qualquer elemento diretamente necessário em um processo de produção. Nesse grupo estão, por exemplo, os produtos usados na fabricação – matéria prima, o maquinário e suas peças essenciais, a energia e a própria mão de obra empregada, por exemplo. Em outras palavras, insumos é o conjunto dos fatores de produção diretamente combinados para gerar um bem ou serviço. Para que um fator de produção seja considerado um insumo, ele precisa ter essencialidade para que a produção, ou seja, a ausência dele inviabiliza que a produção se concretize.

Evidencia que os insumos não se restringem à matéria-prima empregada, mas também de todos os elementos que estão intimamente ligados (essenciais) ao processo de produção. Nesse cenário de definições, temos que, especificamente no caso de insumos agrícolas, o conceito de “insumo agrícola” dá à palavra “insumo” um significado mais restrito do que no seu uso geral, podendo ser divididos em: mecânicos, biológicos ou químicos. Os biológicos e químicos são elementos aplicados na produção de origem vegetal/animal ou mesmo industrial, a exemplo das sementes, e adubos. Já os “mecânicos”, são as ferramentas de trabalho no campo, os tratores e suas peças, os sistemas de irrigação e todos os outros equipamentos e máquinas usados na terra. Reproduz o art. 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII da CF/88, sendo que disciplina que é devido a cobrança de ICMS DIFAL nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

Dessa forma, evidencia-se que, sobre as entradas em estabelecimento de contribuinte situado no estado da Bahia, de bens ou mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso, consumo ou ativo permanente incidirá o ICMS diferencial de alíquota. Ao revés, conforme se depreende do supracitado dispositivo constitucional, no caso de produtos adquiridos pelos produtores rurais baianos que consistem em insumos da produção agrícola, conforme as definições e conceitos acima delineados, sobre tais aquisições não há que se falar em ICMS Diferencial de alíquota.

Nesse cenário, considerando os conceitos e definições acima, basta a correta caracterização do produto como “insumo” ou “bem destinado ao uso/consumo do próprio contribuinte ou ativo permanente”, para concluir se há ou não incidência do ICMS diferencial de alíquota. No caso em tela, têm-se que o autuado, produtor rural, está claramente eximido de recolher ao Estado da Bahia o diferencial de alíquota do ICMS por ocasião da aquisição interestadual de produtos caracterizados como insumos agrícolas, essenciais à sua atividade de produção, intimamente ligados à sua atividade fim, a saber e exemplificadamente: pneus, óleos, lubrificantes, graxas, aditivos, fluídos, filtros, elementos filtrantes, tambores de freio, pastilhas de freio, lonas de freio, discos de embreagem, platôs, servos, correias, cuíca de freio, baterias/acumuladores, feixes de molas, suspensões/amortecedores, terminais de direção e tensores, rolamentos, anéis, juntas, sensores, eixos, engrenagens, radiadores, reservatórios, bombas de combustíveis, bombas injetoras, válvulas de freio, tubos, mangueiras, conexões, travas, buchas, porcas, arruelas e faróis, todos constituindo peças de manutenção necessárias e indispensáveis ao funcionamento de veículos e maquinários agrícolas, essenciais ao processo de produção. Em outras palavras, ausentes tais produtos, não há funcionamento das máquinas e produtos, e não há produção agrícola!

Explica que, o nobre Inspetor Fazendário que lavrou o Auto de Infração enquadrando erroneamente os referidos produtos como material de uso ou consumo do contribuinte, colocando-o na condição de consumidor final. Contudo, trata-se de uma classificação juridicamente equivocada, porquanto os produtos são incontroversamente tidos como insumos, constituindo-se essenciais à

atividade produtiva do Impugnante – fato este que exime o recolhimento do DIFAL-ICMS. Não sendo, assim, no caso em comento, o Impugnante juridicamente consumidor final, repele-se a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. Transcreve julgados do CONSEF (A-0074-12/19 e A-0105-05/20-VD).

Sustenta que, considerando de forma inequívoca que os referidos produtos são enquadrados juridicamente como insumos - e não como bens de uso/consumo ou do ativo imobilizado -, o impugnante encontra-se eximido do recolhimento do ICMS/DIFAL exigido equivocadamente no Auto de Infração aqui impugnado.

Impugna em relação à duplicidade da exigência fiscal. Assevera que a exigência fiscal formalizada pelo autuante, portanto, incidiu em duplicidade ao vincular a cobrança do ICMS-DIFAL às notas fiscais de simples faturamento. A operação de simples faturamento sequer representa ou configura fato passível de exigência de ICMS. Nesse sentido dispõe os arts. 337 e 338 do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/12).

Verifica que a exigência do ICMS-DIFAL, no caso em exame, deveria ter levado em conta, para definição do fato gerador do imposto, a data da efetiva entrada física das mercadorias no estabelecimento da empresa e não as notas de simples faturamento. Pondera que a dupla exigência fiscal tem como consequência o enriquecimento sem causa, prática condenável no mundo jurídico. A ação fiscal praticada pela autuante ao exigir duas vezes o mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador e no mesmo período recai na ilegal figura jurídica tributária denominada *bis in idem*.

Disse que a validade e eficácia do ato administrativo está condicionado à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, *in casu* a exigência do tributo se baseou em um único fato gerador incorrendo no fenômeno da DUPLA EXIGÊNCIA FISCAL, que, como sabemos, constitui-se em ato injurídico, está configurado o enriquecimento ilícito em detrimento do patrimônio do contribuinte pelo seu real e notório empobrecimento. Volta a juntar julgados (A-0045-11/11; A-0016-03/12 e A-0158-12/15) e a reproduz o art. 150, IV da CF/88, onde impede que todo e qualquer ente político, com poder de imposição fiscal emanado da mesma Carta, venha a cobrar: tributo, contribuições ou penalidades (multas), que tenham nítido e ostensivo caráter confiscatório. Cita entendimento de Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, 20ª edição, Malheiros Editores, pág. 46 e 47.

Argui como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do Processo Administrativo Fiscal instaurado; requerendo, por isso mesmo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta (Art. 5º, LV da CF/88), que a prejudicial seja apreciada e decidida, com fundamentação própria e específica (CF/88, art. 93, IX, e inteligência do art. 5º, II, 37 “caput”, Hely Lopes Meireles, direito administrativo brasileiro, 15ª ed. RT SP, 1990 ff. 78/79).

Finaliza requerendo a Nulidade/Improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

No pertinente Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JJF (Acórdão Nº 0210-03/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$673.084,44 para o montante de R\$333.434,14, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, trata-se de 03(três) infrações assim descritas:

**“Infração 01 - 06.05.01.** Falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro de 2017 a junho de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ R\$ 272.992,35, acrescido de multa de 60%. **Carga Tributária 18%;**

**Infração 02 - 06.05.02.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de março abril e outubro, de 2017, fevereiro a julho e dezembro de 2018, abril, maio e junho de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 387.507,65, acrescido de multa de 60%. **Carga Tributária 5,6 %;**



**Infração 03 - 06.05.02.** *Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de setembro, de 2017, março a junho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ R\$ 12.584,44, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 12 %.*

*Consta na “Descrição dos Fatos” que “... o produtor rural adquiriu em outras unidades da Federação mercadorias para uso, consumo e ativo fixo e não recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais, cujos dados foram obtidos da Notas Fiscais emitidas para o Autuado. As mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas a carga tributária de 8,8% e 5,6% para atender ao Convênio 52/91 e o art. 266, I, alíneas “a” e “b” do RICMS-BA/12”.*

Observo que a redução do valor lançado decorreu da revisão fiscal feita pelo próprio autuante, que reconheceu em parte os argumentos da defesa, fls. 202 a 238, excluindo as Notas Fiscais comprovadamente canceladas, de remessa de vasilhame, de venda para entrega futura, de retorno para conserto, bem como as Notas Fiscais cujo ICMS foi retido por substituição por contribuinte substituto.

Assim, vejo que a Decisão recorrida não merece reparo, pois escorou-se na revisão dos autos perpetrado pelo auditor e acatada pelo do julgador de piso.

Dessa forma, Nego Provimento ao Recurso de Ofício e passo a analisar o Recurso Voluntário.

A Recorrente suscitou a preliminar de nulidade/improcedência sob o argumento de que a autuação está lastreada na ausência de formalidade essencial e diante de ocorrência de vício insanável, em consonância com o artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Diz que, quando o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, bem como falta de motivo para a autuação. Ora, tais argumentos não merecem prosperar, tendo em vista a mesma foi normalmente intimada para apresentação do documentário fiscal para fins de fiscalização, recebeu do autuante as planilhas e demonstrativos que embasaram a autuação, compareceu ao processo exercitando o seu direito à defesa e ao contraditório demonstrando pleno conhecimento do que lhe foi imputado, tanto na sua peça inicial de defesa, bem como na ciência da diligência efetuada pelo autuante onde o mesmo acatou parte das alegações feitas, assim como apresentou seu Recurso Voluntário objeto desta apreciação.

Considerando que o processo está revestido de todas as formalidades legais, devidamente instruído e que atendeu a todos os pressupostos necessários, rejeito as preliminares de nulidade/improcedência suscitadas.

No mérito, a recorrente alega que:

Nas operações registradas sob o CFOP 2.551, não há o que se falar na exigência do ICMS-DIFAL, sobre parte das operações autuadas, haja vista que o recolhimento do tributo compete aos fornecedores das mercadorias, mediante substituição tributária, consoante os Protocolos ICMS 104/2009, 26/2010 e 41/2008, dos quais o Estado da Bahia é signatário. Pois bem, apesar da recorrente se referir ao CFOP 2551 - Compra de bem para o ativo imobilizado, na verdade se trata dos recebimentos de mercadorias com o CFOP 6403, que se refere a Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído ainda que venha a integrar seu Ativo Imobilizado, neste ponto assiste razão a autuada, foram acostadas as fls. 292 a 316, notas fiscais imputadas no lançamento fiscais cujos ICMS foram cobrados por Substituição Tributária, com o devido destaque no documento fiscal, portanto não há o que se falar em diferença de alíquota;

Arguiu também que o autuante enquadrou a infração com base na nova redação dada ao inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF, dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que concedeu ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, vejamos o que diz tal fundamentação, complementada pelo inciso VIII não citado acima:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

*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;*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

*a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”(grifos)*

De tal leitura podemos depreender que, conforme inciso VIII, alínea “a”, do § 2º, do Art. 155 da CF acima transcrito, caberá ao DESTINATÁRIO o recolhimento do Diferencial de Alíquotas quando este for contribuinte do imposto.

Destarte, neste ponto, tal argumento não tem guarida, tendo em vista que a Recorrente, é CONTRIBUINTE DO ICMS, conforme inciso I, do § 2º do art. 5º da Lei nº 7.014/63, que diz o seguinte:

*“Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

*(...)*

**§ 2º Incluem-se entre os contribuintes:**

*I - o industrial, o comerciante, o produtor rural, o gerador de energia e o extrator de substâncias vegetais, animais, minerais ou fósseis;”(grifos)*

Vejamos o seu cadastro perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia:

<b>Razão Social:</b> PAULO MASSAYOSHI MIZOTE	
<b>Nome Fantasia:</b> FAZENDA MIZOTE	
<b>Unidade de Atendimento:</b> SGF/DIRAT/GERAP/CORAP SUL	
<b>Unidade de Fiscalização:</b> INFAZ OESTE	
<b>Endereço</b>	
<b>Logradouro:</b> RODOVIA BR 020 1 - KM 114	
<b>Número:</b> S/N	
<b>Bairro/Distrito:</b> RODA VELHA	
<b>Município:</b> SAO DESIDERIO	
<b>Telefone:</b> (77) 36113759	
<b>Referência:</b> ZONA RURAL	
<b>Complemento:</b>	
<b>CEP:</b> 47820-000	
<b>UF:</b> BA	
<b>E-mail:</b> gecon@gecontabill.com.br	
<b>Localização:</b> ZONA RURAL	
<b>Informações Complementares</b>	
<b>Data de Inclusão do Contribuinte:</b> 07/05/1998	
<b>Atividade Econômica Principal:</b>	
112101 - Cultivo de algodão herbáceo	
<b>Atividade Econômica Secundária</b>	
111301 - Cultivo de arroz	
111302 - Cultivo de milho	
111303 - Cultivo de trigo	
115600 - Cultivo de soja	
119905 - Cultivo de feijão	
<b>Unidade:</b> UNIDADE PRODUTIVA	
<b>Condição:</b> PRODUTOR RURAL	
<b>Forma de pagamento:</b> SUMARIO	
<b>Situação Cadastral Vigente:</b> ATIVO	
<b>Data desta Situação Cadastral:</b> 07/05/1998	

Defendeu também que houve ilegalidade da cobrança de ICMS para DIFAL na aquisição interestadual de insumos essenciais à atividade fim e que enquanto produtor rural, está claramente eximido de recolher ao Estado da Bahia o diferencial de alíquota do ICMS por ocasião da aquisição interestadual de produtos caracterizados como insumos agrícolas, essenciais à sua atividade de produção, intimamente ligados à sua atividade fim, a saber e exemplificadamente: pneus, óleos, lubrificantes, graxas, aditivos, fluídos, filtros, elementos filtrantes, tambores de freio, pastilhas de freio, lonas de freio, discos de embreagem, platôs, servos, correias, cuíca de freio, baterias/acumuladores, feixes de molas, suspensões/amortecedores, todos constituindo peças de manutenção necessárias e indispensáveis ao funcionamento de veículos e maquinários agrícolas, essenciais ao processo de produção.

Ao analisar o próprio exemplo dado pela recorrente, constata-se, claramente, que tais materiais fazem parte de peças de reposição e manutenção utilizados em veículos e tratores, os quais, efetivamente, não se enquadram na categoria de insumos e/ou material intermediário. Dessa forma o Diferencial de Alíquotas é devido conforme preceitua o inciso IV, do art. 2º da Lei nº 7.014/95, que diz:



“Art. 2º O ICMS incide sobre:

*IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;”*

Assim, como não resta dúvida de que tais materiais não são de insumo e que por isso é devido o Diferencial de Alíquotas, como vem entendendo a jurisprudência deste CONSEF a este respeito, a exemplo o Acórdão CJF nº 0133-12/20, da 2ª CJF, *EMENTA: ICMS. (...) 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO*).

Em outro ponto a recorrente impugna em relação à duplicidade da exigência fiscal, disse que o autuante, incidiu em duplicidade ao vincular a cobrança do ICMS-DIFAL às notas fiscais de simples faturamento CFOP 6922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura, cuja operação sequer representa ou configura fato passível de exigência de ICMS, sendo que o CFOP 6116 - Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura, se refere a efetiva entrega do produto, onde incidiriam o ICMS. Nesse sentido dispõe os arts. 337 e 338 do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/12), que diz:

*Art. 337. Nas vendas para entrega futura poderá ser emitida nota fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).*

*Art. 338. Na saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*I - como valor da operação, aquele efetivamente praticado no ato da realização do negócio, conforme conste na nota fiscal relativa ao faturamento, sendo que a base de cálculo será a prevista na legislação para este tipo de operação;*

*II - o destaque do ICMS, quando devido;*

*III - como natureza da operação, a expressão “Remessa - entrega futura”; IV - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal relativa ao simples faturamento. (grifos)*

Ao analisar a Informação Fiscal, fls. 202 a 238, observei que o autuante agiu corretamente, aplicando a Diferença de Alíquota apenas nas notas de efetiva entrada da mercadoria no Estado da Bahia, ou seja, CFOP 6116 - Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura, não havendo qualquer duplicidade arguida pela recorrente.

De todo exposto, dou razão a recorrente apenas no que se refere as Notas Fiscais recebidas com a Substituição Tributária destacada, de tal forma que a infração 01 fica reduzida em R\$628,71, restando R\$231.681,93, a infração 02, sem alteração no valor de R\$88.785,15 e, por fim, a infração 03 de R\$12.338,35, totalizando R\$332.805,43, assim discriminado:

INFRAÇÃO 01			
DATA	VALOR HISTÓRICO	Exclusão	Julgado
30/01/2017	1.176,97	10,20	1.166,77
30/02/2017	1.759,85	150,15	1.609,70
30/03/2017	444,95	30,00	414,95
30/04/2017	535,72	123,78	411,94
30/05/2017	906,14	44,66	861,48
30/06/2017	4.504,76	87,48	4.417,28
30/07/2017	3.389,95	48,20	3.341,75
30/08/2017	4.062,70		4.062,70
30/09/2017	3.461,52		3.461,52
30/10/2017	23.426,87		23.426,87
30/11/2017	2.350,60		2.350,60
30/12/2017	575,15		575,15
30/01/2018	579,55		579,55
30/02/2018	4.556,15	134,24	4.421,91
30/03/2018	1.412,32		1.412,32
30/04/2018	2.138,50		2.138,50
30/05/2018	7.308,05		7.308,05
30/06/2018	6.151,35		6.151,35
30/07/2018	13.712,41		13.712,41
30/08/2018	3.179,34		3.179,34
30/09/2018	28.632,72		28.632,72

30/10/2018	21.386,26		21.386,26
30/11/2018	4.443,05		4.443,05
30/12/2018	399,29		399,29
30/01/2019	33.341,21		33.341,21
30/02/2019	10.579,01		10.579,01
30/03/2019	5.964,58		5.964,58
30/04/2019	24.410,73		24.410,73
30/05/2019	6.506,87		6.506,87
30/06/2019	11.014,07		11.014,07
<b>Total</b>	<b>232.310,64</b>	<b>628,71</b>	<b>231.681,93</b>
<b>INFRAÇÃO 02</b>			
<b>DATA</b>	<b>VALOR HISTÓRICO</b>	<b>Exclusão</b>	<b>Julgado</b>
30/03/2017	1.402,50	-	1.402,50
30/04/2017	701,25	-	701,25
30/10/2017	42,00	-	42,00
30/02/2018	2.091,75	-	2.091,75
30/03/2018	477,50	-	477,50
30/04/2018	786,77	-	786,77
30/05/2018	13,88	-	13,88
30/06/2018	1.250,64	-	1.250,64
30/07/2018	279,36	-	279,36
30/04/2019	15.000,00	-	15.000,00
30/05/2019	627,00	-	627,00
30/06/2019	66.112,50	-	66.112,50
<b>Total</b>	<b>88.785,15</b>	<b>-</b>	<b>88.785,15</b>
<b>INFRAÇÃO 03</b>			
<b>DATA</b>	<b>VALOR HISTÓRICO</b>	<b>Exclusão</b>	<b>Julgado</b>
30/09/2017	697,64	-	697,64
30/03/2018	3.871,01	-	3.871,01
30/04/2018	49,22	-	49,22
30/05/2018	3.871,01	-	3.871,01
30/06/2018	3.849,47	-	3.849,47
<b>Total</b>	<b>12.338,35</b>	<b>-</b>	<b>12.338,35</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>333.434,14</b>	<b>628,71</b>	<b>332.805,43</b>

De todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206920.0019/19-6, lavrado contra **PAULO MASSAYOSHI MIZOTE**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$332.805,43**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS