

**PROCESSO** - A. I. N° 206886.0010/19-8  
**RECORRENTE** - COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0119-03/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/09/2021

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0212-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. RECOLHIMENTO A MENOS. A defesa cinge-se a invocar a inconstitucionalidade do Decreto nº 13373/15. Esta Instância de Julgamento não possui atribuição (competência), para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, nem de negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MULTA. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. O defendant apresenta provas que elide parcialmente a acusação fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. c) SERVIÇOS DE TRANSPORTES. O sujeito passivo não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. Não acatadas as nulidades arguidas. Indeferido pedido de diligência ou perícia técnica. Negado pedido de relevação ou cancelamento das multas aplicadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, em razão do acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> JJF sob n° 0119-03/20-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2019, para exigir crédito tributário no valor de R\$99.924,47, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01. 06.02.01. deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, por erro na base de cálculo, por ter deixado de incluir o ICMS na sua própria base de cálculo nos termos do Decreto 13373/15 e por excluir materiais de consumo que considerou insumos de produção, nos meses de março de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$80.940,82, acrescido da multa de 60%;*

*Infração 02. 16.01.01. deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, documentos não constam da EFD, nos meses de março a novembro de 2017, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$1.107,89;*

*Infração 03. 16.01.02. deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, documentos não constam da EFD, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$3.715,57;*

*Infração 04. 16.01.06. deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2018, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada, totalizando R\$14.160,19;*

O autuado impugna o lançamento fls.59/79.

A 3<sup>a</sup> JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte

o presente Auto de Infração.

**VOTO**

O Auto de Infração em epígrafe é composto por quatro infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o autuado suscitou nulidade do auto de infração, quer pela incongruência e constitucionalidade da sistemática de cálculo da DIFAL aplicada na presente autuação, quer pela efetiva escrituração das notas fiscais no registro de Entradas.

As nulidades suscitadas deixam de ser acolhidas por falta de fundamento fático e jurídico. Entendo que estas arguições se referem ao mérito e como tal, serão oportunamente apreciadas.

Sobre os aspectos formais, 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 RPAF/99. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais fls. 09/54, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, não acato as nulidades suscitadas, pois 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.

Indefiro de plano, a diligência ou perícia técnica solicitada pelo autuado. Observo que a diligência se presta a esclarecer dúvida porventura existente, mas se para convencimento dos Julgadores não se faz necessária, nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” e II “a” do RPAF/BA, a realização de diligência e perícia pode ser dispensada. Neste caso, entendo que já se encontram presentes no PAF, os elementos necessários e suficientes para decisão sobre a lide, e a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, a infração 01 trata de 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 uso e consumo do próprio estabelecimento, por erro na base de cálculo, por ter deixado de incluir o ICMS na sua própria base de cálculo nos termos do Decreto 13373/15 e por excluir materiais de consumo que considerou insumos de produção, nos meses de março de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$80.940,82, acrescido da multa de 60%.

A matéria encontra-se embasada no inciso XV, art. 4º da Lei 7014/96 e no inciso III, § 4º, do art. 305 do RICMS/BA, in verbis:

*Lei nº 7.014/96*

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

*(...)*

*XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

*Regulamento do ICMS da Bahia/2012:*

*“Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

*(...)*

*§4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

*(...)*

*III – o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”*

*A impugnação a este item da autuação, cingiu-se ao argumento de ilegalidade e constitucionalidade da sistemática da DIFAL aplicada pelo Estado da Bahia. O defendente afirmou que as alterações promovidas pela Lei nº 13373/2015 estabeleceu uma nova e exclusiva base imponível para a incidência do ICMS-DIFAL, sem*

qualquer amparo constitucional e essas alterações trazidas pelo legislador baiano se encontram maculadas de evidentes inconstitucionalidade e ilegalidades.

No presente caso, verifico que a base de cálculo foi apurada, 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 bens para integrar o ativo fixo ou 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 17 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 ou para integrar o ativo permanente 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).

Da leitura dos dispositivos retro mencionados, constato que, acertadamente, esta foi a metodologia utilizada pelo Autuante, para apuração da infração em análise. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda, nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. (art. 167, I e III do RPAF/99). Assim, declaro procedente a infração 01.

Quanto às infrações 02 (16.01.01), 03 (16.01.02) e 04 (16.01.06) que tratam da falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias e serviços tributáveis e não tributáveis, o defendant alegou, que as notas fiscais constantes na planilha “Notas Fiscais de Entradas não Registradas”, se tratam de devolução de mercadorias, que em razão de expediente do próprio Estado da Bahia, sobre estas operações, emitiu novas notas fiscais de Entradas, e o registro destas novas notas fiscais encontram-se devidamente escrituradas.

Em sede de informação fiscal, o Autuante acatou o argumento defensivo afirmando assistir razão ao Contribuinte, visto que o registro das notas fiscais emitidas, decorrentes das devoluções promovidas por empresas inscritas no Simples Nacional que não destacam o valor do imposto, substituem o registro das notas fiscais originais.

Analisando a alegação defensiva, juntamente com o levantamento fiscal observo que se referem as infrações 02 e 03, onde o Autuado apresentou elementos de prova, com o condão de elidir parcialmente estas infrações.

Nesse sentido, acolho as conclusões do Autuante, considerando que estão em consonância com as provas apresentadas e a legislação de regência, e com a exclusão das notas fiscais contidas nas planilhas respectivas, a infração 02 remanesce em R\$ 931,39 e a infração 03 em R\$3.358,26. Quanto à infração 04, não foi apresentado qualquer fato que levasse à modificação ou extinção deste item da autuação. Assim, as infrações 02 e 03 subsistem parcialmente, consoante novos demonstrativos fls.99/111 e a infração 04 é integralmente procedente.

Cabe registrar que em cumprimento ao disposto no § 8º do art. 127 do RPAF/99, não se deu ciência da informação fiscal ao autuado.

O defendant requereu ainda, o cancelamento ou relevação da multa aplicada, alegando inexistência de prejuízo ao erário.

Rejeito este pleito, visto que a multa sugerida pela Fiscalização está corretamente tipificada no art. 42 da Lei 7.014/96, portanto é legal, e conforme expresso no art. 136 do CTN, e no § 2º do art. 40 da Lei 7014/96, sua aplicação independe da intenção do agente. Ademais, com a revogação dos artigos 158 e 159 do RPAF/99, esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação tributária.

Por fim, o defendant requereu ainda, que as intimações sejam feitas sempre, em nome da empresa e do seu patrono, conforme endereços:

a) Color Visão do Brasil Indústria Acrílica Ltda. A/C Ederson J. Capalbo Silva. Estrada Municipal Araçatuba/Prata s/n, Km 9, CEP 16026-850.

b) L. Miyano Advogados, a/c Lumy Miyano Mizukawa. Av. Brigadeiro faria Lima, 2894 Cj. 52 – Jardim Paulistano. CEP 01451-001 – São Paulo – SP – Brasil, sob pena de nulidade.

Observo que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do Autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, a recorrente interpôs Recurso Voluntário tecendo as seguintes razões de defesa.

Diz que, em que pese o entendimento e dispositivos mencionados pela decisão de piso, de fato, há sim a possibilidade de os Tribunais Administrativos afastarem a aplicação de normas ilegais e inconstitucionais.

Traz posicionamentos legais, concluído que na concretude da vida a posição que defende que o administrador, cedo ou tarde, se deparará com a incidência de duas normas escritas e contraditórias em dado caso concreto que deve este, por força das funções de seu cargo, resolver.

Pelo que, exercendo a exegese de quem executa a Lei, se verá o gestor na obrigação de optar entre uma norma em detrimento de outra, usando para isso do processo de solução de conflito aparente de normas de que dispomos hoje, no caso, do critério hierárquico, quando uma norma conflitante seja de magnitude constitucional e a outra seja infraconstitucional.

Traz entendimento da Suprema Corte Constitucional Brasileira, transcrevendo decisão que trata de:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. PROTOCOLO INDIVIDUAL. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA PUBLICIDADE NÃO CONFIGURADA. 1. Falta aos incisos XIII e LVII do art. 5º da Constituição Federal o devido prequestionamento (Súmulas STF nºs 282 e 356). 2. O Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar. Precedentes do STF. 3. É dever da Administração Pública perseguir a satisfação da finalidade legal. O pleno cumprimento da norma jurídica constitui o núcleo do ato administrativo. 4. Concessão de benefício fiscal mediante ajuste entre Administração Pública e administrado. “Protocolo individual”. Instrumento de intervenção econômica que impõe direitos e obrigações recíprocas. Dever jurídico da Administração Pública de atingir, da maneira mais eficaz possível, o interesse público identificado na norma. 5. Princípio da razoabilidade. Hipótese que carece de congruência lógica exigir-se o comprometimento da Administração Estadual em conceder benefício fiscal presumido, quando a requerente encontra-se inadimplente com suas obrigações tributárias. 6. Violação ao princípio da publicidade não configurada. Negativa de celebração de “protocolo individual”. Incontroversa existência de autuações fiscais por prática de infrações à legislação tributária estadual. Interesse preponderante da Administração Pública. 7. Recurso extraordinário conhecido e improvido.*

Aduz que negar ao Aplicador da lei a possibilidade de adequar a norma legal genérica e abstrata a certo caso concreto de sua competência, ou mesmo afastá-la por exceção, para que melhor atenda ao fim social a que se destina esta mesma norma, sob as luzes mais fortes dos princípios que a própria sociedade elegeu como basilares de sua constituição enquanto Estado e Nação, é proibir a própria essência e a razão da existência de um Estado democrático, plural, solidário e fraterno. De maneira que, assim posto, afirma com tranquilidade e com bons fundamentos que, sempre em vistas de caso concreto, com os cuidados legais necessários, pode o Administrador afastar a incidência de uma lei que entenda inconstitucional, deixando assim de aplicá-la.

Traz processos judiciais fazendo analogias às decisões ali tratadas e conclui que não merecem prosperar as razões invocadas pela decisão ora recorrida, no sentido da ausência de atribuição

para apreciar alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade dos atos normativos, devendo, portanto, serem consideradas todos os argumentos trazidos no tópico subsequente, que comprovam a necessidade de afastamento da ilegal e inconstitucional base dupla do DIFAL praticada pelo agente fiscalizador.

Salienta que em 14/04/2015, foi publicada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que, dentre outras modificações, alterou a redação do art. 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal, com o objetivo de possibilitar que os Estados destinatários pudessem receber o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais NÃO contribuintes do ICMS.

Sinaliza que a alteração promovida pela EC nº 87/2015 não modificou, em absolutamente nada, a sistemática do ICMS-DIFAL em relação às operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS, como é o caso da Recorrente. Aponta que essa alteração constitucional apenas modificou o regramento relacionado às operações destinadas a não contribuintes, tendo em vista que o ICMS incidente sobre tais operações deixou de ser calculado e recolhido apenas para o Estado de origem, para passar a ser repartido entre os Estados de origem e de destino.

Para disciplinar essa modificação constitucional (não aplicável, repita-se, às operações realizadas por contribuintes do imposto, como é o caso da Recorrente), foi editado, inclusive, o Convênio CONFAZ 93, de 17 de setembro e 2015, que dispôs sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Informa que a despeito de a EC nº 87/2015 não ter alterado em nada o regramento constitucional já existente relacionado ao ICMS sobre operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto, e de o Convênio CONFAZ 93/2015 apenas dispor sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes, o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 13.373, de 21 de setembro de 2015, modificando completamente a base de cálculo do ICMS-DIFAL sobre as vendas interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS aqui localizados, e através da Lei Estadual nº 13.816, de 21 de dezembro de 2017, alterou a metodologia do cálculo do ICMS-DIFAL, o qual deixou de corresponder a uma mera “diferença de alíquotas” conforme prevê o texto constitucional.

Antes dessa malsinada mudança legislativa, a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de origem e Estado de destino era única, qual seja: o valor da operação na unidade federada de origem. Ressalte-se, inclusive, que com amparo no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, bem como o valor do próprio ICMS (ICMS “por dentro”, calculado com base na alíquota interestadual em obediência ao comando constitucional), há muito tempo já integrava a base de cálculo do próprio imposto nas operações interestaduais destinadas ao Estado da Bahia! No entanto, o ICMS que a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 permitem que integre a sua própria base de cálculo (ICMS “por dentro”) nas operações interestaduais, sempre foi e continua sendo o imposto devido ao Estado de origem, que é calculado adotando-se a alíquota interestadual, jamais o ICMS-DIFAL.

Contesta que as alterações promovidas pela Lei nº 13.373/2015, ao imporem que o ICMS-DIFAL também seja integrado à sua própria base de cálculo, acabaram estabelecendo uma nova e exclusiva base imponível para a incidência do ICMS-DIFAL no Estado da Bahia, diversa e superior àquela definida para cálculo do ICMS devido ao Estado de origem, na qual já estava embutido “por dentro” o ICMS calculado sob a alíquota interestadual. Desta forma, no caso das operações interestaduais, inclusive as que são destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto, o montante do ICMS que deve compor a base de cálculo do imposto é precisamente o imposto devido no Estado de origem, calculado adotando-se a alíquota interestadual (ICMS apurado na saída da mercadoria).

Alega que a interpretação desse CONSEF agride diretamente as disposições Constitucionais consagradas no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CF e não encontra qualquer respaldo na LC nº 87/96, seja pelo fato de que a base de cálculo ali definida é o valor da operação na saída da mercadoria, seja em razão de que o ICMS “por dentro” a que alude a Lei complementar é o ICMS calculado sob a alíquota interestadual, em sintonia com o comando constitucional.

Na infração 02, diz que a Autuação Fiscal alegou que a Recorrente teria deixado de elaborar o registro na escrita fiscal de mercadorias sujeitas a tributação (infração nº 02), não tributáveis (infração nº 03) que entraram em seu estabelecimento e mercadorias ou serviços tomados (infração nº 04). Por meio da comparação dos dados contidos no Livro de Registro de Entradas da Recorrente e aqueles apresentados pelo trabalho fiscal nas planilhas “NOTAS FISCAIS DE ENTRADA NÃO REGISTRADAS”, foram verificadas inconsistências a respeito da apuração realizada pela fiscalização. Em que pese terem sido acolhidos parcialmente os argumentos trazidos na Impugnação, a decisão recorrida não apontou quais foram as notas fiscais que foram excluídas da autuação e, apesar de as provas terem sido trazidas pelo próprio autuado, a dispensa prevista no § 8º, do art. 127 do RPAF/99 cerceia o direito do contribuinte na averiguação das provas pelo agente julgador.

Explica que conforme disposição expressa do artigo 454 do RICMS/BA, havia obrigatoriedade de emissão de nota fiscal de entrada, de mercadoria devolvida por qualquer pessoa física ou jurídica não considerada contribuinte, de modo que no presente caso, as notas fiscais que foram devolvidas advinham de empresas optantes do SIMPLES, que não fizeram o destaque dos tributos em suas notas fiscais de devolução.

Ou seja, apesar de ter sido reconhecida parcialmente a escrituração das notas, nos termos supramencionados, a ausência de indicação expressa de quais notas foram excluídas na decisão acabam por cercear o direito de defesa do Recorrente, pois desta maneira, acrescido ao fato de a diligência e/perícia ter sido indeferidas, o Recorrente não pode efetuar a conferência das exclusões e checar se ainda remanesceram lançamentos indevidos.

Salienta que não houve qualquer redução do item 4 do auto de Infração, o que já se constata o equívoco no trabalho do fiscal em não excluir as notas que foram comprovadas a escrituração. Como exemplo, cita o seguinte: constou no item 4 do Auto de Infração como não escriturada a seguinte nota:

19/10/2018- chave: 142 29181011930220000130550010000001421500050070' BA- Valor R\$ 297,67.

Contudo, a Recorrente já havia provado que para essa nota também foi necessário a emissão de uma nova, a fim de regularizar o creditamento dos impostos incidentes sobre a operação. Veja-se que o Doc. 06 juntado na impugnação mencionava essa nota fiscal, assim como o novo número que foi atribuído a ela, após a emissão: qual seja, Nota Fiscal nº 000002528.

Conclui haver equívocos no levantamento fiscal e que os itens 2, 3 e 4 do Auto de Infração merecem ser ainda mais reduzidos.

Assim, em prol do princípio da verdade material, a Recorrente junta novas provas de que a autuação deve ser ainda mais reduzida. Lista as incongruências, destacando notas fiscais, que constam no auto de infração e que foram devidamente escrituradas no livro de registro de entradas.

Na remota hipótese de permanecerem notas fiscais como não escrituradas e mantidas parcialmente as infrações descritas nos itens 2, 3 e 4, invoca o artigo 113, §2º do Código Tributário Nacional, sinalizando para a necessária harmonização entre a instituição de deveres instrumentais aos contribuintes e a atividade arrecadatória exercida pelo Estado. Entende tratar-se obrigação acessória e que tal desídia deve ser avaliada ter prejudicado, ou não, a arrecadação de tributos.

Destaca que a Recorrente se dispõe a apresentar toda a documentação que a Fiscalização entender necessária, de forma que está desprovida de qualquer intuito de sonegar tributo, o que só

explicita, ainda mais, sua boa-fé. Dessa forma, não há outra conclusão senão pelo cancelamento das penalidades impostas. De todo modo, apenas por argumentar, caso não se entenda pelo cancelamento das multas em debate, há que se impor, via de consequência, a sua gradação ao mínimo legal, ou, subsidiariamente, em patamar que venha a ser decidido pelo Órgão julgador com base em todos os elementos apontados.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Luara Karla Brunherotti Zola - OAB/SP nº 285.438.

Este é o relatório.

## VOTO

No presente Recurso Voluntário, a recorrente questiona a base de cálculo utilizada pela fiscalização, ao exigir imposto por suposto recolhimento à menor do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, notadamente nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado.

Sinaliza a recorrente, que a exigência acima mencionada foi decorrente do entendimento equivocado da autuada, ao aplicar apuração da Diferença de Alíquota divergente do quanto estabelecimento no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96. Complementa, que o dispositivo mencionado foi alterado, e que a referida alteração trouxe a obrigação de realização do cálculo do DIFAL na modalidade “por dentro”, ou seja, com o ICMS incluído em sua própria base de cálculo, e não mais “por fora”, como era até então realizado.

A recorrente impugna a decisão recorrida, salientando que não merecem prosperar as razões invocadas naquela oportunidade, no sentido da ausência de atribuição deste Conselho para apreciar alegação de constitucionalidade e ilegalidade dos atos normativos. Traz posicionamentos de juristas, afirmando que é dever desse Conselho o afastamento da ilegal e constitucional base dupla do DIFAL praticada pelo agente fiscalizador.

Discorre quanto ao Convênio ICMS 93/2015, o qual, dispõe sobre os procedimentos nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra Unidade Federada. Contesta, afirmando que seja pelo Convênio ICMS 93/2015, seja diretamente pela publicação de legislação estadual (Lei nº 13.373/2015), como no presente caso da Bahia, o resultado dessa nova sistemática de tributação gera uma majoração ilegal e constitucional da carga tributária incidente sobre as operações interestaduais de aquisição dos supramencionados bens, destinados ao uso e consumo da recorrente.

A recorrente poderia, pois, invocar a inovação de cálculo, caso o Estado da Bahia não tivesse internalizado a observância ao § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o que não é o caso dos autos. Se observado o art. 17 da Lei nº 7.014/96, é possível verificar disposição específica para o cálculo ora mencionado, senão vejamos:

*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.*

*Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.*

Ademais, quanto ao citado mecanismo de cálculo dos tributos incidentes na operação “por dentro”, saliento que o referido método já foi ratificado pelo STF (Superior Tribunal Federal), onde restou pacificada a legitimidade da citada sistemática do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Diante disso, de fato, muitos contribuintes ingressaram com demandas no judiciário, argumentando que a ausência de Lei Complementar, norma constitucionalmente adequada para

definir as normas gerais de direito tributário, conforme previsão do artigo 146, I, II e III da CF/88, bem como artigo 155, §2º, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da CF/88, ocasionaria a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL, mesmo com os dispositivos adicionados pela EC 87/15.

Ocorre, que diferente do quanto ocorrido em outros Estados da nossa Federação, o Estado da Bahia, por meio de Lei, trouxe o regramento específico para o cálculo em comento.

É, portanto, vedado aos órgãos administrativos de julgamento, deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, baseado apenas no argumento de que houve violação a regras ou princípios constitucionais.

Somente no âmbito do Poder Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até decisão final daquele Poder é presumida.

A recorrente trouxe apenas alegações fundadas em posicionamentos jurídicos, em relação à metodologia de cálculo do fiscal autuante, quanto à Infração 01. Não foram trazidos elementos para desconstituir o lançamento quanto à exclusão de itens inicialmente reconhecidos pela recorrente como insumos de produção, e considerados pelo fiscal autuante, como material de uso e consumo.

Pelo exposto, em razão de fugir da competência deste Conselho a decretação de nulidade por inconstitucionalidade da norma, voto pela Procedência da infração 01.

Quanto às demais infrações 2, 3 e 4, os argumentos defensivos reiteram aqueles já analisados pela decisão de piso.

Naquela oportunidade, o fiscal autuante se manifestou acatando parcialmente os argumentos defensivos, excluindo Notas Fiscais correlacionadas às devoluções promovidas por empresas inscritas no Simples Nacional, que não haviam feito o destaque do ICMS nas notas fiscais de devolução realizadas. Entendeu, pois, que as notas emitidas pela recorrente são suficientes para substituir as notas originalmente emitidas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.

Sinalizo, todavia, que as exclusões ratificadas pela decisão de piso, abarcaram exclusivamente as infrações 02 e 03.

Alega ainda a recorrente, que apesar de ter sido reconhecida parcialmente a escrituração das notas, nos termos supramencionados, a ausência de indicação expressa de quais notas foram excluídas na decisão, acabam por cercear o seu direito de defesa.

Quanto ao impedimento acima mencionado, observo que os novos demonstrativos anexos às fls. 103 a 104, elaborados pelo fiscal autuante em sua Informação Fiscal, apresentam as notas fiscais lançadas por período de apuração, sendo perfeitamente possível identificar as notas fiscais excluídas, se comparado ao demonstrativo original anexo ao presente Auto de Infração às fls. 21 a 23.

A mesma situação se aplica quanto às reduções realizadas no valor exigível da infração 03. Ou seja, se observadas as novas planilhas elaboradas às fls. 105 a 111, é possível a identificação das notas que permanecem lançadas em cada uma das referidas infrações.

Em relação à única nota fiscal sinalizada em peça recursal para aduzir erros nos cálculos do autuante, no tocante à infração 04, sinalizo que a recorrente acostou Livro Registro de Entrada gerado internamente pelo seu sistema operacional, não tendo sido apontado para o referido registro junto ao seu SPED FISCAL.

Quanto ao pedido de diligência, indefiro nos termos do artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” e II “a” do RPAF/BA, notadamente, porque os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do meu convencimento.

Considerando, portanto, que para o presente caso já se encontram presentes os elementos necessários para o deslinde dos fatos, e considerando que a recorrente não trouxe outros elementos capazes de elidir as infrações, julgo desnecessária a diligência proposta.

Quanto às multas aplicadas, foge da competência deste Colegiado a apreciação de redução de multa por obrigação principal, a teor dos artigos 158/159 do RPAF/99.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

### **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 206886.0010/19-8, lavrado contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$80.940,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, “f”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$18.449,84**, prevista no inciso IX do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS