

**A. I. Nº** - 300200.0020/17-9  
**AUTUADO** - EMBRAC - EMPRESA BRASILEIRA DE CARGAS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ CARLOS ALMEIDA DE ABREU  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 08.10.2018

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0140-05/18

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Efetivamente não se trata de insumos, posto que o artigo 93, inciso V, “b” do RICMS/BA, define como material de uso e consumo as “mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96), o que se aplica por inteiro na acusação fiscal.” Infração procedente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 03/08/2017, exige ICMS no valor de R\$108.550,96, e multa de 60%, em razão falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, inerente a vários meses dos exercícios de 2013, 2014 e 2015 e 2016. Inclusive de notas fiscais não registradas na escrita fiscal, conforme planilhas, Livro Registro de Entradas, Notas Fiscais de entradas e livro Registro de Apuração do ICMS.

O autuado apresenta, tempestivamente, peça impugnatória ao lançamento de ofício, às fls. 93 a 110, na qual, esclarece que é sociedade empresária com fins lucrativos, que tem como principais atividades a prestação de serviço de transporte de cargas de produtos perigosos ou não, dentro do Estado e também interestadual.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, por ofensa aos princípios da legalidade, razoabilidade, motivação, ampla defesa e contraditório. Aduz que a exigência tributária deve ser realizada mediante a efetiva verificação da ocorrência do fato gerador e cálculo do tributo devido nos moldes legais, sob pena de nulidade, consoante o disposto no Art. 142 do CTN. Pontua que a doutrina é forte, no sentido de que o lançamento deve respeitar uma ordem lógica de investigação e, principalmente, deixar claro ao contribuinte os critérios utilizados pela fiscalização para lançamento do imposto, sob pena de ser extinto pela nulidade, conforme Arts. 111 e seguintes da Lei 12.209/2011, os quais reproduz. Assim, a inexistência de qualquer relatório no Auto de Infração, evidencia a violação aos dispositivos supramencionados. Diz ser evidente que o lançamento não se baseou em dados seguros e irrefutáveis, como exige o Art. 142 do CTN, assim como o Art. 129 da Lei 3.951/81, c/c o Art. 108 da Lei 12.209/2011, que têm como imprescindível, a exatidão dos elementos essenciais que compõem o Auto de Infração, sob pena de nulidade. Traz decisões no âmbito do Tribunal Administrativo Fiscal Federal e cita a doutrina na pessoa da jurista Maria Sylvia Zanella de Pietro, a qual defende que o princípio da motivação exige que a Administração pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões.

Argumenta que trata-se, pois, de evidente preterição do direito ao contraditório e ampla defesa do contribuinte, sendo causa patente de nulidade, pela total falta de segurança quanto à natureza da infração, pelo que requer seja o AI cancelado em sua totalidade.

Ainda em preliminar, invoca a ininteligibilidade e confusão dos cálculos, sendo que os cálculos trazidos no demonstrativo de débito são de impossível compreensão, e engloba situações

tributárias diversas, dentro de uma mesma sistemática de cálculo, também incerta. Ademais, a autoridade fiscal indicou valores de bases de cálculo mas não demonstrou como chegou a tais valores, em verdade criou uma base de cálculo inexistente, já que os valores não correspondem à somatória das notas fiscais referentes ao período. Também aponta que no Auto de Infração verifica-se a aplicação da alíquota cheia de 17%, quando o próprio Auditor na descrição da infração descreve “deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”, e assim deveria ter exigido a diferença entre a alíquota cheia do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável a cada caso, de acordo com o Estado remetente.

Reclama que há falta de capitulação legal da atualização monetária e da falta de indicação do índice aplicado, fato que fere o princípio da legalidade estrita, no qual o lançamento deve indicar com precisão qual o dispositivo legal no qual se baseia a exigência fiscal, em todos os seus níveis, seja quanto ao valor do principal, quanto aos juros ou à multa aplicada, para que o contribuinte tenha condições de exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa, conferindo a validade da norma aplicada. Assim, constata-se uma omissão no que se refere à capitulação dos juros legais exigidos, impossibilitando ao contribuinte conferir a existência e os termos da norma aplicada, o que leva ao cancelamento do AI, uma vez que restou prejudicada a conferência dos cálculos de todas as competências lançadas.

No mérito, após descrever os dispositivos que foram dados como infringidos, diz que da sua leitura constata-se que o “diferencial de alíquota”, somente seria devido nas efetivas “aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Aduz que da análise dos documentos que instruem o lançamento, identifica-se duas operações: a) transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade e b) compra interestadual de materiais para uso e consumo, as quais, contudo, não poderiam dar azo ao lançamento ora impugnando, pelas razões que passa a expor.

A primeira é a inaplicabilidade do diferencial de alíquotas nas transferências, posto que não se caracteriza a aludida previsão legal, de circulação de serviços, e não incide o ICMS nestas operações.

Ao analisar o Auto de Infração e a relação de notas fiscais colacionadas pelo auditor, constata-se tratar-se, em sua maioria, de mera transferência de materiais de uma unidade para outra do mesmo contribuinte, o que não poderia ensejar a incidência do “diferencial de alíquotas”.

Nesse sentido, sendo o ICMS um imposto não cumulativo e como as transferências se deram para consumo do estabelecimento destinatário, este não tomou o crédito do imposto, não podendo ser penalizado pelo débito do imposto. Traz jurisprudência de Tribunais de Justiça, em que, em situações como esta, não há o fato gerador do ICMS. Aliás a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, não deixa dúvidas a respeito da matéria. Transcreve a relação de notas fiscais relativas às transferências efetuadas no período, as quais seguem anexas à presente defesa.

Destaca ser importante observar que das notas fiscais relacionadas, as de número 856 e 857, foram equivocadamente submetidas à tributação do diferencial de alíquotas. Assim, recolheu indevidamente o valor equivalente ao diferencial de alíquota sobre uma operação de transferência, o que será objeto de pedido de restituição.

Contudo, além das situações em que houve a mera transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, as demais operações relacionadas no Auto de Infração estariam sim, sujeitas ao diferencial de alíquota, por consistirem efetivas aquisições (compras) interestaduais realizadas pela autuada. Porém, o próprio auditor fiscal já reconheceu os respectivos valores já pagos pela impugnante por meio de débito em conta gráfica, o que pode ser constatado no exame dos livros fiscais. Contudo, a base de cálculo considerada para fins de tributação do diferencial de alíquotas restou equivocadamente majorada, o que também configura a nulidade do Auto de Infração, senão sua total improcedência.

Requer a nulidade do Auto de Infração, ou pela apreciação do mérito a sua improcedência.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 168 a 172, e após descrever as razões da defendente passa a esclarecer os pontos contestados como segue.

Aduz que o presente lançamento tributário foi elaborado com observância de todos os princípios legais e constitucionais, especialmente o direito de ampla defesa e do contraditório, sendo que a empresa foi intimada através de DTe para apresentação de documentos fiscais relativos ao período de janeiro/2013 a dezembro/2016, folha 07 do PAF.

Após execução da fiscalização, a autuada tomou ciência do lançamento tributário em 08/08/2017 e recebeu cópia de todos os documentos gerados durante a ação fiscal, inclusive um CD com todas as planilhas elaboradas.

Sustenta que a infração é muito simples e está descrita de forma clara e objetiva, não cabendo alegar dificuldade de compreensão ou de entendimento, a menos que se tratasse de uma pessoa totalmente desprovida de qualquer conhecimento na área fiscal, e mais que isso, sem capacidade de discernimento.

As planilhas de fls. 08 a 28 são bem claras e cristalinas, pois ali constam os dados dos documentos fiscais (NFe), como número, data de emissão, unidade federada de origem, CFOP, descrição do item, etc.

Constam também nas planilhas os valores das notas fiscais, a alíquota interna no Estado da Bahia, e as alíquotas interestaduais, de acordo com a origem da mercadoria, 7% ou 12%.

Observa que o cálculo só é um pouco mais complexo para o exercício de 2016, fls. 29 a 31, em virtude de alterações na legislação, mas que o contribuinte já deveria ter conhecimento.

Pensando nisso, a própria SEFAZ fez constar em sua página na Internet, no item “Perguntas e Respostas”, esclarecimentos e a forma de cálculo do Diferencial de Alíquotas, a partir do exercício de 2016. Transcreve os itens 11 e 12, com as perguntas e respostas que ali constam.

Diferentemente do que alega a autuada, as operações de entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para uso e consumo do próprio estabelecimento, estão entre as hipóteses de incidência do imposto, ainda que se trate de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Ressalta que, no caso de transferência de materiais de uso ou consumo, que foi objeto da autuação, deve ser pago o diferencial de alíquotas, uma vez que a incidência do imposto é em decorrência, tanto da aquisição como da entrada de mercadorias no estabelecimento, conforme previsto no art. 2º, inciso IV, art. 4º, inciso XV e art. 17, inciso XI e seu § 6º, todos da Lei 7.014/96, os quais transcreve.

Traz a ementa de julgamento de Recurso proposto à Câmara de Julgamento Fiscal que manteve decisão de 1º grau, Acórdão CJF Nº 0296-12/09, e esclarece que cada estabelecimento comercial é considerado contribuinte autônomo, para fins de exigência do ICMS, ainda que pertencentes ao mesmo contribuinte.

Destaca que no presente lançamento tributário, foram identificados com clareza, o sujeito passivo, o fato gerador do imposto, o montante do débito, e a infração transcrita de forma clara e objetiva, com o devido enquadramento legal.

Conforme previsto no demonstrativo de débito, o débito está sujeito à correção monetária, acréscimo moratório e/ou redução de multa, de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito. Índices previstos na Lei 7.014/96 e na Lei 3.956/81.

Assim, a infração está tipificada e embasada na legislação tributária estadual, tendo sido assegurados, entre outros, os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

## VOTO

Destaco inicialmente que o Auto de Infração em análise obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Aprovado pelo Decreto 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, “Do Auto de Infração”, Arts. 38 a 47, que contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária

principal, o demonstrativo de débito tributário, com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento da imputação que está sendo feita ao contribuinte, foi feita de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa do contraditório e da segurança jurídica, pelas razões que analiso.

O princípio da legalidade tem como norteador o fato de que ninguém está obrigado a fazer ou a não fazer algo senão em virtude de lei, enfim a atividade processual tributária desenvolve-se, como não pode deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. E nessa esfera legal, o Auto de Infração fundamenta-se nas disposições da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, a Lei 7.014/96, e o Regulamento do ICMS, vigente à época dos fatos geradores do ICMS.

A motivação é a formalização dos motivos, sejam abstratos, sejam concretos, para a prática do ato administrativo de lançamento, ou seja, ao motivar um ato, o agente público externa o motivo para a sua prática. No presente caso, o motivo encontra-se claramente descrito na acusação fiscal: “Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório foram estritamente observados, consoante dispõe a Constituição Federal de 1988, em que aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes (CF, Art. 5º, inciso LV). Assim, a resolução deste conflito de interesses está tendo a participação dos interessados para legitimar o seu resultado final. Em todos os atos processuais desta lide, houve a participação e o conhecimento dos interessados, os quais articularam as suas pretensões com vistas à comprovação dos fatos, sobre os quais, ao final, querem ver assegurada a manutenção ou a reforma do Auto de Infração.

Deste modo, o princípio do contraditório, embora não se confunda com a ampla defesa, pode ser considerado um desdobramento desta, segundo o qual deve ser dada ciência às partes do que se faz ou que se pretende seja feito no processo, abrindo-se então a possibilidade de cooperar e de contrariar. Tudo visando ao máximo equilíbrio da decisão final, ou da sentença.

No que concerne à segurança jurídica, princípio positivado no caput do Art. 5º da CF, este dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, de preclusão e de coisa julgada, etc. Constatado que foram e estão sendo estritamente observados pela Administração Tributária. Destaco que o princípio da segurança jurídica tem que conviver em harmonia com o princípio da justiça, inclusive como meio de pacificação das relações humanas, dando-lhes maior previsibilidade e estabilidade.

No que concerne ao princípio da razoabilidade, que se encontra implícito na Constituição Federal e pode ser deduzido de seu art. 5º, inciso LIV, diz respeito à conduta do Poder Público e passou a exercer influência sobre a ordem jurídica como um todo. No dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “assim como a proporcionalidade, a razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público quando estes tenham uma finalidade lícita, mas empreguem na consecução dessa finalidade meios não admissíveis, seja porque excessivos, seja porque desviados” (Processo Tributário, 3ª Ed. Fl. 23). A razoabilidade pode ser usada na aplicação de regras jurídicas, assemelhando-se nesse caso, à equidade.

Para alcançar tal desiderato, e promover a justiça fiscal, mais equânime possível, o RPAF/99, dispõe no Art. 153, que “O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.” e no Art. 158: “As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser

reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento do tributo.”

Não vislumbro que tenha ocorrido violação às garantias fundamentais do contribuinte, no decorrer da lavratura do Auto de Infração nem do processo administrativo fiscal até o presente momento. O autuante observou as regras legais na execução do trabalho de fiscalização, e o contribuinte foi cientificado de todos os atos administrativos que culminaram na lavratura do Auto de Infração em lide.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento da imputação que está sendo feita ao contribuinte, feita de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório, nem quanto aos demais, mencionados pelo defendente.

Assim, a resolução deste conflito de interesses está tendo a participação dos interessados para legitimar o seu resultado final. Constatado que em todos os atos processuais desta lide, houve a participação e o conhecimento dos interessados, os quais articularam as suas pretensões com vistas à comprovação dos fatos sobre os quais, ao final querem ver assegurada a manutenção ou a reforma do Auto de Infração.

Quanto à multa aplicada, está prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, e pode sofrer redução prevista nos Arts. 45 e 45-B da Lei 7.014/96, em função da data de quitação do débito. Portanto, obedece ao princípio da legalidade por estar tipificada na Lei Estadual do ICMS.

Deste modo, não acolho as preliminares de nulidade, por tais razões, trazidas pelo defendente, e concluo que o Auto de Infração encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

No que concerne aos acréscimos moratórios, questionados pelo defendente, os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares sujeitam-se ao disposto no art. 102 do CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DA BAHIA, COTEB, Lei Estadual nº 3.956/81, recepcionado pelo Art. 51 da Lei 7.014/96.

Na infração, está sendo exigido ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

Verifico com base nas notas fiscais objeto da autuação, que na infração está sendo exigido ICMS referente ao DIFAL, de produtos tais como placa, enxada, abraçadeira, tubo escap, válvula, coxim, lâmpada, pneus, lonas, dentre outros, portanto, bens para uso e consumo do estabelecimento, ou seja, *“mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96), o que se aplica por inteiro na acusação fiscal”*. Tratam-se de peças sobressalentes, pneus, acessórios de veículos, ou seja, bens de consumo.

Compreende a infração os meses de 2013, 2014 e 2015, cujo demonstrativo encontra-se nas fls. 08 a 28, e nos meses de junho e dezembro de 2016. No período de 2013 a 2015, a fiscalização apurou a base de cálculo, aplicou a alíquota interna e deduziu o ICMS de origem.

Quanto aos meses relativos ao exercício de 2016, a base de cálculo foi encontrada com fundamento no art. 17, XI da Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016, qual seja:

Art. 17....

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação 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.*

Por ter uma forma de cálculo mais complexa, a SEFAZ fez constar em sua página na Internet, no item Perguntas e Respostas, os esclarecimentos e a forma de cálculo do Diferencial de Alíquotas, a partir do exercício de 2016, cujo acesso é possível a todo contribuinte, como segue:

*11. Qual a metodologia que deverá ser aplicado para apuração do ICMS de diferença de alíquota - DIFAL sobre o material de uso ou consumo? Para determinação da base a ser utilizada para fins de cálculo da diferença de alíquota nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final (contribuinte ou não do imposto), deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na Unidade Federada - UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, do artigo 17º da Lei Estadual n.º 7.014/96 (redação introduzida pela Lei Estadual n.º 13.373/15).*

*De acordo com essa regra, a DIFAL devida nas aquisições de material de uso ou consumo passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, então, expurga-se o ICMS da alíquota do estado de origem (contidos os acréscimos dispostos no § 1º do artigo 13º da Lei Complementar n.º 87/96), e com tributação final do Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da Unidade Federada de destino).*

Constato que, acertadamente, esta foi a metodologia utilizada pelo autuante, para o exercício de 2016.

No que concerne ao argumento de que as operações de transferências originadas de outros Estados da Federação, não estariam sujeitas ao pagamento do DIFAL, este não encontra respaldo na legislação, haja vista que considera-se entrada para efeitos de DIFAL, qualquer que seja o modo de aquisição do bem de consumo. Logo, deve ser pago o diferencial de alíquotas, uma vez que a incidência do imposto é em decorrência, tanto da aquisição como da entrada de mercadorias no estabelecimento, conforme previsto no art. 2º, inciso IV, art. 4º, inciso XV e art. 17, inciso XI e seu § 6º, todos da Lei 7.014/96.

Ademais, para efeitos de incidência do ICMS prevalece o princípio da autonomia dos estabelecimentos. A Súmula 166 foi editada antes da LC 87/96, logo considera-se fato gerador, por aquisição de terceiros, ou por transferências interestaduais.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300200.0020/17-9**, lavrado contra **EMBRAC EMPRESA BRASILEIRA DE CARGAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$108.550,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR