

PROCESSO - A. I. Nº 206920.0049/20-6  
RECORRENTE - DANIEL FRANCIOSI  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0210-03/23-VD  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/01/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0465-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO, CONSUMO E ATIVO FIXO. **a)** CARGA TRIBUTÁRIA DE 18%; **b)** CARGA TRIBUTÁRIA DE 5,6%; **c)** CARGA TRIBUTÁRIA DE 8,8%. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0210-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte 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 apresentou **impugnação** às fls. 45 a 87 do PAF. 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.

O Autuante presta **informação fiscal** às fls. 369 a 373 (verso) dos autos. 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.

A JJF concluiu pela decisão amparada na seguinte fundamentação:

### **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.*

*Observe 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.*

*Observe 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
<b>TOTAL</b>	<b>-</b>	<b>99.424,62</b>

Os representantes do contribuinte apresentam inconformismo às fls. 442/59, tecendo o seguinte:

De início, discorre sobre a tempestividade da peça recursal, reproduz a ementa da decisão de piso e passar a trazer os argumentos:

Suscita **preliminar de nulidade do processo por cerceamento do direito de defesa**. Falou que requereu o pedido de perícia/diligência na primeira infração sendo indeferido tal fato, sobre as seguintes questões:

- 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 bem e mercadorias, o que os caracterizariam como insumos?*

### 3. Os insumos estão sujeitos à incidência da diferença de alíquota de ICMS?

Assinala que o pedido versa sobre o esclarecimento da aplicação e essencialidade dos produtos ou bens aplicados na atividade rural. Reproduz trecho do voto recorrido onde indeferiu os esclarecimentos solicitados. Ponderou que a decisão recorrida reconheceu que não se pode distinguir o que seria material de uso e consumo do insumo sem uma análise de caso a caso. No entanto, rejeitou a preliminar de nulidade sob alegação de que não haveria a necessidade de se distinguir os itens, de forma contraditória, 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 deveria ser analisado caso a caso o que seria material de uso, consumo ou insumo.

Salienta que a infração imputada ao Recorrente é nula devido ao 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 CR/88. Todos, aliás, abarcados no próprio art. 2º do RPAF/99.

Assim, afirma que 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 só poderia ser feito caso a caso. Verifica-se, portanto, do processo administrativo fiscal que o mesmo 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.

Disse que a falta ao PAF 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 do RPAF/99 (incisos II e IV, “a”).

Reporta que 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. Ora, 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.

Pondera que 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 o reconhecimento da nulidade do auto de infração.

Apresenta argumentos para **reforma da decisão recorrida**. Diz que à exigência remanescente é referente ao DIFAL cobrado sobre insumos da atividade agrícola. Acrescenta que deixando de fora o critério da essencialidade bens e produtos da atividade rural. O STJ traçou a definição de insumo sob o caráter da essencialidade para a atividade produtiva e não somente a transformação ou integração ao produto final. Não competindo ao Fisco restringir o alcance dos conceitos de direito privado. Reportou que a conceituação de insumo e na indicação exemplificativa das mercadorias aplicadas diretamente na atividade agrícola, ressoa que a diferença de alíquota de ICMS somente será exigida nos seguintes casos, conforme a Lei Estadual nº 7.014/96 vigente no art.

4º, XV. Portanto, fala 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.

Assinala que para compreender a exclusão das mercadorias e bens relacionados nas notas fiscais do demonstrativo do ICMS-DIFAL, há a necessidade de se entender a definição de insumo.

Destaca 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).

**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). 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. 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. Cita ensinamentos do doutrinador Aliomar Baleeiro (2005).

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.

Disse que 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).

**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, algodoeiras, 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. Compreende 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.

Salienta que 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. Reporta que o próprio Governo Federal, por meio do CADE, elaborou um caderno de insumos agrícolas destacando alguns setores produtores de insumos, veja-se:

2.	OS MERCADOS DE INSUMOS AGRÍCOLAS .....	4
2.1	O setor de defensivos agrícolas .....	11
2.2	O setor de fertilizantes .....	19
2.3	O setor de sementes .....	23
2.4	O setor de máquinas e implementos agrícolas .....	30

Assevera que neste caderno se tem evidenciada todos os insumos da era digital da agricultura, que permitiram uma otimização da produção agrícola. 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).

Assinala que 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.

Apresentou **conceito de insumo à luz da jurisprudência**. Salienta que do conceito de insumo detalhado no item anterior, 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. Com isto, não se pode deixar de atinar, inicialmente, que o CTN veda a alteração de conceito e formas de direito privado por lei tributária (Art. 110). Reproduziu jurisprudência que tem afasta a tentativa de alterar o conceito e formas de direito privado para efeitos tributários (*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; TJ-MG - AI: 10000200760106001 MG, Relator: Fábio Torres de Sousa (JD Convocado), Data de Julgamento: 05/08/0020, Data de Publicação: 13/08/2020*), transcreveu também decisão do STJ no qual não admitiu a restrição ao conceito de insumos no âmbito do PIS e COFINS (*REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018*)

Discorre sobre a decisão do 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. Volta a trazer à baila decisão de tribunal pátrio (Ministro Relator Napoleão Maia) onde, destaca-se alguns pontos essenciais do pensamento econômico que levaram ao fundamento do conceito de insumo e, jurisprudência do STJ acerca da relevância ou essencialidade como sendo aquela que, na ausência do bem, impossibilita ou diminui o resultado final do produto e, destaca também trecho do voto vista da Ministra Regina Helena Costa falando esse fato.

Salienta sobre o exposto, 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 por sua vez são tudo aquilo que o estabelecimento consome nas atividades comerciais e administrativas. Nesse sentido, disse que 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.

Reporta que ao se deparar com decisão dos tribunais, 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 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 (*DRT 4, processo de nº 4062520-5, TERCEIRA CÂMARA JULGADORA, Rel. BELMAR COSTA FERRO, decisão de 06/04/2017*).

Pondera que, ainda que não se esteja discutindo a questão da possibilidade de crédito ou não do ICMS pelo produtor rural sobre os insumos, é de suma importância se afirmar que os insumos compõem e integram, inegavelmente, o custo do produto produzido. E, nesta linha de raciocínio, os custos com conserto, manutenção, reparo e adequação dos maquinários, ou mais especificamente nos “insumos agrícolas mecânicos”, não são irrelevantes, pelo contrário, são



estritamente necessários e essenciais para consertar, recolocar, adaptar e manter o conjunto de bens agrícolas em pleno funcionamento e nas melhores condições de uso para o manejo da atividade rural, não porque o produto final precisa, mas sim porque os meios de produção necessitam. 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 dessas, exigindo de tal forma a sua constante substituição.

Fala que 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, sustenta 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.

Argumenta que no **caso concreto**, ao analisar os demonstrativos verifica-se da própria nomenclatura dos bens e mercadorias que são classificadas, na verdade, como insumo e, que o demonstrativo da cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS 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 é inconcebível que os trabalhadores permaneçam atuando na atividade produtivo sem receber a alimentação.

Afirma que se tem uma relação de peças automotivas, óleo motor, fluidos para manutenção de veículos F-250 utilizadas exclusivamente na atividade de produção agrícola para deslocamento nas vastas áreas de plantio 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.

Salienta sobre uma verdadeira infinidade de peças para manutenção de insumos mecânicos como implementos e máquinas agrícolas, avião pulverizador. Que são insumos que não podem permanecer paralisados e necessitam de manutenção frequente no processo produtivo. Deste modo e diante da demonstração pelos próprios nomes das peças e mercadorias adquiridas se pode verificar a relação direta com a atividade produtiva agrícola. Pugna para que seja acolhida a improcedência de toda a ação fiscal.

Finaliza pedindo e requerendo pelo Provimento do Recurso Voluntário conhecendo: **a)** a preliminar de nulidade do Auto de Infração; **b)** ou no mérito, improcedência total da autuação.

É o relatório.

## VOTO

O apelo recursal apresentado pelo contribuinte visa modificar a Decisão recorrida que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, sendo lavrado três imputações, todas por 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, tendo como carga tributária: para **infração 1** de 18%; para a **infração 2** de 5,6% e para a **infração 3** de 8,8%, todas referente aos exercícios de 2017 a 2019. A fiscalização informou que o contribuinte é produtor rural no qual adquiriu em outras unidades da federação mercadorias, não recolhendo ICMS referente ao DIFAL nas operações interestaduais, cujos dados foram obtidos das Notas Fiscais-es emitidas para o autuado. Reportou também que as mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas a carga tributária de 8,8% e 5,6% para atender o Convênio ICMS 52/91 e o art. 266, I, “a” e “b” do RICMS-BA/2012, Decreto nº

13.780/2012.

A JJF julgou pela Procedência Parcial, após rejeitar a nulidade suscitada e indeferir o pedido de diligência, também acolheu a revisão da informação fiscal prestada pelo autuante em que excluiu do lançamento inicial as mercadorias: **a)** com o ICMS recolhido por substituição; **b)** de devolução total e devolução parcial; **c)** de Farinha de Trigo, sendo reduzido o valor para o montante de R\$ 99.424,62.

Nas razões recursais, apresentam os mesmos argumentos da peça inicial.

Alegou nulidade por cerceamento do direito de defesa devido ao indeferimento do pedido de perícia/diligência na primeira infração, pois sustenta que a falta de elementos para materializem a infração, 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 do RPAF/99 (incisos II e IV, “a”).

Nas análises preliminares dos autos, **primeiro** não encontrei nenhuma incongruência de nulidade procedimental e, nem material, pois vejo que constam todas informações elementares para efetivação completa da autuação – conforme bem descrito na decisão de piso, que não repetirei aqui, **segundo** quanto ao pedido de perícia ou diligência, conforme a legislação compete ao relator/conselheiro aderir ou não tal pedido, pois pelo menos, em minha visão questões postas já foram respondidas e analisadas pelo autuante indicando que as mercadorias são peças e partes para reposição e manutenção que não tem ação direta com a mercadoria em elaboração, portanto, não integra ao produto final. Assim, nego qualquer nulidade e indefiro 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 conclusões acerca da lide e a prova pretendida não depende de conhecimento especial de técnicos.

Nas questões meritórias, o recorrente vem novamente aos autos com as mesmas alegações, sustentando que as mercadorias autuadas têm contato físico direto com a atividade produtiva que exerce, resultando desgaste, quebra, consumo ou alteração das propriedades físicas ou químicas, exigindo sua constante substituição. O recorrente é produtor rural onde cultiva algodão, soja, feijão, milho e outros cereais. Assim, os equipamentos utilizados para a produção dos produtos cultivados são máquinas que precisam constantemente de partes e peças de reposição para sua manobra de utilização. Tem decisões do CONSEF que foram excluídas do lançamento produtos (herbicidas, vacinas, vitaminas para o solo, entre outras) que tiveram aderência direta com o produto.

Os produtos da autuação com a exigência do DIFAL são: “*arruela, anel de vedação, parafusos, porcas, retentor, luva, filtro, pino correia, abraçadeira, contrapino, disco corte, tampa do tanque, cola trava rosca, filtro de combustível, peças automotivas, óleo de motor, fluidos para manutenção de veículos F-250*”, etc., são bens que embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, não integram ao produto diretamente, com base na descrição feita pelo próprio Contribuinte, não podem ser considerados insumos. Portanto, de acordo com análise efetuada no levantamento fiscal, foi verificado que os bens objeto do lançamento são materiais de uso ou consumo, não são insumos da produção.

Quanto as outras questões que veio novamente nesta esfera administrativa sobre as mercadorias com recolhimento da ST, das operações de devolução total e parcial, e, em relação às operações envolvendo farinha de trigo, já foram analisadas na decisão de piso e na revisão fiscal por parte do autuante e excluídas do lançamento tributário, tendo uma exoneração de R\$ 17.910,55, conforme se demonstra nas fls. 373/405, tendo os demonstrativos analíticos nas fls. 373 (frente e verso).

Portanto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, mantendo a decisão recorrida em sua inteireza, conforme os demonstrativos abaixo:

OCORRÊNCIA	VL DA INFRAÇÃO 1	VL DA INFRAÇÃO 2	VL DA INFRAÇÃO 3
JAN/2017	932,72	86,80	0,00

FEV/2017	366,11	0,25	0,00
MAR/2017	627,99	107,14	0,00
ABR/2017	2.469,58	309,04	0,00
MAI/2017	3.103,27	739,22	0,00
JUN/2017	1.584,84	340,89	0,00
JUL/2017	2.016,81	754,63	0,00
AGO/2017	1.478,16	6.451,47	0,00
SET/2017	1.704,74	181,10	0,00
OUT/2017	752,58	111,88	0,00
NOV/2017	857,57	45,84	0,00
DEZ/2017	1.073,48	0,00	0,00
JAN/2018	991,27	0,00	0,00
FEV/2018	1.765,87	378,54	0,00
MAR/2018	4.248,37	0,00	0,00
ABR/2018	1.968,99	0,00	0,00
MAI/2018	1.615,44	267,52	0,00
JUN/2018	1.013,48	27,65	0,00
JUL/2018	5.511,49	2.121,23	0,00
AGO/2018	2.055,51	2.149,11	0,00
SET/2018	3.146,40	67,24	0,00
OUT/2018	4.335,01	0,00	0,00
NOV/2018	2.480,98	0,00	0,00
DEZ/2018	3.698,92	5.398,23	0,00
JAN/2019	2.075,26	38,38	0,00
FEV/2019	1.454,88	474,33	0,00
MAR/2019	7.542,06	0,00	0,00
ABR/2019	1.500,13	0,00	966,15
MAI/2019	8.999,32	0,00	5,16
JUN/2019	7.031,59	0,00	0,00
JUL/2019	0,00	0,00	0,00
AGO/2019	0,00	0,00	0,00
SET/2019	0,00	0,00	0,00
OUT/2019	0,00	0,00	0,00
NOV/2019	0,00	0,00	0,00
DEZ/2019	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>78.402,82</b>	<b>20.050,49</b>	<b>971,31</b>

## 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 206920.0049/20-6, lavrado contra **DANIEL FRANCIOSI**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 99.424,62**, 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, 11 de novembro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS