

PROCESSO - A. I. Nº 206920.0043/20-8  
RECORRENTE - ROMEU FRANCIOSI  
RECORRIDA - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0047-01/24-VD  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE  
PUBLICAÇÃO - INTRANET 20.01.2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0345-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. Aquisição interestadual de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento. Rejeitada arguição de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0047-01/24-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 264.377,06 pelo cometimento da infração abaixo relacionada

**INFRAÇÃO 01 – 06.05.02** - falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de dezembro de 2017 e de março de 2018, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 14 a 54), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 147 a 153), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 1ª JF que após análise julgou Procedente, nos seguintes termos (Fls.163 a 166):

**VOTO**

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração trata da exigência de ICMS referente a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Foram elaborados os demonstrativos com indicação da chave de acesso da nota fiscal, do emitente, do valor do produto, da base de cálculo e da apuração do imposto devido.*

*Rejeito a arguição de nulidade do presente auto de infração em razão de suposta falta de classificação das mercadorias relacionadas no demonstrativo de débito à fl. 04. Como a descrição da infração faz referência à exigência da diferença de alíquotas tanto para materiais de uso ou consumo como para bens do ativo fixo, o autuado alegou que se viu prejudicado em relação ao seu direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, bem como por afetar o princípio da legalidade do ato administrativo.*

*A possibilidade de inclusão em uma mesma infração de produtos destinados ao uso ou consumo e destinado ao ativo fixo para efeito de cobrança do diferencial de alíquotas não traz qualquer dificuldade quanto à apuração do imposto devido, pois o método utilizado é o mesmo.*

*A identificação pormenorizada dos produtos no demonstrativo de débito, como ocorreu no demonstrativo deste auto de infração com a chave de acesso de cada nota fiscal e a informação das mercadorias e respectivas NCMs, permite ao autuado conhecer a que grupo estaria vinculado cada produto relacionado.*

*No caso presente, menos dificuldade se apresenta, pois somente dois produtos são apresentados no demonstrativo: colheitadeiras e tratores, da NCM 84335100 e 87019590, respectivamente.*

*Assim, não se vislumbra qualquer prejuízo ao autuado para exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório. O presente lançamento está revestido de todas as formalidades legais e ao autuado foi concedido prazo de sessenta dias para apresentação de defesa, sendo-lhe entregue o auto de infração e seu demonstrativo de débito.*

*No mérito o autuado conduziu sua defesa associando as colheitadeiras e os tratores à condição de insumos como forma de afastar a presente exigência fiscal. Por certo que as colheitadeiras e os tratores são insumos da produção. Por isso que o crédito fiscal vinculado às suas aquisições permitem ao contribuinte a sua apropriação para compensação com o débito fiscal existente nas saídas dos produtos resultantes de sua utilização.*

*Entretanto, a legislação deu a esse tipo de insumo da produção um tratamento tributário diferenciado. Por se classificar como bem do ativo permanente, o inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96 considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da sua entrada, efetuada por contribuinte do imposto, em decorrência de operação interestadual. O inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/97, por sua vez, definiu que a base de cálculo, à época da ocorrência dos fatos geradores, seria o valor da operação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo. E, para a apuração do imposto devido, o § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 esclareceu que o imposto a pagar seria o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.*

*Indefiro o pedido de diligência ou perícia fiscal. Todos os quesitos formulados foram abordados no presente voto, não sendo necessária a sua realização.*

*O autuado nada questionou acerca do cálculo na apuração do imposto devido.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.*

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 176 a 193) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia dizendo que em face do não acolhimento das razões defensivas que se encontram de acordo com a legislação e a jurisprudência pacífica dos tribunais, apresenta seu Recurso Voluntário.

Em preliminar de nulidade do processo alega cerceamento do direito de defesa. Em decisão de piso, nota-se e reconhece o julgador de primeira instância que o Recorrente requereu o pedido de perícia/diligência, no que tangem os seguintes questionamentos:

1. As mercadorias e bens relacionados no demonstrativo de cobrança de diferença de alíquota estão relacionados com a atividade produtiva agrícola do contribuinte?
2. Uma vez vinculada a atividade produtiva agrícola, essa atividade poderia ser realizada sem estes bens ou mercadorias, ou se teria uma diminuição da capacidade produtiva sem estes bens e mercadorias, o que os caracterizariam como insumos?
3. Os insumos estão sujeitos à incidência da diferença de alíquota de ICMS?

Nota-se que o pedido versa sobre o esclarecimento da aplicação e essencialidade dos produtos ou bens aplicados na atividade rural. O acórdão indefere o pedido sob a alegação de que os temas foram abordados no voto: *“Indefiro o pedido de diligência ou perícia fiscal. Todos os quesitos formulados foram abordados no presente voto, não sendo necessária a sua realização”*.

Ora, indeferiu-se a produção de prova para especificar o que seriam os insumos utilizados sob o critério da essencialidade, reconhece as mercadorias como insumo de produção, mas afirma que teriam tratamento diferenciado. E a diligência fiscal requerida esclarecia com toda a certeza o tratamento para os insumos.

A Decisão recorrida reconheceu os bens como insumo de produção, mas contraditoriamente manteve o diferencial de alíquotas. No entanto, rejeitou a preliminar de nulidade sob alegação de que não haveria a necessidade de se distinguir os itens, portanto, nega a produção de prova, afasta a preliminar de nulidade do Auto de Infração, cerceando o direito de defesa do contribuinte ao reconhecer que os bens são insumos de produção.

Diz que a infração imputada ao Recorrente é nula, portanto, de pleno direito por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), além de afrontar o princípio da legalidade do ato administrativo, de que trata o

art. 37, caput, c/c o art. 150, I da Carta Política de 1988. Todos, aliás, abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99.

Assim, face ao princípio da verdade material o Auditor deveria ter verificado todos os elementos fáticos ao seu alcance e apresentar o levantamento de auditoria específico para cada classificação (uso, consumo e ativo fixo) que incida a DIFAL do ICMS afastando qualquer cobrança sobre insumo e o acórdão recorrido reconheceu que se trata de insumo de produção.

Verifica-se, portanto, do processo administrativo fiscal que não contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, pois nem no corpo do Auto de Infração, tampouco no demonstrativo, se pode concluir quais foram as mercadorias classificadas como de uso, consumo ou ativo fixo.

Falta ao Processo Administrativo Fiscal os elementos que materializem a infração que teria a Recorrente infringido, uma vez que não contou com todos os elementos necessários, e que cerceiam, por via de consequência, o direito à ampla defesa, ferindo frontalmente o estabelecido no art. 18, inciso II e IV, alínea “a” do RPAF/99, pois são nulos, os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa e o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Considerando que o preposto não ofereceu e não utilizou todos os elementos fáticos para que pudesse o Recorrente produzir a sua defesa, no sentido que assegura o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e os elementos que materializariam a infração, é plenamente nulo a íntegra da ação fiscal. Tudo isto em violação ao Princípio Constitucional da ampla defesa, também recepcionado pelo RPAF/99.

Além disso, o lançamento infringiu, também, o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 142, trata da atividade de lançar crédito tributário como uma atividade vinculada e obrigatória, e não como se efetivou a ação fiscal “sub examine” usando de sua discricionariedade como arbitrariedade.

A propósito, Processo Administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo, conforme têm decidido reiteradamente nossos Tribunais de Justiça e Administrativos, conformando a aplicabilidade do princípio constitucional do devido processo legal, ou mais especificadamente, da garantia da ampla defesa.

E por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado, como cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar e produzir provas a fim de impugnar a acusação, acompanhando os atos de instrução, utilizar-se dos recursos cabíveis, até o final do procedimento.

Requer, assim, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, caso assim não entenda, passa a tratar do mérito.

No mérito, pede pela reforma da Decisão recorrida. No tocante à exigência referente ao DIFAL cobrado sobre insumos de produção na atividade agrícola, a Decisão recorrida pautou-se no fundamento de que:

*“Por certo que as colheitadeiras e tratores são insumos de produção. Por isso o crédito fiscal vinculado à suas aquisições permitem ao contribuinte a sua apropriação para compensação com o débito fiscal existente nas saídas dos produtos resultantes de sua utilização.”*

Ora, neste primeiro ponto destaca-se o reconhecimento de que os bens se classificam como insumos de produção, fato este reconhecido no próprio voto.

No entanto, assevera que para os insumos de produção o tratamento seria distinto:

*“Entretanto, a legislação deu a esse tipo de insumo de produção um tratamento tributário diferenciado. Por classificar como bem de ativo permanente, o inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.016/96 considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da sua entrada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual.”*

Ora, no entanto, o inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.016/96 não classifica o insumo de produção



como ativo permanente, apenas assevera o momento da ocorrência do fato gerador, vejamos:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, 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 ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;*

A decisão criou uma distinção que a legislação não o faz, reconheceu tratar-se de insumo de produção, mas aplicou tratamento não previsto na lei sugerindo que a legislação classificou a mercadoria como de ativo permanente, sem demonstrar onde se encontra essa classificação.

E o Regulamento do ICMS vigente à época do fato gerador não trazia qualquer classificação do insumo de produção ao dizer que o recolhimento do ICMS será feito antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, destinadas ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo de produtor rural não constituído como pessoa jurídica.

O que se tem, portanto, é que o lançamento fiscal pegou insumo de produção, para de uma forma totalmente genérica classificá-los como de uso, consumo, ativo permanente ou fixo sem qualquer base legal. Destarte, jamais poderia a legislação estadual alterar a definição de institutos de direito privado por força do CTN, sobretudo quando o STJ se debruçou sobre a temática de insumos classificando-os de acordo com a essencialidade do bem.

Para a exclusão dos bens relacionados nas notas fiscais do demonstrativo da Diferença de Alíquota do ICMS- DIFAL, há a necessidade de se ratificar e aprofundar a definição de insumo, mesmo tendo o acórdão tratado os bens como insumo de produção.

Ressalta que é de suma importância destacar que o acórdão recorrido insistiu no equívoco, de certa forma comum, ao se classificar mercadorias como de uso, consumo e até mesmo ativo permanente, haja vista a ausência de indicação nos demonstrativos, quando, na verdade, representam insumos de utilização direta na 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. (exemplo: artigos de escritório, de limpeza e higiene, material elétrico e de iluminação para utilização no prédio administrativo, artigos de mesa entre outros).

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

O conceito de insumo deve ser analisado também, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo produtor rural.

O insumo é, portanto, composto tanto como fator de produção (máquinas e implementos agrícolas) como matéria prima. É utilizado no processo de produção agregando ou não ao que está sendo produzido. Como exemplo podemos citar a argila para produzir os tijolos e o próprio forno usado para queimar os tijolos, ou seja, a matéria prima (argila) é um insumo e, também, o forno que se classifica como insumo.

Na seara da economia, insumo é todo e qualquer elemento diretamente necessário em um processo de produção. Nesse grupo estão os produtos usados na produção, o maquinário e suas partes, a energia e a própria mão-de-obra empregada, por exemplo.

De acordo com os ensinamentos do doutrinador Aliomar Baleeiro (2005), o insumo é o termo geralmente empregado pelos economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o

conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo produtor para produzir o 'output' ou o produto final, ou seja, são os ingredientes da produção empregados ou que se consomem no processo de produção.

Considera-se que insumos são o conjunto dos fatores de produção que combinados entre si, geram um produto. Ou seja, para que um fator de produção seja considerado um insumo, ele precisa ter participação na produção.

Ainda na visão destes, os fatores de produção são os elementos indispensáveis a um processo produtivo, seja ele de um bem ou serviço. A teoria dos fatores de produção é a base dos estudos econômicos.

Tradicionalmente, os economistas identificaram três fatores essenciais para a produção de um bem ou serviço: a terra, o trabalho e o capital.

- **Terra:** O elemento terra inclui não apenas as áreas de cultivo, mas todos os recursos naturais que estão acima e abaixo dela. O conceito engloba, portanto, florestas, minas, água, ar e energia.
- **Trabalho:** O fator trabalho inclui tanto as horas de trabalho empregadas na produção como também o conhecimento, a técnica e as capacidades daqueles que participam do processo. Esse elemento também costuma ser chamado de recursos humanos.
- **Capital:** O elemento capital se refere ao conjunto de materiais que apoiam a produção, como os maquinários, implementos e equipamentos, meios de transporte e instalações, entre outros. Em suma, o capital equivale aos bens de produção.

Assim como os fatores de produção, que classicamente são divididos em três tipos, 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).

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

Sobre os fatores produtivos, é importante conceituá-los como sendo todo agente econômico, pessoa ou coisa capaz de acrescentar valor às matérias primas em algum momento do processo produtivo (IGLESIAS, 1988). A respeito dos bens intermediários e secundários, são aqueles utilizados para a produção de bens e serviços finais, pelo emprego basicamente do trabalho e do capital.

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

Os insumos agrícolas classificam-se em três tipos:

- 1) **Biológicos:** Compreendem produtos de origem animal ou vegetal. Exemplos: sementes, mudas, derivados de micro-organismos, extratos vegetais e outros componentes naturais ou orgânicos, dentre muitos outros usos.
- 2) **Químicos ou Minerais:** Compreendem tanto substâncias provenientes de rochas, quanto aquelas produzidas artificialmente pela indústria. São eles: adubos, termofosfatos, caldas, pós de rochas, micronutrientes, calcários, fertilizantes, defensivos agrícolas entre outros.
- 3) **Mecânicos:** São constituídos pelas máquinas, implementos, equipamentos agrícolas, veículos, utilitários e aeronaves. Exemplos: Tratores, colheitadeiras, pulverizadores, pá-carregadeiras, escavadeiras, motoniveladoras, arados, arrancadores de soqueira, carretas, comboios, cultivadores, distribuidores, embutidoras, enleiradores, extratoras, geradores, grades, guincho, lâminas, perfuradores, picadores, plainas, plantadeiras, plataformas, prensas, pulverizadores, roçadeiras, rolos, subsoladores, terraceadores, aeronaves, veículos e utilitários, motocicletas, benfeitorias, silos, moegas, usinas, algodozeiras, equipamento de irrigação dentre outros. Bem

como pela substituição e reparos de suas partes, peças, acessórios e os serviços de manutenção dos bens agrícola em geral.

Nesse conceito, também se observa a necessidade de incorporar no custo os gastos com consertos, manutenções, reparos e adequações.

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, não porque o produto final precisa, mas sim porque os meios de produção necessitam.

Isso porque, 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 assim, sua constante substituição.

A atividade rural é um empreendimento que não pode parar. 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.

O próprio Governo Federal, por meio do CADE, elaborou um caderno de insumos agrícolas destacando alguns setores produtores de insumos, onde se tem evidenciada todos os insumos da era digital da agricultura, que permitiram uma otimização da produção agrícola, no qual destaca o trecho *“Enquanto a produção agrícola exerce importante papel na obtenção de saldos positivos na balança comercial brasileira<sup>3</sup>, os principais insumos (máquinas e implementos agrícolas, sementes, fertilizantes e defensivos agrícolas) dessa atividade apresentam resultados divergentes entre si.”*

De um modo geral, a produção agrícola se desenvolve em etapas distintas: preparo do solo, plantio, tratos culturais, colheita e em alguns casos o beneficiamento (algodão por exemplo) – exigindo, para tanto, períodos relativamente longos para serem realizados, sem deixar de mencionar a essencialidade da modernização com a utilização de máquinas, veículos, implementos agrícolas, avião pulverizador. Isso faz com que os insumos e serviços sejam incorporados à lavoura em diferentes momentos, ao longo do processo produtivo de forma direta ou indireta.

Sintetizando o entendimento do insumo, o produto deve: (i) integrar o produto objeto da atividade de industrialização (matéria-prima ou produto intermediário) ou (ii) ser consumido no processo produtivo (produto secundário).

Na atividade rural, entretanto, 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.

Traz ainda o conceito de insumo à luz da jurisprudência, verifica-se uma forte carga de definição com elementos do direito privado. O insumo é todo elemento relevante e essencial utilizado na atividade de produção ou prestação de serviço. Citando em especial o Art. 110 do CTN, o que prevê que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A jurisprudência tem afastado a tentativa de alterar o conceito e formas de direito privado para efeitos tributários a exemplo do STJ - AgRg no Ag: 954490 SP 2007/0223158-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 25/03/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 24.04.2008 p. 1 e TJ-MG - AI: 10000200760106001 MG, Relator: Fábio Torres de Sousa (JD Convocado), Data de Julgamento: 05/08/0020, Data de Publicação: 13/08/2020, ambos citados no Recurso.

Também nesse diapasão, o Superior Tribunal de Justiça não admitiu a restrição ao conceito de



insumos no âmbito do PIS e COFINS. Posição jurisprudencial que é plenamente aplicável ao caso em comento, REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018.

Não se venha argumentar que a decisão se refere ao PIS e a COFINS e que seria inaplicável ao caso do ICMS. Como ressoou do início deste item, o conceito ou instituto de direito privado não pode ser alterado pela legislação tributária (art. 110 do CTN), seja PIS, IPI, COFINS, ICMS ou ISS, o conceito de insumo não poder ser alterado.

Do voto do Ministro Relator Napoleão Maia destaca-se alguns pontos essenciais do pensamento econômico que levaram ao fundamento do conceito de insumo:

Traz ainda no recurso outras considerações, a respeito da produção do lápis, do bolo, dentre outros, dentre os quais destaca a importância do conceito do insumo no processo.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse sentido, ao se interpretar o inciso XIV do art. 4º da Lei Estadual nº 7.014/96 não se pode fazê-lo de forma que implique em violação ao art. 110 do CTN.

E, assim, não poderia o lançamento fiscal exigir DIFAL de ICMS sobre insumos, por absoluta falta de previsão legal e justamente porque não há qualquer impossibilidade ou incompatibilidade conceitual da definição dada pelo STJ para o instituto privado.

Ao se deparar com Auto de Infração nº 4062520-5, que glosava o crédito de ICMS utilizado em decorrência das entradas de tijolos refratários, argamassa, concreto e peças de manutenção de máquinas e equipamentos industriais, o TIT (Tribunal de Impostos e Taxas) do Estado de São Paulo, reconheceu o caráter de insumo, por exemplo, peças de manutenção de máquinas e equipamentos, já demonstrando a aplicação tácita da relevância ou essencialidade.

Do mesmo modo, ficou entendido que para fins da incidência do diferencial de alíquota das mercadorias adquiridas em operação interestadual, precisarão de um foco um pouco maior do que apenas a sua origem, mas também se faz necessário à observação da sua aplicação e destinação final (finalidade), para avaliar sua tributação ou não.

Uma pergunta interessante que se faça é: “Esse gasto existe se o sistema produtivo estiver parado? Se (SIM) são grandes as possibilidades de serem despesas; se (NÃO) são custos-insumos”. Exemplo: uma máquina (trator) ou implemento (plantadeira) parado não quebra e não se desgasta.

Por fim, 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.

Ao analisar os demonstrativos verifica-se da própria nomenclatura dos bens e mercadorias que são classificadas, na verdade, como insumo. Reconhecidos no acórdão recorrido como insumos de produção.

Verifica-se do demonstrativo da cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS que foram inseridas indevidamente a aquisição de colheitadeiras e tratores (insumos de produção) essenciais à atividade agrícola. Do ponto de vista da essencialidade é inconcebível que os produtores executem plantio e colheita de soja, milho ou algodão de forma manual em extensas áreas de terra.

Deste modo e diante da demonstração pelos próprios maquinários se pode verificar a relação direta com a atividade produtiva agrícola.

Pugna, assim, o Recorrente pelo provimento do recurso para que seja acolhida a improcedência de toda a ação fiscal, confiando na alta sensibilidade e no espírito elevado dos senhores julgadores, requer o provimento do recurso voluntário conhecendo a preliminar de nulidade do Auto de Infração, caso assim não entenda, diante do princípio da eventualidade, no mérito, seja julgada inteiramente improcedente a ação fiscal.

## VOTO

Conforme relatado, o presente Recurso Voluntário foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0047-01/24-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 264.377,06 pela falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de dezembro de 2017 e de março de 2018, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Inicia arguindo a nulidade do processo, por cerceamento do direito de defesa, ao alegar que em primeira instância não foi acatado o pedido de perícia para determinar o que era ativo imobilizado, insumo ou material de consumo e não foram atendidos os questionamentos ali elencados e que o acórdão indefere o pedido sob a alegação de que os temas foram abordados no voto: *“Indefiro o pedido de diligência ou perícia fiscal. Todos os quesitos formulados foram abordados no presente voto, não sendo necessária a sua realização”*.

A Decisão recorrida reconheceu os bens como insumo de produção, mas contraditoriamente manteve o diferencial de alíquotas. No entanto, rejeitou a preliminar de nulidade sob alegação de que não haveria a necessidade de se distinguir os itens, portanto, nega a produção de prova, afasta a preliminar de nulidade do Auto de Infração, cerceando o direito de defesa do contribuinte ao reconhecer que os bens são insumos de produção.

Não cabe a alegação de que a infração imputada ao Recorrente é nula, por estar afrontando os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal (art. 5º, LIV e LV, CF/88), pois os elementos acostados aos autos, à fl. 4, deixa claro quais são os itens sobre os quais estão incidindo a cobrança e o processo administrativo fiscal contém os elementos suficientes para determinar com segurança a infração, inclusive sendo possível verificar quais foram as mercadorias classificadas como de uso, consumo ou ativo fixo, e que no caso, trata-se somente de bens do ativo fixo. Portanto, nulidade rejeitada.

No mérito, pede pela reforma da Decisão recorrida. No tocante à exigência referente ao DIFAL cobrado sobre insumos de produção na atividade agrícola, a Decisão recorrida pautou-se no fundamento de que a decisão de Primeira Instância reconheceu que os bens se classificam como insumos de produção, fato este reconhecido no próprio voto. Porém, assevera que insumos de produção neste caso tem tratamento seria distinto, sendo devido o DIFAL nos termos do Art. 4º, inciso XV.

Importante verificar o que diz o inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.016/96 que embora não classifique como insumo de produção o ativo permanente, fala acerca do momento da ocorrência do fato gerador, nos seguintes termos:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*XV - da entrada ou da utilização, 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 ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;*

Observa-se que o referido dispositivo, traz o momento em que ocorre a obrigação do pagamento da diferença de alíquotas.

Quanto a alegação de que o acórdão recorrido insistiu no equívoco, de certa forma comum, ao se



classificar mercadorias como de uso, consumo e até mesmo ativo permanente, haja vista a ausência de indicação nos demonstrativos, quando, na verdade, representam insumos de utilização direta na produção, é fundamental analisar o que diz a legislação do Imposto de Renda a respeito do tema, em seu Art. 55:

*Art. 55. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento ( Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 2º).*

*§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora relacionados com a natureza da atividade exercida.*

*§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou à melhoria da produtividade e seja realizada com ( Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):*

*I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;*

*II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;*

*III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;*

É possível observar que existem as despesas de custeio e os investimentos, nos quais, estão inclusos as máquinas e equipamentos. Inclusive contabilmente há a necessidade da separação dos desembolsos em cada caso.

O fato de ser considerado um insumo, não descaracteriza a natureza do bem, que tem duração de mais um ano, o valor da depreciação é que será incorporado ao custo de produção.

Em análise dos demonstrativos verifica-se da própria nomenclatura dos bens e mercadorias que são classificadas, na verdade, como bens do ativo imobilizado.

Além do que, a legislação regente, Lei nº 7.014/96 em seu Art. 5º, § 2º diz que incluem-se entre os contribuintes, o produtor rural. Portanto, não tendo sido paga a diferença de alíquotas pelo remetente, caberia o pagamento ao adquirente situado neste estado.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206920.0043/20-8, lavrado contra **ROMEY FRANCIOSI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 264.377,06**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de Dezembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS