

A. I. N° - 206920.0029/20-5
AUTUADO - ARIEL HOROVITZ
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO M. BRANDÃO e CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/10/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0175-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo e ativo permanente do estabelecimento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/03/2020, refere-se à exigência de R\$ 400.990,57 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 06.05.02: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro de 2017 a junho de 2019 (Carga Tributária de 18%). Valor do débito: R\$ 205.684,12.

Infração 02 – 06.05.02: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de março a maio, agosto e outubro de 2017; março, abril e junho de 2018 (Carga Tributária de 12%). Valor do débito: R\$ 43.383,88.

Infração 03 – 06.05.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de março a setembro e dezembro de 2017; janeiro, fevereiro, abril a outubro de 2018; janeiro a junho de 2019 (Carga Tributária de 5,6%). Valor do débito: R\$ 151.922,57.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 51 a 65 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, reproduz os itens do Auto de Infração e afirma que a autuação é absolutamente improcedente, não merecendo prosperar, até porque não existe configuração de qualquer irregularidade.

Alega que parte das mercadorias adquiridas podem ser enquadradas como insumos e são imprescindíveis e extremamente necessárias ao desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pelo produtor rural, sobre as quais não deve incidir a cobrança de diferença de alíquotas, prevista no art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS-BA/2012.

Afirma que, do mesmo modo, por força do art. 9º da Lei 7.014/96 e anexo I da referida Lei, bem como o anexo 1 do RICMS-BA/2012, as mercadorias ali discriminadas possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação, não devendo existir, também, a cobrança de diferença de alíquota prevista no art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS-BA/2012.

Ressalta que a atividade agrícola tem uma diferença importante em relação a outros setores: ela depende fortemente de recursos naturais e de processos biológicos. Plantas, animais e microrganismos não se comportam com a precisão de máquinas. O clima não se repete da mesma

forma de um ano para outro e um solo fértil pode, com manejo equivocado, perder suas propriedades em alguns ciclos de produção.

Diz que a produção de grãos, em que o tempo de safra é limitado, é preciso trabalhar com prazos muito apertados no preparo do solo, plantio, colheita e beneficiamento, pois o produtor depende das condições climáticas ideais para cada uma dessas etapas, levando a sobrecarga e a um rigoroso “stress” e uma fadiga acelerada de uso do maquinário.

Registra que os solos dos cerrados baianos se diferenciam de outras regiões similares, são solos profundos, latossólicos, arenosos e coloração vermelho-amarela. A eficiência da fertilidade do solo foi contornada com a utilização de insumos de alta tecnologia, técnicas de aplicação de adubos, estruturas e formas de apresentação dos adubos, associação com microrganismos, comportamento da matéria orgânica, sistema de plantio, integração de cultivos e principalmente pela mecanização moderna e adequada a essas características.

Informa que, atualmente, o processo produtivo rural se constitui em uma indústria a céu aberto, produzindo matérias primas e produtos para consumo direto e elevado valor agregado, muito mais sofisticados do que muitos segmentos industriais urbanos, agregando valor e multiplicando várias vezes o volume produzido. Por exemplo, transforma 20 quilos de semente de milho em cerca de 10 toneladas de grãos, ou 60 quilos de semente em soja em três toneladas de oleaginosa.

Afirma que a produção rural transforma recursos naturais pouco produtivos como os solos do cerrado, em terras de elevada produtividade com a utilização de insumos de alta tecnologia, elevando os níveis de produtividade, agregando valor e poupando os dois fatores de produção mais escassos, terra e água.

Alega que por equívoco de interpretação, muitas mercadorias são classificadas como de uso e consumo que, na verdade, representam insumos de utilização direta da produção.

Material de uso e consumo é tudo aquilo que o produtor rural usa nas atividades comerciais e administrativas, desde que não se agregue fisicamente ao produto produzido ou que não seja essencial e/ou relevante para o processo de produção rural.

Frisa que os produtos não duráveis quando adquiridos por não contribuinte do ICMS são tratados como material de uso e consumo, porém, quando adquiridos por contribuintes e que são necessários ao desempenho de sua atividade econômica, como nos casos dos produtores rurais, são enquadrados como insumos, salvo algumas exceções.

Diz que insumos são mercadorias consumidas e/ou utilizadas no processo de produção rural (produto secundário) ou que venha integrar o produto final (matéria prima ou produto intermediário) realizadas pelo estabelecimento rural na atividade de cultivo de produtos agrícolas a exemplo da soja, milho, algodão e outros.

Afirma que o conceito de insumos deve ser aferido também à luz de critérios da essencialidade ou relevância. Insumo é todo aquilo que contribui diretamente e indiretamente para a produção de um produto, seja essencial ou seja relevante. Isso não envolve os gastos administrativos e de vendas, nenhum deles faz parte do processo produtivo e da composição final.

Observa que as mercadorias adquiridas pelo autuado (produtor rural), objeto do presente Auto de Infração, são essenciais ao seu processo produtivo, assumindo, em verdade, características de insumos, cujo tratamento tributário é diferente daquele dado às mercadorias destinadas ao uso e consumo dos produtores rurais.

Comenta sobre a expressão “insumo”, e diz: para ser classificado como insumo, determinado produto deve (i) integrar o produto objeto da atividade de produção ou (ii) ser consumido no processo produtivo industrial.

Alega que, no presente caso, em se tratando de atividade rural, analogamente, entendem-se como insumos todos os elementos necessários à produção do produto final, compreendendo, entre

outros, os insumos agrícolas e os combustíveis empregados ou consumidos no processo de produção rural.

Ressalta que a depender da destinação, podem ser classificados como insumos no processo produtivo agrícola, material de uso e consumo, a mercadoria que não for utilizada na comercialização ou a que não for empregada para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou até utilizados em atividades alheias às do estabelecimento rural.

Diz que o tratamento tributário do insumo é trazido no art. 264 do RICMS-BA/2012, não incidindo sobre tais mercadorias, a diferença de alíquotas prevista no art. 332, Inciso III, alínea “i” do referido Regulamento.

Entende que resta evidenciada a total improcedência da autuação, já que as mercadorias objeto das operações interestaduais se enquadram como insumos da atividade rural e não material de uso e consumo, sendo aplicável o art. 264 do RICMS-BA/2012.

Reproduz o art. 9º da Lei nº 7.014/96 e o Anexo 1 do RICMS-BA/2012, afirmando que as mercadorias ali discriminadas todo o ICMS devido na operação é antecipado pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação.

Diz que os Estados procuram tributar com este regime diversas mercadorias, visando aumento da arrecadação e recolher antecipadamente o imposto, prevendo uma suposta prática de sonegação nas vendas a varejo ou atacado das mesmas.

Cita as mercadorias que estariam enquadradas na antecipação tributária em que não é devido diferença de alíquotas: PEÇAS, COMPONENTES E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES, PNEUMÁTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA, PRODUTOS ALIMENTÍCIOS, VEÍCULOS AUTOMOTORES.

Diz que tais mercadorias, quando adquiridas por produtor rural através de uma operação com um fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, já vem acrescido ao preço pago, todo o ICMS devido na operação, que é efetivamente recolhido de forma antecipada pelo fornecedor.

Ultrapassadas as questões acima suscitadas, o Defendente alega que o Autuante desconsiderou a carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91 do qual o Estado da Bahia é signatário. Isso porque, praticamente a totalidade das operações relacionadas no presente Auto de Infração foram realizadas com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo 1 do Convênio ICMS 52/91, que estão sujeitas à redução de base de cálculo.

Alega que, diferentemente da metodologia empregada pelo Autuante, por força do Convênio 52/91, a carga tributária máxima das operações realizadas pelo Autuado são aquelas previstas na cláusula segunda do mencionado Convênio.

Afirma que, na remota hipótese de ser devido algum valor a título de diferença de alíquota, o montante deve estar limitado aos percentuais da carga tributária máxima prevista no aludido Convênio, o que foi desconsiderado pelo autuante.

Observa que além da necessidade de observância da carga tributária máxima, o que ensejaria a redução a praticamente zero dos valores supostamente devidos, por força do art. 266 do RICMS-BA/2012, o Autuado faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor esse que pode ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS objeto do presente Auto de Infração.

Caso seja mantida a autuação, sendo desconsiderado que grande parte das mercadorias adquiridas podem se enquadrar como insumos e são imprescindíveis e extremamente necessários para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pelo produtor rural/Autuado, e sobre as quais não deve incidir a cobrança de diferença de alíquota prevista no art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS-BA/2012, ou ainda, não acatado os argumentos de que por força do art. 9º da Lei

7.014/96 e Anexo 1 da referida Lei, bem como, Anexo 1 do RICMS-BA/2012, as mercadorias ali discriminadas possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação, devendo ser observada a carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91.

Conclui que em relação ao mérito, restou demonstrado que grande parte das mercadorias que adquiriu se enquadram como insumos e são imprescindíveis e necessários para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida e sobre as quais não deve incidir a cobrança de diferença de alíquotas.

Volta a mencionar o art. 9º da Lei 7.014/96 e, diante de todo o exposto, requer seja julgado improcedente o presente Auto de Infração.

Requer, ainda, caso mantida alguma exigência de ICMS, que este CONSEF reconheça que o autuado faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor esse que deve ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS objeto do presente Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 73 a 82 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas, destacando o argumento do autuado de que grande parte das mercadorias adquiridas pode ser enquadrada como insumo, não havendo que incidir a diferença de alíquotas, citando o art. 9º da Lei 7.014/96 e o Anexo 1 do RICMS-BA/2012, se referindo ao pagamento do ICMS por antecipação pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia.

Afirma que em relação a mercadoria adquirida por Produtor Rural em outra unidade da Federação, é devido o ICMS referente à diferença de alíquota, conforme art. 2º, IV e art. 4º, XV da Lei 7.014/96, que transcreveu.

Esclarece que existem algumas particularidades quando se trata de Produtor Rural, referente a tributação com insumos. Não há cobrança de diferença de alíquota para os insumos que estão amparados pela isenção, em virtude do art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA/2012, e o que é considerado insumo com isenção não depende da vontade do autuado e muito menos do autuante, estando elencado no Convênio 100/97.

Diz que o ICMS relativo à diferença de alíquota de insumos que estão amparados pela isenção não é devido antecipação parcial, porque o crédito será sempre maior que o débito, pois a alíquota interna é zero, e o saldo será sempre credor e não devedor. Então, não foi cobrado diferença de alíquota dos insumos que gozam de isenção, e o autuado na sua defesa não acusou quais Notas Fiscais de insumos isentos do ICMS foram incluídas na apuração da diferença de alíquota.

Quanto às operações que o autuado alega ter recolhido o ICMS de forma antecipada pelo fornecedor localizado em outro Estado, diz que a norma contempla essa situação, porém, ao citar a norma como o Defendente fez de forma exaustiva é uma coisa, e o ICMS estar efetivamente recolhido é outra. Diz que o Autuado teve a oportunidade, por duas vezes, de comprovar o recolhimento do ICMS por antecipação e não o fez.

Informa que a primeira oportunidade foi quando intimado para apresentar os comprovantes de pagamento do DIFAL, conforme cópias dos *e-mails* em anexo (fls. 83 a 85). A segunda oportunidade foi na sua peça de defesa, e também não apresentou os comprovantes de recolhimento.

Destaca que a aplicação dos arts. 6º, XV, 8º, I, § 5º e 9º da Lei 7.014/96 encerram a fase de tributação, porém, o ICMS tem que estar recolhido aos cofres do Estado da Bahia. O autuado não apresentou os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por antecipação.

Comenta que o ICMS deve ser retido pelo remetente, se inscrito no cadastro da Bahia como contribuinte substituto ou pelo destinatário solidariamente, mediante documento de arrecadação, a GNRE, que deverá acompanhar a mercadoria juntamente com o DANFE. O ICMS referente às mercadorias elencadas no regime de antecipação por substituição se estão com o imposto

recolhido, como alegou o autuado, carece de comprovação mediante apresentação da GNRE e/ou elencar as Notas Fiscais em que o imposto foi retido.

Em relação ao Convênio 52/91, diz que o Defendente alegou fazer jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor este que pode ser objeto de compensação com o débito de ICMS apurado no Auto de Infração. Diz que o autuado faz confusão quanto ao enquadramento das operações realizadas. Ora são todas isentas, ora o ICMS foi recolhido por antecipação e agora não foi observada a carga tributária imposta pelo Convênio 52/91.

Repete a informação de que existem algumas particularidades quando se trata de Produtor Rural com a tributação dos insumos que estão amparados pela isenção e a outra particularidade é a redução da base de cálculo nas operações de aquisição interestadual com máquinas industriais e implementos agrícolas, conforme Convênio 52/91 e os Anexos I e II, bem como o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA.

Observa que no presente PAF, às fls. 01 e 02; 06 a 43, foram aplicadas cargas tributárias de 18%, 12% e 5,6% em virtude da Carga Tributária nas operações internas dos produtos adquiridos pelo Autuado serem essas. Foi aplicada a Carga Tributária para as entradas interestaduais cujos produtos possuem essa carga tributária e não possuem qualquer tipo de benefício na redução da mesma.

Diz que foi aplicada a carga tributária de 12% para as entradas interestaduais para caminhões e fios de aço com respaldo nos artigos 16, III, “a” da Lei 7.014/96 e o art. 266, II, “a” do RICMS-BA/2012.

Também informa que foi aplicada a carga tributária de 5,6% para as entradas que atendem os requisitos do Convênio 52/91, Anexos I e II e o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA/2012.

Apresenta o entendimento de que está cristalino que o autuado quando solicita que seja insubsistente o Auto de Infração, com os argumentos apresentados, de isenção, antecipação tributária e aplicação da carga tributária do Convênio 52/91, distorce a aplicação das normas, restando demonstrado que o Defendente deve e não recolheu o ICMS devido referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

À fl. 88 o presente processo foi encaminhado em diligência para as seguintes providências pelo Autuante:

- 1) Intimasse o Autuado para comprovar os recolhimentos alegados nas razões defensivas, indicando as notas fiscais com ICMS antecipado pelo estabelecimento remetente em outro Estado, em virtude de Convênio ou Protocolo; e apontasse objetivamente as mercadorias utilizadas como insumos.
- 2) Analisasse as comprovações que fossem apresentadas pelo Defendente, fazendo as exclusões dos valores comprovados.
- 3) Considerasse no levantamento fiscal os recolhimentos realizados antes da ação fiscal, apurando o débito remanescente.
- 4) Refeitos os demonstrativos, incluísse uma coluna indicando as mercadorias objeto da exigência fiscal.

Após o atendimento das solicitações supra, a repartição fiscal intimasse o sujeito passivo quanto ao resultado a diligência, fornecendo-lhe, no ato da intimação, mediante recibo, a informação e demais documentos que fossem acostados aos autos pelo Autuante, concedendo o prazo de dez dias para o Autuado se manifestar.

O Defendente foi intimado e apresentou manifestação às fls. 98 a 104 do PAF, requerendo a juntada de planilhas, bem como notas fiscais (impressas e em mídia) apontando as mercadorias utilizadas como insumo da produção agrícola.

Menciona a necessidade de se considerar que grande parte das mercadorias adquiridas podem ser enquadradas como insumos, são imprescindíveis e extremamente necessários para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pelo produtor rural, e sobre as quais não deve incidir a cobrança de diferença de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea i „do RICMS/2012, deve ser observado.

Também ressalta que, por força do art. 90 da Lei nº 7.014/1996 e anexo 1 da referida Lei, bem como anexo 1 do RICMS/2012, as mercadorias ali discriminadas possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação, não devendo existir, também, a cobrança do diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea "i" do RICMS/2012.

Diz que o tratamento tributário do insumo é trazido no art. 264 do RICMS/2012, que transcreveu, não incidindo sobre tais mercadorias, o diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea "i".

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, observadas as seguintes disposições:

Afirma que resta evidenciada a total improcedência da autuação, já que as mercadorias objeto das operações interestaduais se enquadram como insumos da atividade rural e não material de uso e consumo, sendo aplicável o art. 264 do RICMS/2012 que assegura a isenção de tais operações.

Ultrapassada a análise da destinação da mercadoria que a enquadraria como insumo da atividade agrícola, o que já afastaria, por si só, a legalidade da cobrança do diferencial de alíquotas e ensejaria a improcedência do auto de infração, diz ser forçoso reconhecer que grande parte das mercadorias consideradas pelo Fisco Estadual como de uso ou consumo, estão sujeitas ao regime de antecipação total do ICMS, encerrando a fase de tributação.

Ou seja, quando o produtor rural adquire tais mercadorias em estabelecimentos localizados fora do Estado da Bahia, além de incidir a alíquota interestadual do ICMS, o fornecedor recolhe, por antecipação total, o ICMS que seria devido ao Estado da Bahia, encerrando a tributação. Nesses casos, não seria devido qualquer diferencial de alíquotas.

Seguindo esse entendimento, por força do art. 90 da Lei nº 7.014/1996 e anexo 1 da referida Lei, que trata do ICMS do Estado da Bahia, bem como anexo 1 do RICMS/2012, as mercadorias ali discriminadas todo o ICMS devido na operação é antecipado pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando, destarte, a fase de tributação.

Art. 90 Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

Registra que o regime tributário conhecido como antecipação com encerramento de tributação do ICMS é uma modalidade de cobrança utilizada para cobrar antecipadamente o imposto devido até a etapa final de comercialização, inclusive o diferencial de alíquota, nas operações de aquisições de outras Unidades da Federação, de mercadorias não sujeitas à substituição tributária.

Na antecipação com encerramento da tributação, há recolhimento antecipado, de modo que, na ocorrência efetiva do fato gerador outrora presumido, não há nova incidência tributária e tampouco diferença a recolher.

Afirma que, na prática, os Estados procuram tributar com este regime diversas mercadorias, visando aumento da arrecadação e recolher antecipadamente o imposto, prevendo uma suposta prática de sonegação nas vendas a varejo ou atacado das mesmas.

Menciona as mercadorias ou bens que poderão ser submetidos ao regime de substituição tributária ou ao regime de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Estariam enquadradas nessa antecipação, não sendo devido o diferencial de alíquota, PEÇAS, COMPONENTES, E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES (item 1 do anexo 1 do RICMS/2012); COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES (item 6 do anexo I do RICMS/2012); MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO E CONGÊNERES (item 8 do anexo 1 do RICMS/2012); PNEUMÁTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA (item 10 do anexo 1 do RICMS/2012); PRODUTOS ALIMENTÍCIOS (item 11 do anexo 1 do RICMS/2012); VEÍCULOS AUTOMOTORES (item 17 do anexo 1 do RICMS/2012), todas objeto das operações relacionadas no presente auto de infração.

Alega que tais mercadorias acima indicadas, quando adquiridas pelo Produtor Rural através de uma operação com um fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, já vêm acrescidas ao preço pago, todo o ICMS devido na operação, que é efetivamente recolhido de forma antecipada pelo fornecedor. Logo, nesse caso, não se deve pagar qualquer quantia a título de ICMS Diferencial de Alíquota.

Conclui que, por força do art. 90 da Lei no 7.014/1996 e anexo I da referida Lei, bem como anexo 1 do RICMS/2012, as operações objeto da autuação foram com as mercadorias que possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando, destarte, a fase de tributação, não devendo existir, também, a cobrança do diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea "i" do RICMS/2012, o que evidencia, do mesmo modo, a improcedência do auto de infração.

Ultrapassadas as questões acima suscitadas, o que não acredita, diz ser forçoso observar que o Autuante desconsiderou a carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91, do qual o Estado da Bahia é signatário.

Isso porque praticamente a totalidade das operações relacionadas no presente auto de infração foram realizadas com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo 1 do Convênio no 52/91, que estão sujeitas à redução da base de cálculo.

Salienta que o mencionado convênio fixa um limite à carga tributária das operações com tais mercadorias, *in verbis*:

Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir: I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Nova redação dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

11 - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Cláusula segunda. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir: I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento):

b) nas demais operações interestaduais, 7,0% (sete por cento). Nova redação dada ao inciso II da cláusula segunda pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

II - nas operações internas, 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento);

Cláusula terceira REVOGADA

Cláusula quarta. Fica dispensado o estorno do crédito do imposto relativo à entrada de mercadoria cuja operação subsequente seja beneficiada pela redução da base de cálculo de que trata o presente Convênio.

Nova redação dada ao parágrafo único da cláusula quarta pelo Conv. ICMS 1/16, efeitos a partir de 01.01.16.

Parágrafo único. Não se aplicam as disposições desta cláusula aos Estados de Piauí e Sergipe.

Cláusula quinta Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas. Revogado o parágrafo único da cláusula quinta pelo Conv. ICMS

1/16, efeitos a partir de 01.01.16.

Parágrafo único. REVOGADO

Renumerada a cláusula quarta para cláusula sexta pelo Conv. ICMS 87/91, efeitos a partir de 17.10.91.

Cláusula sexta Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de dezembro de 1992.

Brasília, DF, 26 de setembro de 1991.

Nova redação dada ao Anexo I pelo Conv. ICMS 89/09, efeitos a partir de 15.10.09.

Alega que, diferentemente da metodologia empregada pelo Autuante, por força do Convênio 52/91 a carga tributária máxima das operações realizadas pelo Autuando são aquelas previstas na cláusula segunda do aludido convênio.

Assim, se quando da operação interestadual o contribuinte já recolheu o percentual máximo da carga tributária, não há que se falar em diferencial de alíquota a ser recolhido, já que nessa hipótese, os valores recolhidos a mais extrapolariam o limite da carga tributária prevista pelo convênio 52/91.

Do mesmo modo, na remota hipótese de ser devido algum valor a título de diferencial de alíquota, o montante deve estar limitado aos percentuais da carga tributária máxima prevista no aludido convênio, o que foi desconsiderado pelo agente atuante.

Também alega que além da necessidade de observância da carga tributária máxima, o que ensejaria a redução à praticamente zero dos valores supostamente devidos, por força do 266 do RICMS/2012, o Autuado faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor esse que pode ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS objeto do presente auto de infração.

Em sendo assim, caso seja mantida a autuação, sendo desconsiderado que grande parte das mercadorias adquiridas podem se enquadrar como insumos e são imprescindíveis e extremamente necessários para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida pelo produtor rural/Autuado, e sobre as quais não devem incidir a cobrança do diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea "i" do RICMS/2012, ou ainda, não acatado os argumentos de que, por força do art. 90 da Lei nº 7.014/1996 e anexo I da referida Lei, bem como anexo I do RICMS/2012, as mercadorias ali discriminadas possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando, a fase de tributação, deve ser observada a carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91, do qual o Estado da Bahia é signatário.

Reitera integralmente a defesa apresentada, afirmando que restou demonstrado que grande parte das mercadorias adquiridas pelo Autuado/Produtor Rural se enquadrar como insumos e são imprescindíveis e extremamente necessários para o desenvolvimento da atividade econômica desenvolvida e sobre as quais não devem incidir a cobrança do diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea "i" do RICMS/2012.

Do mesmo modo, por força do art. 90 da Lei nº 7.014/1996 e anexo I da referida Lei, bem como anexo I do RICMS/2012, as operações objeto do auto de infração foram realizadas com mercadorias que possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando, destarte, a fase de tributação.

Diz que o auto de infração não observou o limite da carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91, do qual o Estado da Bahia é signatário, cobrando o ICMS em valor que extrapola os limites ali fixados.

Requer, por fim, caso mantida alguma exigência de ICMS, que este CONSEF reconheça que o Autuado faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor esse que deve ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS objeto do presente auto de infração.

Segunda Informação Fiscal foi prestada pelo Autuante à fl. 216 dos autos. Diz que o Autuado foi intimado (fls. 91 a 96) e se manifestou às fls. 98 a 212. Não anexou os comprovantes de recolhimento alegados em sua defesa, também não apontou as mercadorias utilizadas como insumos.

Como o Autuado não apresentou qualquer comprovação, diz que não há exclusões a serem realizadas. Não apresentou comprovantes de recolhimentos, não foi realizado novo levantamento fiscal.

Conclui que os demonstrativos continuam os mesmos em virtude de não haver fato que enseje alterações.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Marcos Lenin Pamplona Barbosa – OAB/BA – 22.798.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao Autuado cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Cargas tributárias de 18%, 12% e 5,6% (Infrações 01, 02 e 03).

De acordo com a Descrição dos Fatos, o Autuado (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 nas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas para o Autuado. Para as mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas as cargas tributárias de 8,8% e 5,6% para atender ao previsto no Convênio 52/91 e art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/2012.

Conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente.

Em síntese, o defendente apresentou as seguintes alegações:

- a) Parte das mercadorias adquiridas podem ser enquadradas como insumos, sobre as quais não devem incidir a cobrança de diferença de alíquotas.
- b) Mercadorias discriminadas no levantamento fiscal possuem todo o ICMS recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado fora do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação.
- c) O autuante desconsiderou a carga tributária total imposta pelo Convênio 52/91 do qual o Estado da Bahia é signatário. Isso porque, praticamente a totalidade das operações relacionadas no presente Auto de Infração foram realizadas com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo 1 do Convênio ICMS 52/91, que estão sujeitas à redução de base de cálculo.
- d) Faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor esse que pode ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS objeto do presente Auto de Infração.

Quanto à primeira alegação, o Autuante afirmou que não há cobrança de diferença de alíquota para os insumos que estão amparados pela isenção, em virtude do art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA/2012, e o que é considerado insumo com isenção está elencado no Convênio 100/97.

Conforme art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA/2012, são isentas de ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. O mencionado Convênio reduz a base de cálculo do referido imposto nas saídas dos insumos agropecuários especificados no Convênio.

O Autuante afirmou que não foi cobrado diferença de alíquota dos insumos que gozam de isenção, e o autuado na sua defesa não acusou quais Notas Fiscais de insumos isentos do ICMS foram incluídas na apuração da diferença de alíquota.

Quanto às operações que o Defendente alega ter recolhido o ICMS de forma antecipada pelo fornecedor localizado em outro Estado, disse que o Autuado teve a oportunidade, por duas vezes, de comprovar o recolhimento do ICMS por antecipação e não o fez. A defesa não apresentou os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por antecipação.

Em relação ao Convênio 52/91, comentou sobre a redução da base de cálculo nas operações de aquisição interestadual com máquinas industriais e implementos agrícolas, conforme Anexos I e II do mencionado Convênio, bem como o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA.

Disse que no presente PAF, conforme fls. 01 e 02; 06 a 43, foram aplicadas cargas tributárias de 18%, 12% e 5,6%. Aplicada a carga tributária de 12% para as entradas interestaduais para caminhões e fios de aço com respaldo nos artigos 16, III, “a” da Lei 7.014/96 e o art. 266, II, “a” do RICMS-BA/2012. Carga tributária de 5,6% para as entradas que atendem requisitos do Convênio 52/91, Anexos I e II e o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA/2012.

Não se deve confundir redução de base de cálculo com redução de alíquota e com redução de carga tributária.

Existe redução de base de cálculo quando o legislador altera apenas o elemento de mensuração da base impositiva. Há redução de alíquota sempre que a alteração se verifica no percentual de cálculo do imposto. É quando existe previsão legal para a alíquota daquela operação.

A figura da redução de carga tributária, que não é nem redução de alíquota, nem redução de base de cálculo, é uma terceira categoria que não se confunde com a redução da base de cálculo ou com a redução da alíquota e a legislação prevê os casos de redução de carga tributária.

Vale ressaltar que à fl. 88 o presente processo foi encaminhado em diligência solicitando que o Autuante intimasse o Autuado para comprovar os recolhimentos alegados nas razões defensivas, indicando as notas fiscais com ICMS antecipado pelo estabelecimento remetente em outro Estado,

em virtude de Convênio ou Protocolo; e apontasse objetivamente as mercadorias utilizadas como insumos.

Também foi solicitado, que fossem analisadas as comprovações apresentadas pelo Defendente, fazendo as exclusões dos valores comprovados e considerasse no levantamento fiscal os recolhimentos realizados antes da ação fiscal, apurando o débito remanescente.

O Defendente foi intimado e apresentou manifestação (fls. 98 a 104 do PAF), requerendo a juntada de planilhas, bem como notas fiscais (impressas e em mídia) para comprovar as mercadorias utilizadas como insumo da produção agrícola, trazendo as mesmas alegações constantes na impugnação inicial.

Na mídia à fl. 213, constam planilhas indicando notas fiscais e respectivos valores com as correspondentes alíquotas, encontrando-se uma planilha “resumo”, abaixo reproduzida, sem explicações quanto aos resultados obtidos pelo Contribuinte.

Descrição - DIFAL	Aliq.18%	Aliq.12%	Aliq.5,6%	Totais
Arquivo Recebido do FISCAL	221.558,25	55.468,69	162.064,54	439.091,48
(-) Correção de 7% para 5,6%	-	-	90.439,72	- 90.439,72
(-) Notas fiscais canceladas	- 14.501,87	-	5.266,71	- 19.768,58
(-) Notas fiscais - Arame enfarda algodão	-	- 28.740,30	-	- 28.740,30
Total - Revisado	207.056,38	26.728,38	66.358,11	300.142,87

Analisados os elementos apresentados pelo Defendente, o Autuante informou que o Autuado não apresentou qualquer comprovação, por isso, não há exclusões a serem realizadas. Não apresentou comprovantes de recolhimentos, não foi realizado novo levantamento fiscal.

Observe que em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, esses contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente (RICMS-BA/2012, art. 305, inciso III, alínea “a”).

Vale salientar que de acordo com o art. 167, inciso III, do RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo. Há uma dependência absoluta da atividade da Fiscalização à lei, de modo que não pode o Auditor Fiscal agir livremente, não pode dispensar o tributo, do mesmo modo que não pode cobrá-lo sem que seja devido ou exigi-lo de forma não prescrita na legislação. Portanto, o tributo é indisponível, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, e a Autoridade Administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível.

Neste caso, entendo que está demonstrado o cometimento das infrações imputadas ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. Nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem as matérias tratadas na autuação fiscal.

Concluo que o levantamento fiscal foi efetuado com base na documentação (NF-e) do contribuinte, estando evidenciado que não houve recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas e o Defendente não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206920.0029/20-5**, lavrado contra **ARIEL HOROVITZ**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 400.990,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA