

A. I. N° - 298951.0008/22-4
AUTUADO - MARQUES FAIR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE POLPAS DE FRUTAS LTDA.
AUTUANTE - EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CENTRO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/05/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0071-03/25-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ENTRADAS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo do próprio estabelecimento. Ajustados valores pelo Autuante a vista de elementos comprobatórios apresentados pela defesa reduz valor originalmente lançado. Indeferido pedido de nova diligência e perícia técnica. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 20/06/2022, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 253.343,86, acrescido da multa de 60%, pela seguinte irregularidade:

Infração 01 – 06.02.01 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2021.

O autuado contesta o lançamento fls. 20/22. Diz que a defesa é tempestiva e vem apresentar impugnação contra o auto de infração em epígrafe, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir.

Repete a irregularidade que lhe foi imputada, afirmando que a infração não procede porque adquiriu produtos com isenção, as referidas amostras grátis, conforme artigo 265, inciso I, alínea "a", do RICMS/BA. Diz que no grupo de produtos autuados também são trazidos produtos cuja finalidade seria de insumos, que não estão sujeitos a antecipação parcial de acordo com o artigo 12-A da lei 7014/96. E por fim, relaciona produtos adquiridos para uso e consumo de partes e peças de veículos automotores que de acordo com o artigo 15, parágrafo 1º da lei 7014/96 possui isenção.

Aponta que foram elencados produtos já trazidos com a substituição paga, logo não é devido o ICMS diferencial de alíquota novamente, pois o DIFAL é devido quando um contribuinte adquire de outra Unidade da Federação, mercadorias para seu uso, consumo ou ativo imobilizado. Dessa maneira, esse contribuinte fica obrigado a recolher para a UF onde está estabelecido o valor correspondente a diferença (para maior) entre a alíquota interestadual aplicada sobre o valor da sua aquisição e a alíquota vigente na operação interna de sua UF de localização; sendo assim, o imposto já foi recolhido pelo fornecedor.

Sobre operações de *remessa de vasilhame e sacaria* diz que acordo com o inciso III do artigo 151 da Constituição Federal é de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal a concessão de isenções de impostos. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal estabelece que para a concessão de benefícios fiscais, deverão ser observadas as disposições de lei complementar. Nesse sentido, o artigo 2º da Lei Complementar nº 24/75 prevê

que o benefício fiscal da isenção do ICMS, depende de aprovação por todas as Unidades da Federação, por meio de Convênios firmados junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). O § 2º do artigo 2º da *Lei Complementar nº 24/75* indica de que forma se dá a celebração dos Convênios, e determina que há necessidade de unanimidade para a concessão dos benefícios fiscais. A isenção do ICMS para as operações tratadas nessa matéria está prevista no Convênio ICMS 88/1991.

O adquirente da mercadoria poderá se creditar do ICMS consignado em nota fiscal emitida por ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, quando (art. 60, da Resolução CGSN nº 94): a alíquota da ME/EPP for informada na nota fiscal, se a mercadoria adquirida se destinar à comercialização ou à industrialização.

Afirma que tendo em vista a apresentação da Impugnação, requer que a Autoridade Administrativa reconheça a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração em razão da não existência do fato gerador do tributo, previsto nos artigos mencionados.

Diante do exposto requer: a) o recebimento da Impugnação, uma vez que tempestiva e pertinente; b) que seja cancelado o Auto de Infração, em razão da não existência do fato gerador do tributo; c) que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa; d) caso não seja pelo cancelamento do Auto de Infração, que este, então, seja revisado e que eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo lançamento com novo prazo para apresentação de defesa.

O Autuante presta a informação fiscal fls.28/30. Repete a acusação fiscal. Esclarece que os argumentos defensivos serão apreciados a seguir.

Explica que a empresa Marques Fair Indústria e Comércio de Polpas de Frutas Ltda., situada na Fazenda Sempre Viva, município de Ibirataia-BA, CNAE 1031-7/00 – *Fabricação de conservas de frutas*, foi autuada pela irregularidade apontada às folhas 01 e 03 do PAF, apurada a partir dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, nas Escriturações Fiscais Digitais (EFD) e em documentos de arrecadação, cujos dados foram compilados nos demonstrativos apresentados ao autuado, conforme atesta o documento apensado às folhas 07/14 do PAF.

Afirma que em suas razões defensivas o representante da autuada alega que a infração não procede por se tratar de I) produtos com isenção; II) amostras grátis; III) produtos cuja a finalidade seria de insumos e que não estão sujeitos a antecipação parcial e, por fim, IV) produtos adquiridos para uso e consumo de partes e peças para veículos.

Aponta que realizada a devida análise dos fatos entende que razão assiste ao autuado. Diante disso, elabora novos demonstrativos apensados a Informação Fiscal, expurgando os produtos indevidos e, para os documentos fiscais emitidos por optantes do Simples Nacional, computa o crédito correspondente a carga tributária informada.

Aduz restar evidenciado, após o expurgo e correção dos valores apurados, remanescer R\$ 189.170,27 a ser reclamado.

Pelo exposto, feitas as devidas correções nos valores originais, mantém parcialmente o que foi apurado na ação fiscal, para salvaguardar o interesse público, esperando dos membros deste Colegiado o julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração, em favor da Fazenda Pública Estadual.

O Autuado volta a se manifestar fls.80/84. Afirma haver obscuridade em relação ao que foi excluído pelo Autuante quando da informação fiscal, pois o fisco teria deixado de evidenciar os itens que ficaram de fora de sua autuação dificultando o contraditório e a ampla defesa. Reitera todos os pontos argumentados em sua defesa para rebater o auto de infração.

Sendo assim, após discussão sobre a matéria, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à INFAZ CENTRO SUL, fls.88/89, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

PELA INSPETORIA

Intimasse o Autuado, contra recibo, concedendo um prazo de 30 (trinta) dias, para com base no levantamento fiscal ajustado pelo Autuante, fls.31/74, elaborasse demonstrativo apontando objetivamente, as notas fiscais que permaneciam de forma indevida no levantamento fiscal, conforme alegado em sua manifestação fiscal.

PELO AUTUANTE

Caso o Autuado cumprisse a solicitação retromencionada, apreciasse as alegações defensivas, de forma fundamentada, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99. Caso fosse realizado novo ajuste, deveria ser elaborado novo demonstrativo de débito, a ser entregue ao Autuado, contra recibo, concedendo o prazo de 10 (dez) dias, para ele querendo, se manifestar.

O Autuado se manifesta às fls. 95 a 124. Repete as determinações da 3ª Junta de Julgamento Fiscal para a realização de diligência fiscal.

Assim, aponta no levantamento fiscal a inserção indevida de notas fiscais referente à manutenção de caminhões e veículos no transporte de mercadorias. Operações consideradas internas, portanto, impossibilidade de exigência de diferencial de alíquotas. Neste ponto, é preciso destacar que os caminhões da Autuada fazem entregas no território nacional e precisam de manutenção no local onde ocorrem os defeitos ou onde se faz necessária a manutenção.

Em sendo assim, registra a necessidade de aquisição de *disco tacógrafo, calha volvo, chicote bobina, lonas de freio e de uma série de peças para a manutenção no local*. Cita as notas fiscais 74.486, 116.685, 76492, 1.080.176, 3102, 77959, 80133, 80249, 80319, 81213, 1970732, 1972863, 83144, 83355, 80249, 84286, 2004583, 16982, 85752, 517558, 172213, 24383, 86813, 86840, 31188, 87095, 521638, 316932, 3307, 89219, 90511, 52940, 3475, 203531, 24756, 948, 3571, 85609, 1831, 24259, 1438140, 306950, 58631, 58847, 26838, 23507, 346143, 251785, 106662, 3759, 3771, 23946, 35497, 316932, 3307, 89219, 356719, 35886, 112651, 3949, 55889, 4006, 57190, 4057, 57968, 59071, 4135, 60581, 14508, 64258, 92303, 64870, 12120, 65195, 883, 4489, 66036, 3011, que representam a aquisição de peças e mercadorias para manutenção dos veículos.

Dito isto, aduz que estas operações não foram destinadas ao território baiano, mas sim aplicadas à manutenção dos veículos que transitavam em outras unidades da federação, esgotando a circulação interestadual, cuja prestação de serviço incide o ISS. São, portanto, consideradas operações internas daquelas unidades, sendo indevida a diferença de alíquotas, como ressoa de consultas que cita: Consulta SEFA/PR Nº 49/2020 - Consulta nº 17641/2018 - Estado - São Paulo.

Registra a conclusão destas consultas: “ (. . .) assim, no caso de aquisição e aplicação de peças e partes em seus caminhões realizadas em outros Estados, não deve haver recolhimento do imposto referente ao regime da substituição tributária tampouco do diferencial de alíquotas ao Estado de São Paulo, por tratar-se de uma operação interna realizada em outro Estado. ”

Diante do exposto, requer a exclusão das notas fiscais indicadas.

Sobre a inaplicabilidade da exigência de diferencial de alíquotas sobre insumos da atividade agroindustrial. Sobre a aplicação do ICMS diferença de alíquotas reproduz o art. 4º, inciso XV da Lei Estadual 7.014/96 vigente.

Explica que o lançamento fiscal pegou bens e mercadorias adquiridas para aplicação e utilização na produção agroindustrial, portanto, insumos, para de uma forma totalmente genérica classificá-los como ativo permanente.

Destarte, para compreendermos a exclusão das mercadorias e bens relacionados nas notas fiscais do demonstrativo da Diferença de Alíquota do ICMS- DIFAL, há a necessidade de se entender a definição de insumo. Reproduz este conceito. Diz haver um equívoco, de certa forma comum, ao

se classificar mercadorias como de uso, consumo e até mesmo ativo permanente, haja vista que representam insumos de utilização direta na produção.

Material de uso e consumo é tudo aquilo que indústria utiliza / 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. (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 (produto secundário) ou que venha a integrar o produto final (*matéria-prima ou produto intermediário*) realizadas pelo estabelecimento industrial em sua produção de polpas e outros produtos. 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 agroindustrial. O insumo é, portanto, composto tanto como fator de produção (máquinas, peças e implementos), como matéria prima.

Sintetiza 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 agroindustrial são todos os elementos que tenham relevância à produção do produto final, compreendendo, entre outros, como insumos agrícolas, os combustíveis, máquinas, veículos, câmaras frias, peças de reposição e implementos e os materiais empregados ou consumidos no processo de produção. Sobre a matéria cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Conclui que tudo o que for relevante ou essencial para o desenvolvimento da atividade econômica e/ou do processo de produção agroindustrial enquadra-se no conceito de insumo 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. Ainda que não se esteja discutindo a questão da possibilidade de crédito ou não, do ICMS pelo produtor sobre os insumos, é de suma importância se afirmar que os insumos compõem e integram, inegavelmente, o custo do produto produzido.

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.

No caso concreto, diz que ao analisar os demonstrativos verifica da própria nomenclatura dos bens e mercadorias que são classificadas, na verdade, como insumo. No demonstrativo da cobrança de diferencial de alíquotas do ICMS foram inseridas indevidamente, a aquisição de *peças de manutenção de maquinário, bomba de óleo, carroceria frigorífica*, hoje de cunho essencial à atividade agroindustrial por garantir a otimização da exploração das vastas áreas plantadas, o que seria impraticável dada as extensões de áreas plantadas. Os implementos agrícolas significam um incremento da produtividade. Os insumos indicados nas planilhas são, portanto, essenciais e diretamente ligados à atividade agroindustrial do impugnante.

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

Salienta que trazendo para o caso concreto, apesar de haver um levantamento, não houve a distinção entre os materiais que são insumos dos que seriam ativo fixo, resultando na indicação

de insegurança quanto à classificação dos bens e mercadorias sobretudo por se tratarem, na verdade, de insumos da atividade agroindustrial.

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

Frisa que o estranho ao feito é necessário, tendo em vista que o Auditor Fiscal que efetivou o lançamento está “contaminado” por todo seu roteiro de auditoria e se necessita de alguém com maior independência e imparcialidade para que a diligência cumpra a sua finalidade de comprovar e classificar as mercadorias e bens como insumos e a inexistência de fato gerador da DIFAL de ICMS, em atenção ao princípio da verdade material. Elabora quesitação. Transcreve o conceito de diligência e perícia.

Diante do exposto, confiando na alta sensibilidade e no espírito elevado dos Julgadores, requer o deferimento da diligência fiscal, por auditor estranho ao feito, e no mérito, seja julgada inteiramente improcedente a infração da ação fiscal.

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

O autuado se manifestou fls.95/124, mas o Autuante não apreciou os argumentos defensivos prestados em decorrência da diligência. Sendo assim, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em nova diligência, fls. 145/146, à INFRAZ CENTRO SUL, a fim de que o processo fosse saneado.

O Autuante presta nova informação fiscal fls.149/150. Diz que em atendimento a diligência solicitada e em face das alegações defensivas, apresenta as seguintes considerações.

Apona que realizada a devida análise dos fatos, entende que razão assiste ao Autuado. Diante disso, elabora novos demonstrativos que apensa a diligência, expurgando os produtos cuja finalidade seria de insumos, bem como, aqueles adquiridos para uso e consumo como partes e peças para manutenção dos veículos que transitavam em outras unidades da Federação.

Ressalta que os novos demonstrativos elaborados fls. 151/178, devendo ser entregues ao Autuado para a devida ciência e manifestação.

A informação fiscal com os novos demonstrativos ajustados, foi encaminhada via AR fls. 210/211 e expirado o prazo regulamentar, o Autuado não se manifestou.

VOTO

Preliminarmente, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal, que serve de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se. Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Sobre o pedido de realização de diligência por estranho ao feito, embora tenha sido realizada pelo próprio Autuante por determinação desta 3ª JJF, verifico que o processo foi convertido em diligência por duas vezes, sendo atendido plenamente, o solicitado pelo defendente, que inclusive tomou ciência das conclusões do Autuante juntamente com os demonstrativos ajustados e não mais se manifestou.

Sendo assim, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de nova

diligência ou perícia a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim, indefiro o pedido de nova diligência/perícia, com fulcro no art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, o defendente foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

O pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas é previsto no art. 155, § 2º, VII da Constituição Federal, e no art. 4º, XV, e art. 17, XI da Lei nº 7.014/96. Ou seja, 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).

A defesa concentrou-se nos seguintes aspectos para rebater a acusação fiscal, apontando que haveria no levantamento fiscal: I) produtos com isenção; II) amostras grátis; III) produtos cuja finalidade seria de insumos e que não estão sujeitos a antecipação parcial; IV) aquisições em empresas optantes do Simples Nacional; e, por fim, V) produtos adquiridos para uso e consumo de partes e peças para veículos. Citou documentos fiscais que em seu entendimento deveriam ser excluídos do levantamento fiscal.

Sobre as mercadorias adquiridas para uso e consumo de partes e peças para veículos, assim dispõe o art. 15, parágrafo 2º, da lei 7014.96:

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

(...)

§ 2º. Para efeito de aplicação da alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, feitos em veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território baiano.

Em sede de diligência fiscal, o Autuante em face das alegações defensivas, e realizada a devida análise dos fatos, declarou que razão assiste ao Autuado. Diante disso, elaborou novos demonstrativos, expurgando as notas fiscais que relacionavam produtos cuja finalidade seria de insumos, bem como, mercadorias isentas, amostras grátis, aqueles adquiridos para uso e consumo como partes e peças para manutenção dos veículos que transitavam em outras unidades da Federação. Além disso, recalculou o valor do ICMS, acaso devido nas operações de aquisição junto a empresas optantes do Simples Nacional. Elaborou novos demonstrativos apensados fls. 151/178.

Analisando os elementos que compõem o presente processo, especialmente as alegações e provas trazidas pelo defendente, acato as conclusões do Autuante, visto que estão em conformidade com as provas apresentadas pela defesa e com a legislação de regência.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº **298951.0008/22-4** lavrado contra **MARQUES FAIR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE POLPAS DE FRUTAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 79.039,16**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “f”, inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

