

PROCESSO - A. I. N° 206920.0029/20-5
RECORRENTE - ARIEL HOROVITZ
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0175-03/23-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0120-12/24-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. Na apuração dos valores exigidos foi considerado a redução da base de cálculo e compensação do crédito fiscal na forma prevista no Convênio ICMS 52/1991. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 10/03/2020, exigindo ICMS no valor de R\$ 400.990,57 acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

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 (2017 a 2019 - Carga Tributária de 18%) - 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 (2017 e 2018 - Carga Tributária de 12%) - 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 (2017 a 2019 - Carga Tributária de 5,6%) - R\$ 151.922,57.

Na decisão proferida (fls. 219 a 230) foi apreciado que:

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 I 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 decarga 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 4	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

Analizados 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.

No Recurso Voluntário interposto por meio dos advogados Wagner Barbosa Pamplona OAB/BA nº 12.699 e Marcos Lenin Pamplona OAB/BA nº 22.798 (fls. 241 a 254) inicialmente ressalta a sua tempestividade, descreve as infrações, razões apresentadas na defesa quanto as aquisições de insumos por produtor rural, que não incide o ICMS DIFAL, bem como teve o imposto recolhido de forma antecipada pelos fornecedores.

Discorre sobre o julgamento, transcreve a ementa, alegando que no julgamento não foram analisados os argumentos apresentados na defesa, motive pelo qual não pode prosperar o lançamento, conforme passou a expor.

Em seguida reapresentou na sua quase totalidade os argumentos da defesa inicial.

INSUMOS DA ATIVIDADE DO PRODUTOR RURAL. Discorre sobre a atividade agrícola que envolve recursos naturais e processos biológicos (plantas, animais, microrganismos) utilizando sementes (milho/soja) que se multiplica em toneladas produzidas.

Neste contexto afirma que de forma equivocada muitas mercadorias são classificadas como de “uso ou consume”, mas são insumos utilizados diretamente na produção rural, por ser empregado no desempenho das atividades econômicas.

Discorre sobre o conceito de insumos, matéria prima, material secundário ou intermediário, material de embalagem, combustível e energia elétrica consumidos no processo industrial.

Transcreve texto de doutrinadores sobre o conceito de insumo (Aliomar Baleeiro) que se desintegram totalmente no processo produtivo ou vem integrar o produto final, sendo imprescindíveis nas atividades desenvolvidas pelo produtor rural.

Argumenta que o tratamento tributário do insumo é “trazido no art. 264 do RICMS/2012” não incidindo o diferencial de alíquota previsto no art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS-BA/2012.

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.

MERCADORIAS SUJEITAS À ANTECIPAÇÃO TOTAL. Argumenta que deve ser reconhecido que grande parte das mercadorias consideradas como de uso ou consume, *“estão sujeitas ao regime de antecipação total do ICMS, encerrando a fase de tributação, o que não foi corretamente apreciado pela Junta Julgadora”*.

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

Ressalta que a substituição tributária visa a facilitação da arrecadação e recolhimento do o imposto, e as mercadorias enquadradas neste regime não se submetem ao pagamento da 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, *“todas objeto das operações relacionadas no presente auto de infração”*.

Argumenta que tendo sido pago o imposto por antecipação por parte dos fornecedores localizado fora do Estado da Bahia, não é devido na operação o diferencial de alíquota.

CARGA TRIBUTÁRIA LIMITADA PELO CONVÊNIO ICMS 52/91. Transcreve as cláusulas do citado Convênio relativa a operações realizadas com máquinas e implementos agrícolas arrolados no seu Anexo 1 do Convênio ICMS 52/91, que estão sujeitas à redução de base de cálculo, diferentemente da metodologia empregada pelos autuantes, que enseja redução praticamente a zero, nos termos do art. 266 do RICMS-BA/2012, e que o autuado faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor que pode ser objeto de compensação com eventual débito de ICMS exigido nesta autuação.

Conclui alegando que caso seja mantida a autuação, deve ser considerado: **i)** as mercadorias que se enquadram como insumos e não incide a cobrança de diferença de alíquota (art. 332, III, “i” do RICMS-BA/2012); **ii)** as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (art. 9º da Lei nº 7.014/96 e Anexo 1); **iii)** ser observada a carga tributária prevista no Convênio ICMS 52/91.

Requer provimento do Recurso Voluntário e caso mantida alguma exigência de ICMS, que reconheça o crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, valor que deve ser compensado com eventual débito de ICMS.

VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS DIFAL relativo a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, tendo separado as operações pertinentes a “Carga Tributária de 18%” (Infração 1), “Carga Tributária de 12%” (Infração 2) e “Carga Tributária de 5,6%” (Convênio ICMS 52/1991 – Infração 3).

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo reapresentou as alegações defensivas em linhas gerais de que parte das mercadorias objeto da autuação:

- i)** São insumos utilizados na produção rural e não incide ICMS DIFAL;
- ii)** Estão sujeitas ao regime de antecipação total do ICMS, encerrando a fase de tributação;
- iii)** São máquinas e implementos agrícolas que tem carga tributária reduzida previsto no Convênio ICMS 52/91 e que faz jus ao crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido.

Conforme apreciado na decisão recorrida, ao contrário do que foi alegado, os bens que foram

objetos da autuação não se tratam de insumos e sim de bens adquiridos em outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado ou consumo.

Tomando por exemplo a primeira NFe de nº 5.286 relacionada pelo autuante no demonstrativo de fl. 6 e cópia juntada com a defesa à fl. 106, consigna aquisição de um AMOSTRADOR DE SOLO e duas BROCAS HELICOIDAIS de contribuinte localizado no Estado de São Paulo com valor total e R\$ 4.200,00.

O primeiro produto (Amostrador de solo) com valor de R\$ 3.520,00 não se trata de insumo utilizado na atividade rural e sim um instrumento destinado a coletar **amostra do solo, que caracteriza um bem destinado ao estabelecimento do produtor rural.**

A mesma apreciação é válida para os outros produtos que foram juntadas notas fiscais (fls. 106 a 212), a exemplo de Silobolsa - R\$ 1.500,00; Conjunto de irrigação - R\$ 108.000,00; Motobomba - R\$ 46.448,70; Chave compensadora automática - R\$ 19.353,60; Descarçador - R\$ 154.380,48 entre outros.

Já os segundos (Broca helicoidal) com valor de R\$ 395,00 e R\$ 370,00 (fl. 106) configura material destinado a uso/consumo do estabelecimento que exerce atividade de produção rural.

A mesma apreciação é válida para outros produtos adquiridos a exemplo de Tensiômetro Analógico - R\$ 278,20; Tubos - R\$ 448,43 (fl. 128); Rolamento - R\$ 47,39 (fl. 136); Flange - R\$ 169,28 (fl. 140) entre outros.

Portanto, não se trata de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/1997 (art. 264, XVIII do RICMS-BA), que contempla com isenção de ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários.

Quanto ao argumento de que parte dos produtos estão sujeitas ao regime de antecipação total do ICMS, e foi recolhido de forma antecipada pelo fornecedor localizado em outro Estado, conforme apreciado na decisão recorrida a 3ª JF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 88) que implicou em intimação para apresentar os comprovantes das alegações (fls. 92 a 96) sendo oportunizado por duas vezes, de comprovar o recolhimento do ICMS por antecipação, mas não o fez.

Considerando que esta alegação foi apreciada na decisão recorrida e no recurso interposto não foi apresentado os comprovantes de recolhimento do ICMS devido por antecipação, fica rejeitada.

No que se refere ao argumento de que máquinas e implementos agrícolas tem carga tributária reduzida prevista no Convênio ICMS 52/91 e que faz jus ao crédito fiscal do ICMS recolhido deve ser feita as seguintes considerações.

Inicialmente, observo que o lançamento não se refere a vedação de crédito e sim da exigência do ICMS da diferença de alíquota, com enquadramento indicado do descumprimento do art. 4º, XV e art. 5º, § 2º da Lei nº 7.014/1996 (art. 332, III, “i” do RICMS/BA) que prevê incidência do ICMS nas operações de entrada de mercadorias decorrente de operações interestaduais que forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

Com relação ao argumento de que máquinas e implementos agrícolas tem carga tributária reduzida prevista no Convênio ICMS 52/91, observo que conforme apreciado na decisão recorrida, no levantamento fiscal foram consideradas a redução da base de cálculo em conformidade com os Anexos I e II do mencionado Convênio (art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA) de modo que a carga tributária equipare-se a 8,8% ou 5,6%.

Tomando por exemplo o produto SILO BOLSA relacionado na Nota Fiscal-e nº 5.286 (fl. 106) com valor de R\$ 3.520,00 no demonstrativo de fl. 6 a fiscalização considerou o crédito fiscal de R\$ 144,32 (R\$ 3.520,00 x 4,1%) previsto na Cláusula segunda, inciso I do Convênio ICMS 52/1991, para as operações interestaduais saídas dos Estados das Regiões Sul e Sudeste com destino ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Na apuração do ICMS da diferença de alíquota a fiscalização aplicou o percentual de 5,6% x R\$ 3.520,00 que resultou em R\$ 197,12 que deduzido do crédito de R\$ 144,32 resultou em valor exigido de R\$ 52,80 (R\$ 197,12 – R\$ 144,32) em conformidade com o disposto na Cláusula quinta do Convênio ICMS 52/1991 que estabelece:

***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.*

Pelo exposto, constato que no levantamento fiscal foi aplicado na apuração do diferencial de alíquota a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991, relativa as aquisições interestaduais de máquinas e implementos agrícolas, conforme classificação contida nos Anexos I e II do mencionado Convênio ICMS. Por isso, não deve ser acolhido tal alegação.

Por fim, quanto a alegação recursiva de que se mantida alguma exigência de ICMS deva reconhecer o crédito fiscal equivalente ao ICMS recolhido quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia, observo que conforme apreciado anteriormente na apuração do valor exigido relativo às aquisições de máquinas e implementos agrícolas, a fiscalização compensou do valor apurado o valor que foi recolhido no Estado de origem conforme Clausula 5ª do Convênio ICMS 52/1991 e não há previsão legal de fazer outras compensações no Processo Administrativo Fiscal.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206920.0029/20-5, lavrado contra **ARIEL HOROVITZ**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 400.990,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 21 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS