

**A. I. Nº** - 206888.0002/18-2  
**AUTUADA** - DOW BRASIL IND E COM DE PROD QUIMICOS LTDA  
**AUTUANTE** - JOSÉ OLIVEIRA DE ARAUJO  
**ORIGEM** - DAT/NORTE IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21/01/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0169-03/18**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇAS ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E AS INTERESTADUAIS. DIFAL. FALTA DE LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL. No que concerne à falta de lançamento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais (DIFAL), ainda não há previsão legal para que se deixe de exigir o tributo, quando do cometimento da infração não resultar a denominada repercussão financeira (o saldo continuar credor, mesmo com os estornos correlatos). Deduzidos os valores relativos ao imposto comprovadamente lançado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO.**

Cumpra inicialmente, frisar que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, notadamente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

A cobrança está pautada na seguinte infração:

#### **Infração 01 – 06.05.01**

Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

O montante reclamado importa no valor histórico de R\$508.925,25 e diz respeito aos meses de janeiro a junho de 2014, agosto a dezembro do mesmo ano, janeiro a junho de 2015 e agosto a dezembro do mesmo ano.

A irregularidade teve como enquadramento legal o desrespeito ao art. 4º, XV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, com multa de 60%, na forma do art. 42, II, “f”, da lei atrás mencionada.

Junta o preposto fiscal relação dos DAEs (fls. 08/11) em nome da empresa nos anos de 2014, 2015 e 2016, extraída dos sistemas corporativos da Sefaz, notas fiscais consignando transferências de saldos credores de ICMS vindos da filial de CNPJ 60.435.351/0020-10 (fls. 14/21 e 38), demonstrativos intitulados “DMA-Apuração e Informações Complementares” (fls. 22/33 e 41/53), termo de encerramento de fiscalização (fl. 54), reiteração de intimação para entrega de livros e documentos (fl. 55) e mídia eletrônica (fl. 56) onde constam as notas fiscais de aquisição que serviram de base para a autuação, cada uma com mês, ano espécie, data de emissão, número do documento, Estado de origem, CFOP, descrição do item, código de situação tributária valor líquido do item, diferença entre a alíquota interna e a interestadual e o valor devido correspondente, dentre outras informações.

Ciente do auto de infração em 19/01/2018, ingressou a empresa com a contestação (fls. 60/69) em 21/3/2018, afirmando de logo ser ela tempestiva.

Nela está dito que o estabelecimento autuado dedica-se a explorar a extração da salgema, insumo para a produção do cloro e da soda cáustica.

Ao argumento de que a infração inexistiu, pondera a defendente que a diferença de alíquota – Difal fora apurada e recolhida espontaneamente, fato que pode ser comprovado mediante a análise do Livro de Registro e Apuração do ICMS.

E ilustra (fl. 65) sua afirmativa dizendo que, em dezembro de 2014, sob a rubrica “outros débitos”, lançou a Difal de R\$215.890,31, levado para a apuração do saldo do imposto a recolher, inclusive em montante superior àquele cobrado no lançamento de ofício, isto é, R\$215.455,44. Naquele mês, o saldo a recolher montou R\$725.582,76, pago através da guia correspondente (fls. 10, 2ª linha, 96 e 97).

Reitera que idêntico procedimento ocorreu em todos os meses que foram objeto da autuação, elaborando quadro sintético à fls. 66/67.

Arremata apontando que, durante os meses consignados no auto de infração, o total recolhido foi de R\$521.135,03, ao passo que o valor reclamado foi de apenas R\$508.925,25.

Por outro lado, sustenta que exclusivamente nas competências de maio, julho, novembro e dezembro de 2014 apurou-se valor a pagar, sendo que nos demais meses acusou-se saldo credor, particularidade a ser levada em consideração no julgamento.

Isto porque, pela sistemática do conta-corrente fiscal de débitos e créditos fiscais, mecanismos que bem servem à não-cumulatividade, haveria a necessidade de refazimento da escrita fiscal para averiguar-se se ocorreu repercussão financeira e, conseqüentemente, prejuízo ao erário estadual, segundo inteligência do art. 142 do CTN e art. 18 do RPAF-BA.

Pede, como consequência lógica, na hipótese de haver débitos de ICMS, a reconstituição da escrita fiscal da empresa e, de modo geral, a improcedência do lançamento de ofício.

Junta procuração (fl. 72), identidade funcional do seu patrono (fl. 71) e, alternadamente, registros de apuração do imposto e guias de recolhimento (fls. 100/131).

Face a aposentadoria do autuante, fiscal estranho ao feito produz informativo fiscal (fls. 135/138), no qual reconhece em parte as alegações defensivas, já que identificou no campo “DEBAJUSTAPUR” alguns recolhimentos da Difal, procedendo à elaboração de nova planilha de débito, a partir da qual remanesceram as seguintes diferenças, em reais:

• Março 2015	292,38
• Maio 2015	3.378,81
• Junho 2015	1.852,70
• Dezembro 2015	8.683,43
Total	14.207,92

Assim, termina seu posicionamento reduzindo o montante original da dívida para R\$14.207,92, pedindo pela procedência parcial da acusação fiscal.

Para prestigiar o contraditório, novo levantamento do débito foi entregue à empresa que ofertou nova manifestação (fls. 146/150), pronunciando-se detidamente sobre tais valores remanescentes.

Com efeito, para maio de 2015, afirmou que para as NFs 159.380 e 18.978, as bases imponíveis corretas seriam de R\$63.162,95 e R\$53.159,47, respectivamente, em decorrência de uma suposta redução de base de cálculo prevista em Convênio.

Para junho de 2015, asseverou que a revisão fiscal considerou em duplicidade a NF 159.380, já contemplada no mês de maio de 2015, de sorte que em julho de 2015 providenciou a anulação da Difal pela rubrica “estorno de débito”.

Para dezembro de 2015, garantiu que a base impositiva correta para a NF 27302 seria de R\$239.965,68, em decorrência de uma suposta redução de base de cálculo prevista em Convênio.

Na sua réplica (fls. 160/161), o fiscal estranho ao feito ratifica as argumentações anteriores, aduzindo ainda que não se citou o número do Convênio que autoriza a redução da base de cálculo e que, mesmo assim, tal redução não interfere no cálculo da Difal devida para o Estado de destino; quanto à duplicidade de lançamento, lembra que foi a própria autuada quem cuidou de providenciar o estorno do débito.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o meu voto.

#### **VOTO VENCIDO**

Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O lançamento de ofício atende aos requisitos de lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

Apesar da autuada afirmar que foi notificada do lançamento numa segunda-feira, 19/01/2018, tal data, na realidade, caiu numa sexta-feira, passando a iniciar a contagem do prazo no primeiro dia útil subsequente, vale dizer 22/01/2018. Logo, inexistem problemas de extemporaneidade.

Também não há defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui poderes conferidos pela autuada para defender os seus direitos no PAF sob exame (fls. 69, 71, 72).

Prestigiados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Versa a questão sobre a falta de recolhimento do ICMS, do tipo diferença de alíquota (Difal), em face de aquisições interestaduais de bens do ativo imobilizado, promovidas pela autuada.

Não se contesta a destinação das mercadorias objeto da autuação, sendo elas adquiridas para consumo ou para integrar o ativo fixo.

Por outro lado, a defendente alega não ter ocorrido a infração, visto que a fiscalização não considerou os pagamentos de imposto feitos sob esta rubrica.

Efetivamente, há prova nos autos de ter havido alguns recolhimentos, conforme se pode provar do cotejamento entre os registros de apuração do imposto e os ingressos dos valores no sistema corporativo da Sefaz.

Note-se que nos demonstrativos arrolados pelo autuante, não se registra em um só mês recolhimento de imposto a título de diferencial de alíquota.

No primeiro informativo do Estado, fiscal estranho ao feito – chamado para funcionar em razão da aposentadoria do autuante – leva em consideração tais recolhimentos, refaz os levantamentos da dívida em mídia eletrônica e assegura ainda persistirem os montantes abaixo, em reais:

- Março 2015                      292,98
- Maio 2015                        3.378,81
- Junho 2015                      1.852,70
- Dezembro 2015                8.663,43

De sorte que, pelos novos demonstrativos, o crédito tributário cai para R\$14.207,92.

Após dita revisão fiscal, restaram os seguintes documentos fiscais:

Para março de 2015, as NFs 2015, 4443, 2239, 2240, 2242, 2241, 2243, 7493, 26243, 181402, 26707 e 26403.

Para maio de 2015, as NFs 159380, 18979, 18978 e 27249.

Para junho de 2015, as NFs 159380, 3225, 206431 e 53509.

E para dezembro de 2015, a NF 27302.

Instado para pronunciar-se acerca dos novos valores levantados, o contribuinte ponderou o seguinte:

Para março de 2015, nada foi construído como contradita aos valores remanescentes.

Para maio de 2015, as NFs 159380 e 18978 contiveram bens que contavam com redução da base de cálculo prevista em “Convênio” (sic.)

Para junho de 2015, a NF 159380, já considerada no mês anterior, foi lançada em duplicidade, corrigindo-se a anormalidade em julho de 2015, através de estorno de débito.

Para dezembro de 2015, a NF 27302 conteve bens que contavam com redução da base de cálculo prevista em “Convênio” (sic.)

Como réplica, o fiscal designado sustenta que a redução da base de cálculo prevista para a operação não pode ser considerada para efeito de cálculo da Difal em favor do Estado de destino e que, quanto ao lançamento duplo, “...a própria autuada fez o ajuste pertinente...” (sic; fl. 160).

Para facilitar a compreensão, passo a analisar as linhas argumentativas mês a mês.

No tocante a março de 2015, nenhum contraponto ofereceu a autuada.

No tocante a maio e dezembro de 2015, o acordo interestadual a que alude o sujeito passivo é o Conv. ICMS 52/91, que diminui a base de cálculo para bens elencados em seu anexo. Isto vale para os documentos fiscais abaixo, e respectivas NCMs:

NF	NCM	FL/PAF
159380	84818099	152
18978	84137080	154
27302	84137080	156

Reza o citado acordo, naquilo que interessa ao presente PAF:

*“Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:*  
(...)

*II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento)*  
(...)

*Cláusula quinta Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas.*  
(...)

#### ANEXO I

#### CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS 52/91 MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS

10.2 Bombas centrífugas, de vazão inferior ou igual a 300 litros por minuto 8413.70.80

64.4 Outros dispositivos para canalizações, caldeiras, reservatórios, cubas e outros recipientes; árvore de natal 8481.80.99

(fim da transcrição).

Portanto, pela cláusula atrás citada, é cabível reduzir a base imponible da Difal na proporção dos percentuais relacionados às operações internas, isto é, 8,8%, até porque as NCMs dos bens apontados nas notas fiscais atrás destacadas se enquadram no benefício fiscal. Deste modo, será preciso ajustar os levantamentos no particular.

No tocante a junho de 2015, de fato a NF 159380 (que também tem a base reduzida) foi lançada em duplicidade nos levantamentos da fiscalização, de modo que ela precisa ser excluída deste mês para evitar que a difal seja cobrada duas vezes em face da mesma operação.

Entretanto, para as demais notas fiscais identificadas na mídia de fl. 140, a autuada silenciou a respeito, sendo necessário calcular a diferença de alíquota.

Consideradas tais razões, tem-se um novo quadro de valores a serem lançados sob esta rubrica, a saber:

NumDoc	CFOP	VLIqItem	BC RED DIFAL	AliqEfetDifal	DifalDevida	Recolhido	Vlr Devido
mar/15							
4443	2556	7.620,51	7.620,51	10%	762,05		
4443	2556	3.877,46	3.877,46	10%	387,75		
2239	2551	4.244,60	4.244,60	10%	424,46		
2242	2556	4.023,00	4.023,00	10%	402,30		
2240	2556	6.192,00	6.192,00	10%	619,20		
2243	2556	3.484,00	3.484,00	10%	348,40		
2241	2556	5.724,00	5.724,00	10%	572,40		
7493	2551	4.111,40	4.111,40	10%	411,14		
26243	2551	234,40	234,40	10%	23,44		
181402	2551	8.742,45	8.742,45	10%	874,25		
26707	2551	6.962,90	6.962,90	10%	696,29		
26403	2551	322,74	322,74	10%	32,27		
					5553,95	5.260,97	292,98
mai/15							
159380	2551	81.921,79	74.712,67	10%	7471,27		
18979	2551	80,00	80,00	10%	7,30		
18979	2551	96,00	96,00	10%	8,76		
18979	2551	52,00	52,00	10%	4,74		
18979	2551	24,00	24,00	10%	2,19		
18979	2551	36,00	36,00	10%	3,28		
18979	2551	496,00	496,00	10%	45,24		
18978	2551	68.947,39	62880,02	10%	6288,00		
27249	2551	7.399,35	7.399,35	10%	739,94		
18979	2551	30,00	27,36	10%	2,74		
18979	2551	820,00	747,84	10%	74,78		

18979	2551	1.044,42	952,51	10%	95,25		
					14750,38	12.715,89	2034,49
Jun/15							
3225	2556	4.637,60	4.637,60	10%	463,76		
206431	2551	485,00	485,00	10%	48,50		
206431	2551	349,50	349,50	10%	34,95		
206431	2551	651,00	651,00	10%	65,10		
206431	2551	894,00	894,00	10%	89,40		
206431	2551	1.128,00	1.128,00	10%	112,80		
53509	2551	2.645,00	2.645,00	10%	264,50		
					1079,01	7.418,49	(6339,48)
Dez/15							
27302	2556	326.800,04	298.041,64	10%	29804,16		
					29804,16	23.996,57	5807,59

Dos novos saldos remanescentes de Difal constantes no quadro anterior, o crédito tributário diminuiria para R\$8.134,36.

Entretanto, a autuada alegou e comprovou que nestes meses (fls. 123, 125, 126 e 131) a escrita apontava para saldos credores expressivos, suficientes para não proporcionarem qualquer repercussão financeira, mesmo compensando com os débitos finais apontados no quadro anterior. Donde se conclui inexistir, portanto, qualquer prejuízo para o Estado que justifique cobrança do imposto.

Deste modo, constata-se neste PAF apenas o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a escrituração irregular da apuração do ICMS, tendo em vista não terem sido considerados para fins de compensação valores a débito em função do diferencial de alíquota não calculado para algumas notas fiscais.

Assim, sou pela procedência parcial do presente auto de infração, no sentido de imputar à autuada o pagamento de multa no valor de R\$140,00, prevista no art. 42, XVIII, “a”, da Lei 7014/96, pelo fato do contribuinte ter escriturado com defeitos o seu Registro de Apuração do ICMS, ao omitir débitos de Difal desprovidos de repercussão financeira, sem prejuízo da obrigação da autuada em solicitar da unidade de sua circunscrição fiscal autorização para reconstituir a sua escrita fiscal.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço licença para divergir do i. relator, com fundamento nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

O art. 42, VII, “a” da Lei do ICMS/BA, estatui a aplicação isolada (sem imposto) da multa de 60%, sempre que dos créditos fiscais indevidamente lançados na escrita não resultar descumprimento de obrigação principal; ou seja, sempre que, com os respectivos estornos, o saldo continue credor, sem que ocorra o que se convencionou chamar de repercussão financeira.

O § 1º do mesmo artigo estabelece, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o tributo por antecipação, total ou parcial, mas pagar na operação ou operações de saída subsequentes, a dispensa da exigência do gravame que deveria ter sido pago anteriormente, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, também no percentual de 60%.

A PGE/PROFIS, em Pareceres recentes, assentou o entendimento de que a multa tratada no § 1º, decorre de descumprimento de obrigação principal, motivo pelo qual, inclusive, os pedidos de redução e cancelamento não têm sido deferidos, por falta de previsão legal.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II; (...).”*

Do quanto acima exposto, percebe-se que cada vez mais o legislador tributário no Estado da Bahia, está a observar a questão da repercussão financeira e a questão do pagamento ou do não pagamento do tributo ao qual a multa se refere, para determinar a forma com que esta última deve ser aplicada.

Nada mais justo e razoável.

Entretanto, no que concerne à falta de lançamento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais (DIFAL), ainda não há previsão legal para que se deixe de exigir o tributo, quando do cometimento da infração não resultar a denominada repercussão financeira (o saldo continuar credor, mesmo com os estornos correlatos).

Nas hipóteses de que trata o art. 42, VII, “a” da Lei do ICMS/BA, o contribuinte deve ser instado a estornar do saldo existente na escrita, o crédito que foi indevidamente lançado e utilizado, para que aquele permaneça refletindo a realidade fiscal.

A sobredita Lei (nº 7.014/1996; do ICMS/BA), não autoriza que assim se faça nas situações semelhantes às dos presentes autos. Aqui, o sujeito passivo deve ser chamado ao pagamento do imposto para legitimar o crédito, inflado em decorrência do não lançamento da DIFAL.

Na lide em análise, o autuado comprovou ter escriturado a quase totalidade do ICMS lançado, conforme bem observado pelo n. relator no Voto do qual agora divirjo.

Remanesceu tão somente o montante de R\$ 8.135,36, de acordo com a planilha muito bem elaborada no referido Voto, que sintetizo abaixo.

Na assentada de julgamento, o contribuinte apresentou memoriais, assegurando que, diante das argumentações ali contidas, o débito remanesceria no patamar de algumas centenas de reais.

Esta Junta não tem competência para dar liquidez a planilhas referentes a documentos e informações apresentadas na assentada de julgamento, em conformidade com os comandos do RPAF-BA/1999 abaixo transcritos:

*Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*§ 6º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do parágrafo anterior.*

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, na forma a seguir especificada.

Março de 2015 R\$ 292,98

Maio de 2015 R\$ 2.034,49

Dezembro de 2015 5.807,59

TOTAL R\$ 8.135,06

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por maioria, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206888.0002/18-2**, lavrado contra **DOW BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 8.135,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento 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 das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2018.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO VENCEDOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR/ VOTO VENCIDO