

A. I. N° - 206920.0049/20-6
AUTUADO - DANIEL FRANCIOSI
AUTUANTES - MARCO ANTONIO M. BRANDÃO e CHARLES BELINE CHAGAS OLIVEIRA
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27/11/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0210-03/23-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO, CONSUMO E ATIVO FIXO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas em decorrência de operação interestadual, com mercadoria, bem ou serviço destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Infração subsistente em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2020, refere-se à exigência de R\$ 117.335,17 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\$ 92.964,91.

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 janeiro a novembro de 2017; fevereiro, maio a setembro e dezembro de 2018; janeiro e fevereiro de 2019. CARGA TRIBUTÁRIA DE 5,6%. Valor do débito: R\$ 22.173,33.

Infração 03 – 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 abril e maio de 2017; março, outubro a dezembro de 2018; fevereiro, abril e junho de 2019. Valor do débito: R\$ 2.196,93.

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 das Notas Fiscais Eletrônicas 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 o Convênio 52/91 e o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA/2012, Decreto 13.780/2012.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 45 a 87 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e alega que a ação fiscal é manifestamente improcedente em todos os seus itens, como será demonstrado.

De início, alega equívoco do Autuante em seu procedimento fiscal, porque não destacou quais as mercadorias foram classificadas como material de uso, consumo ou ativo permanente, afim de que o Autuado pudesse impugnar especificamente a classificação e cada mercadoria, o que acabou por gerar uma autuação discrepante e que impossibilita a ampla defesa.

Entende que as infrações são nulas por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Constituição Federal de 1988. Todos abarcados no próprio art. 2º do RPAF-BA/99.

Diz que o processo administrativo fiscal não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem o corpo do Auto de Infração, tampouco no Demonstrativo se pode concluir quais foram as mercadorias classificadas como de uso, consumo ou ativo fixo. Reproduz o art. 18 do RPAF-BA.

Alega, ainda, que o Autuante, com o seu lançamento, infringiu, também, o Código Tributário Nacional, que em seu art. 142 trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “*sub exame*”.

Sobre o tema, menciona decisão do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Comenta sobre o princípio da legalidade e da moralidade do Ato Administrativo e afirma que não cabe ao Autuante desconsiderar o texto da lei para criar um lançamento que dificulte a defesa do Autuado e, por consequência, carecendo de certeza e segurança na determinação da infração, bem como cerceia o direito à ampla defesa do Contribuinte.

Entende que não se deve argumentar que o parágrafo primeiro do art. 18 do RPAF-BA alberga o Autuante. Diz que o CONSEF, por diversas vezes, rechaçou lançamentos fiscais sem qualquer embasamento de certeza e segurança da infração, bem como por cerceamento do direito de defesa. Cita o Acórdão JJF Nº 0234-02/02 e Acórdão CJF Nº 0395-11/02.

Diante dos argumentos expendidos, aguarda que seja acolhida a preliminar, caso esse Conselho assim não entenda, afirma que no mérito o lançamento é um “descabimento”.

Alega inaplicabilidade da exigência de diferença de alíquotas sobre insumos da atividade agrícola. Repete que o Autuante não segregou o levantamento por classificação do que seria material de uso, consumo ou ativo fixo, impossibilitando que fosse impugnado especificamente a classificação adotada para a mercadoria, o que cerceia o direito de defesa e o contraditório.

Reproduz o art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 e diz que o lançamento fiscal pegou bens e mercadorias adquiridas para aplicação e utilização na produção agrícola, portanto, insumos, para de uma forma totalmente genérica classificá-los como de uso, consumo ou ativo permanente.

Apresenta a definição de insumo e de material de uso e consumo, afirmando que o conceito de insumo deve ser analisado à luz da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo produtor rural.

Menciona ensinamentos do doutrinador Aliomar Baleeiro e alega que, tradicionalmente, os economistas identificaram três fatores essenciais para a produção de um bem ou serviço: a terra, o trabalho e o capital.

Comenta sobre cada um desses fatores essenciais e afirma que os insumos podem ser relacionados à terra (como a matéria-prima); ao trabalho (como a mão-de-obra) ou ao capital (como a maquinaria e a tecnologia empregada).

Registra que, do ponto de vista agrônomo, insumos podem ser classificados genericamente como todos os gastos que contribuem para formação de terminado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final (Dicionário do Agrônomo, Editora Rígel, 1999).

Afirma que na atividade agrícola os insumos são todos os elementos (biológicos, químicos ou mecânicos) utilizados como fatores de produção, com vistas a melhorar ou garantir a produtividade esperada na atividade agrícola.

Apresenta a definição dos três tipos de insumos e diz que é importante compreender que a manutenção é essencial para recolocar ou se manter um bem em funcionamento, em bom estado de uso e nas melhores condições.

Destaca que as partes, peças, acessórios ou componentes, tem contato físico direto com a atividade produtiva, resultando em desgaste, quebra, consumo ou alteração das propriedades físicas ou químicas, exigindo sua constante substituição.

Diz que na atividade rural, os processos de mecanização das culturas têm evoluído ano após ano, o que exige cada vez mais máquinas no campo. Este cenário transformou a tecnologia em um conjunto de insumos de grande relevância na composição dos custos de produção, insumos esses importantíssimos para a continuidade do processo de produção agrícola.

Conclui que na atividade rural são todos os elementos que tenham relevância à produção do produto final, compreendendo, entre outros, como insumos agrícolas, os combustíveis, máquinas e implementos agrícolas e os materiais empregados ou consumidos no processo de produção rural.

Comenta sobre o conceito de insumo à luz da jurisprudência, afirmando que não se pode deixar de atinar, inicialmente, que o CTN veda a alteração de conceito e formas de direito provado por lei tributária. Reproduz o art. 110 do CTN, a jurisprudência dos tribunais, inclusive do STJ. Apresenta o entendimento de que não se deve argumentar que a decisão se refere ao PIS e a COFINS e que seria inaplicável ao caso do ICMS.

Acrescenta: Tudo o que for relevante ou essencial para o desenvolvimento da atividade econômica e/ou do processo de produção rural enquadra-se no conceito de insumo e não há que se falar em enquadrá-los como material de uso e consumo, ou ativo permanente do estabelecimento, uma vez que estes são tudo aquilo que o estabelecimento consome nas atividades comerciais e administrativas.

Afirma que nesse sentido, ao se interpretar o inciso XIV do art. 4º da Lei Estadual 7.014/96 não se pode fazê-lo de forma que implique violação ao art. 110 do CTN. Dessa forma, não poderia o lançamento fiscal exigir DIFAL de ICMS sobre insumos, por absoluta falta de previsão legal e justamente porque não há qualquer impossibilidade e incompatibilidade conceitual da definição dada pelo STJ para o instituto privado.

Menciona uma decisão do TIT (Tribunal de Impostos e Taxas) do Estado de São Paulo, reconhecendo o caráter de insumo, por exemplo, peças de manutenção de máquinas e equipamentos, já demonstrando a aplicação tácita da relevância ou essencialidade.

Ainda que não se esteja discutindo a questão da possibilidade de crédito ou não do ICMS pelo produtor rural sobre os insumos, entende que é de suma importância se afirmar que os insumos compõem e integram, inegavelmente, o custo do produto produzido.

Diz que a única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições interestaduais, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos, propiciarão ao produtor a classificação como insumo e não estará sujeita ao diferencial de alíquota.

Alega que ao analisar os demonstrativos verifica-se da própria nomenclatura dos bens e mercadorias que são classificadas, na verdade, como insumo.

Diz que foram inseridas indevidamente a aquisição de gêneros alimentícios para fornecimento de refeições à mão-de-obra que atua na atividade agrícola. Do ponto de vista da essencialidade, afirma ser inconcebível que os trabalhadores permaneçam atuando na atividade produtiva sem receber alimentação.

Também ressalta que se encontra na relação de peças automotivas, óleo de motor, fluidos para manutenção de veículos F-250 utilizadas exclusivamente na atividade de produção agrícola para deslocamento das vastas áreas de plantio de soja, algodão, seja para monitoramento da plantação, manutenção da rede de irrigação, energia. Sem as peças os veículos permaneceriam inativos comprometendo toda a produtividade agrícola.

Acrescenta que uma infinidade de peças para manutenção de insumos mecânicos como implementos e máquinas agrícolas, avião pulverizador, que são insumos e não podem permanecer paralisados e necessitam de manutenção frequente no processo produtivo.

Entende que diante da demonstração pelos próprios nomes das peças e mercadorias adquiridas se pode verificar a relação direta com a atividade produtiva agrícola.

Pugna pela improcedência de toda a ação fiscal, bem como requer o deferimento de diligência ou perícia com a finalidade de que seja apurada a verdade material e a efetiva ocorrência ou não do fato gerador do ICMS referente ao diferencial de alíquotas que não pode incidir sobre insumos.

Em atenção ao princípio da eventualidade e por máxima cautela, caso não acolhida as razões de mérito anteriores, afirma que o lançamento fiscal ainda contém os equívocos a seguir.

Diz que o diferencial de alíquota não poderia ser exigido em caso de devolução, cancelamento ou anulação da operação de compra, uma vez que não foi pago, de acordo com a norma do RICMS-BA vigente. Transcreve o art. 453 do mencionado Regulamento.

Alega que nestes casos, como não houve pagamento do DIFAL e houve a devolução, cancelamento ou anulação da operação, deve ser afastada a cobrança dos itens indicados

Acrescenta que a sistemática do ICMS determina que as mercadorias sujeitas à substituição tributária têm a sua tributação encerrada, nada mais havendo a ser pago a título de ICMS.

Caso assim não entenda, diz que o RICMS determina o abatimento do ICMS pago a título de substituição tributária. Transcreve o art. 300, II do referido Regulamento e afirma que de acordo com a documentação acostada aos autos, tem-se que devem ser deduzidos do auto de infração os seguintes valores:

DEVOLUÇÕES OU EMISSÕES DE ENTRADA DO FORNECEDOR	3.311,14
NFS COM ST – COM COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO	13.168,27
TOTAL	16.479,41

Comenta sobre o princípio da verdade material citando a jurisprudência e o posicionamento da doutrina. Fala sobre a necessidade de diligência e diz que apesar de haver um levantamento, não houve a distinção entre os materiais como de uso, consumo ou ativo fixo, resultando na indicação de insegurança quanto à classificação dos bens e mercadorias sobretudo por se tratarem, na verdade, de insumos da atividade agrícola.

Afirma que há indicação nas próprias notas fiscais de que se tratam de verdadeiros insumos da atividade agrícola que, se por atenção ao princípio da eventualidade, não for acolhida de plano deve ser confirmada por meio de diligência a fiscal estranho ao feito.

Diz que o Auditor Fiscal que efetivou o lançamento está “contaminado” por todo seu roteiro de auditoria e se necessita de alguém com maior independência e imparcialidade para que a diligência cumpra a sua finalidade de comprovar a classificar as mercadorias e bens como insumos e a inexistência de fato gerador da DIFAL de ICMS.

Menciona decisões do CONSEF em atenção ao princípio da verdade material e afirma que, demonstrada toda a finalidade da diligência fiscal, espera que seja a mesma deferida, nos termos do art. 145 do RPAF.

Comenta sobre a demonstração da finalidade das diligências e perícias e diz que o poder discricionário não significa arbítrio. A autoridade preparadora tem o dever de motivar o

despacho denegatório e inúmeros são os casos em que o Conselho de Contribuinte declara nula a decisão de 1º grau em razão de dois fatos: (i) ou o julgador nada disse a respeito do pedido de diligência apresentado pelo impugnante; ou (ii) deixou de motivar sua não-aceitação do pedido.

Diz que a perícia serve como prova porque o perito conhece determinada matéria que suscita dúvida.

Diante do exposto, requer seja conhecida a preliminar de nulidade do auto de infração. Caso assim não entenda, diante do princípio da eventualidade, requer o deferimento da diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, e no mérito, seja julgado inteiramente improcedente o Auto de Infração, tudo por ser de direito.

Protesta, ainda, pela produção de todas as provas em direito admitidas, sobretudo a juntada posterior de documentos, levantamentos e laudos que entender necessários.

Às fls. 238/239 o defendente informa que levantou todas as notas fiscais, bem como traz aos autos demonstrativos agregando e agrupando as notas fiscais de aquisição de insumo por destinação na atividade agrícola, para que seja analisada e afastada a cobrança de ICMS sobre insumos, por falta de previsão legal.

Requer a juntada dos documentos, em atenção ao princípio da verdade material, a fim de que instruem o processo e se reconheça ausência de previsão legal para a cobrança de DIFAL do ICMS sobre insumos.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 369 a 373 (verso) dos autos. Diz que o Autuado exerce a atividade de Produtor Rural, é contribuinte do ICMS, conforme a Lei nº 7.014/96. Transcreve os arts. 2º, IV, 4º, XV, 5º, § 2º e 15, I, “a” e seu § 7º da referida Lei.

Sobre a alegação defensiva de que não se pode concluir quais mercadorias foram classificadas como de uso, consumo ou ativo fixo, esclarece que a planilha enviada ao Autuado, quando intimado para apresentar os comprovantes de pagamento, e na mídia deste PAF constam diversos campos que podem identificar os produtos constantes nas notas fiscais objeto da autuação, contendo chave de acesso, item, código do produto, descrição do produto. Diz que não procede a alegação defensiva de que os produtos não foram informados e mesmo que não tivessem sido, o Autuado possui todas as notas fiscais objeto da autuação onde poderia verificar os produtos.

Quanto à cobrança do ICMS referente ao diferencial de alíquota das notas fiscais elencadas pelo Autuado na sua peça de defesa sob o argumento de estarem com o ICMS recolhido, esclarece que o Defendente teve a oportunidade, quando intimado para questionar e/ou apresentar os comprovantes de pagamento (fls. 374 a 376 do PAF) e não o fez, resolvendo apresentar na sua peça de defesa.

Informa que foi elaborado novo demonstrativo de débito com as exclusões que são pertinentes, o que não é motivo de nulidade como deseja o Autuado, considerando que o § 1º do art. 18 do RPAF-BA prevê a possibilidade de correção.

Ressalta que o autuado elenca diversas notas fiscais objeto da autuação, alegando que os pagamentos da antecipação devem ser considerados em sua integralidade. Após analisar os argumentos defensivos e a documentação anexada ao PAF, concorda em parte com as alegações do Autuado, conforme abaixo:

- a) Notas Fiscais com o ICMS recolhido por substituição: todas que foram apresentadas com ICMS recolhido foram retiradas do Demonstrativo de Débito, fls. 115 a 162;
- b) Notas Fiscais de devolução total e devolução parcial: Foram retiradas do Demonstrativo de Débito as notas fiscais das fls. 101 a 114, exceto a fl. 109, em virtude de a nota fiscal 7072 estar ilegível.
- c) Notas Fiscais de Farinha de Trigo: Não foram apresentadas pelo Autuado e muito menos o recolhimento do ICMS.

Registra que foi elaborado um novo Demonstrativo de Débito com as correções devidas (fl. 373), tendo o valor histórico total do débito passado para R\$ 99.424,62.

Em relação ao argumento defensivo de que os insumos não são tributados, porém existem algumas peculiaridades quando se trata de Produtor Rural como na tributação dos insumos, diz que não existe diferencial de alíquotas para insumos que estão amparados pela isenção, em virtude do art. 264, Inciso XVIII do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012.

O que é considerado insumo com isenção não depende da vontade do Autuado e muito menos do Autuante, está elencado no Convênio 100/97. O insumo que está amparado pela isenção não tem 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 produtos que gozam de isenção, e o Autuado não acusou notas fiscais de insumos que gozam de isenção e que foram objeto de cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota.

Quanto à redução da base de cálculo nas aquisições interestaduais com máquinas industriais e implementos agrícolas, conforme Convênio 52/91 e Anexo 1 (máquinas industriais); Anexo II (implementos agrícolas), bem como o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA, informa que se encontra à fl. 05 do PAF um resumo da tributação na atividade agrícola que serviu de base para a fiscalização, onde se pode observar que as entradas das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste para o Estado da Bahia, não existe diferença de alíquota porque a alíquota interna é igual ou inferior que a interestadual.

Informa que nas entradas das regiões Sul e Sudeste para o Estado da Bahia não existe diferença de alíquota porque a alíquota interna é igual ou maior que a interestadual.

Frisa que para gozar da redução da base de cálculo os produtos têm que constar no Anexo I ou II do Convênio 52/91, com as mesmas NCM/SH, a descrição dos produtos é o que menos importa, é coadjuvante, porque os fornecedores diversos podem dar nomenclaturas diversas para o mesmo produto. Portanto, deve coincidir a NCM/SH da Nota Fiscal com os Anexos I e II do Convênio citado. A aplicação da redução da base de cálculo deve observar os Anexos I e II do referido Convênio e não como deseja o Defendente.

Informa, ainda, que no levantamento fiscal, fls. 06 a 37 foram aplicadas as cargas tributárias de 18%, 5,6% e 4,1% considerando que a carga tributária nas operações internas dos produtos adquiridos pelo Autuado serem essas. Foi aplicada a carga tributária de 18% para as entradas interestaduais cujos produtos a carga tributária é 18% e não possuem qualquer tipo de benefício na redução da mesma. Diz que observou o Convênio 52/91, o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA.

Entende que o Autuado, quando solicita a improcedência deste Auto de Infração com os argumentos apresentados de impossibilidade de ampla defesa por não classificar as mercadorias de uso, consumo ou ativo fixo, distorce a aplicação das Normas na tentativa de confundir os julgadores.

Afirma que o Auto de Infração observou os elementos e fundamentos do RPAF-BA e não houve agressão aos princípios da legalidade e da ampla defesa.

Pede a procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 99.424,62, conforme fl. 373 e verso.

O Defendente apresentou manifestação às fls. 412 a 416 do PAF. Diz que o Autuante desvirtua a tese defensiva em relação à não aplicação da diferença de alíquota sobre insumos.

Afirma que em nenhum momento alegou isenção de diferença de alíquota, a tese defensiva consiste no fato de que os insumos não sofrem a cobrança de diferencial de alíquota, por serem aplicados no processo produtivo agrícola, sendo essenciais para tal finalidade.

Destaca que a sustentação do Autuante de que todas as mercadorias estariam sujeitas à diferença de alíquota não se sustenta. Reproduz o § 7º do art. 15 da Lei 7.014/96.

Apresenta a definição de consumidor final e de insumos, afirmando que na peça defensiva discorreu profundamente que o insumo não se confunde com mercadoria para uso, consumo e ativo fixo, bem como o produtor rural não é consumidor final.

Diz que a aquisição de insumo está fora da determinação legal do fato gerador do DIFAL, ou seja, está fora da hipótese de incidência, pois o insumo é aplicado no processo produtivo que assegurará a colheita, cuja mercadoria (produção agrícola de soja, algodão) será tributada, agregando ao custo final do produto.

Ressalta que a Lei 7.014/96 não abarca como hipótese de incidência a entrada de insumos por contribuinte do ICMS em decorrência de operação interestadual. Transcreve o art. 4º, inciso XV da referida Lei.

Afirma que o Autuante traz uma série de normas que não guardam relação com a tese defensiva e que não justificam a cobrança: arts. 264, XVIII e 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA e o Convênio 52/91.

Diante do exposto, reitera todos os termos da defesa, inclusive a nulidade da autuação fiscal. Caso assim não se entenda, que se reconheça a ausência de previsão legal para a cobrança da DIFAL do ICMS sobre insumos, julgando improcedente o Auto de Infração.

VOTO

De início, o Defendente alegou equívoco do Autuante em seu procedimento fiscal, porque não destacou quais as mercadorias foram classificadas como material de uso, consumo ou ativo permanente. Disse que as infrações são nulas por afronta aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo.

Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que nos demonstrativos impressos (fls. 06 a 37) e na mídia deste PAF constam diversos campos que podem identificar os produtos constantes nas notas fiscais objeto da autuação, contendo chave de acesso, item, código do produto, descrição do produto. Por isso, afirmou que não procede a alegação defensiva de que os produtos não foram informados.

O primeiro ponto tratado pelo defendente é quanto à questão da formação do auto de infração em relação à necessidade de que o PAF contenha todos os elementos (demonstrativo e provas) que serviram de base para a exigência fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 06 a 37 dos autos) e nos documentos fiscais (NF-e), e consta nos autos que foram fornecidas ao Autuado as cópias dos mencionados demonstrativos.

Nos demonstrativos de fls. 06 a 34 (Infração 01), fls. 35 a 37 (Infração 02) e fl. 37 (Infração 03), constam no cabeçalho a informação de que se trata de “falta de pagamento ou pagamento a menor do ICMS devido por diferença de alíquota em operações de aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao uso e consumo por produtores rurais” e o levantamento foi realizado com base em notas fiscais eletrônicas.

Nos referidos demonstrativos constam os dados relativos à chave de acesso, data de emissão da NF-e, CNPJ do emitente, razão social, número da NF, código do produto, descrição do produto, NCM, CFOP. Portanto, se encontram os elementos que permitem identificar o tipo de mercadoria objeto do levantamento fiscal.

Observo que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

No presente Auto de Infração não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa.

O Defendente requereu o deferimento de diligência ou perícia com a finalidade de que seja apurada a verdade material e a efetiva ocorrência ou não do fato gerador do ICMS referente ao diferencial de alíquotas que não pode incidir sobre insumos.

Sobre essa alegação, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide e a prova pretendida não depende de conhecimento especial de técnicos. Diante do levantamento fiscal e com base nos demonstrativos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de perícia e diligência fiscal, formulado pelo Autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, as infrações 01 a 03 serão analisadas conjuntamente, considerando que tratam de exigência de ICMS referente à diferença de alíquotas.

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%.

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 janeiro a novembro de 2017; fevereiro, maio a setembro e dezembro de 2018; janeiro e fevereiro de 2019. CARGA TRIBUTÁRIA DE 5,6%.

Infração 03 – 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 abril e maio de 2017; março, outubro a dezembro de 2018; fevereiro, abril e junho de 2019.

De acordo com a descrição dos fatos, 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 das 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 o Convênio 52/91 e o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA/2012, Decreto 13.780/2012.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que o Autuado exerce a atividade de Produtor Rural, é contribuinte do ICMS, conforme a Lei nº 7.014/96. Consta nos dados cadastrais desta SEFAZ à fl. 38 do PAF, que o Autuado é inscrito na condição de produtor rural, tendo como atividade econômica principal “cultivo de algodão herbáceo” e como atividade secundária o cultivo de soja, feijão, milho e “cereais não especificados anteriormente”.

O Defendente alegou que as partes, peças, acessórios ou componentes, têm contato físico direto com a atividade produtiva, resultando desgaste, quebra, consumo ou alteração das propriedades físicas ou químicas, exigindo sua constante substituição.

Disse que na atividade rural, os processos de mecanização das culturas têm evoluído ano após ano, o que exige cada vez mais máquinas no campo. Este cenário transformou a tecnologia em um conjunto de insumos de grande relevância na composição dos custos de produção, insumos esses importantíssimos para a continuidade do processo de produção agrícola.

Observo que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.

Consideram-se de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais e uso ou consumo.

Na descrição dos materiais objeto da autuação se encontram arruela, anel de vedação, parafusos, porcas, retentor, luva, filtro, pino correia, tela. São bens que embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, com base na descrição feita pelo próprio Contribuinte, não podem ser considerados insumos. As planilhas anexadas aos autos pelo Defendente também indicam materiais como abraçadeira, contrapino, disco corte, tampa do tanque, cola trava rosca, filtro de combustível. Assim, de acordo com análise efetuada no levantamento fiscal, foi verificado que os bens objeto do lançamento da diferença de alíquotas são materiais de uso ou consumo, não são insumos da produção.

Sobre o levantamento fiscal, o Defendente apresentou planilha indicando as notas fiscais de aquisição, data de emissão e descrição dos produtos e alegou que foi incluído indevidamente aquisição de gêneros alimentícios para fornecimento de refeições à mão-de-obra que atua na atividade agrícola.

Também contestou a inclusão de peças automotivas, óleo de motor, fluidos para manutenção de veículos F-250 utilizadas exclusivamente na atividade de produção agrícola para deslocamento das vastas áreas de plantio de soja, algodão, seja para monitoramento da plantação, manutenção da rede de irrigação, energia. Peças para manutenção de insumos mecânicos como implementos e máquinas agrícolas, avião pulverizador, que são insumos e não podem permanecer paralisados e necessitam de manutenção frequente no processo produtivo.

O Impugnante também alegou que não poderia ser exigido o imposto em caso de devolução, cancelamento ou anulação da operação de compra de mercadorias sujeitas à substituição tributária que têm a sua tributação encerrada, nada mais havendo a ser pago a título de ICMS.

Vale destacar que as peças de reposição de bens do ativo são necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

A diferença de alíquotas em discussão se refere a produtos que podem ter sido utilizados no “processo produtivo”. Insumos devem integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme o caso, e embora a distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não se sujeitar ao pagamento da diferença de alíquotas.

O Autuante informou que após analisar os argumentos defensivos e a documentação anexada ao PAF, concorda em parte com as alegações do Autuado, conforme abaixo:

- a) Notas Fiscais com o ICMS recolhido por substituição: todas que foram apresentadas com ICMS recolhido foram retiradas do Demonstrativo de Débito, fls. 115 a 162;
- b) Notas Fiscais de devolução total e devolução parcial: Foram retiradas do Demonstrativo de Débito as notas fiscais das fls. 101 a 114, exceto a fl. 109, em virtude de a nota fiscal 7072 estar ilegível.
- c) Notas Fiscais de Farinha de Trigo: Não foram apresentadas pelo Autuado e muito menos o recolhimento do ICMS.

Disse que foi elaborado um novo Demonstrativo de Débito com as correções devidas (fl. 377/405), tendo o valor histórico total do débito passado para R\$ 99.424,62, conforme demonstrativo de débito à fl. 373 do PAF.

Observo que os elementos apresentados com a defesa são insuficientes para elidir a exigência fiscal, e embora o Defendente não tenha acatado a revisão efetuada pelo Autuante, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento. Houve redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado na Informação Fiscal e não foram trazidos aos autos pelo Defendente outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito original do Auto de Infração, conforme apurado pelo autuante.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. 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,

Concluo que, no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a irregularidade apurada, por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado o cometimento das infrações imputadas ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa, ficando caracterizada a subsistência parcial do lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante à fl. 373 do PAF e quadro abaixo.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	78.402,82
02	PROCEDENTE EM PARTE	20.050,49
03	PROCEDENTE EM PARTE	971,31
TOTAL	-	99.424,62

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 **206920.0049/20-6**, lavrado contra **DANIEL FRANCIOSI**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 99.424,62**, 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, 09 de novembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA