

A. I. N° - 207104.0021/21-1  
AUTUADO - COPPERSTEEL BIMETÁLICOS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
AUTUANTE - LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA  
ORIGEM - DAT METRO/IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 27/07/2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0107-01/22-VD**

**EMENTA: ICMS. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. VENDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. DIFAL.** Autuado não observou a forma de apuração do ICMS devido por substituição tributária referente ao DIFAL, conforme estabelecido no § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96. Retirada a exigência fiscal sobre seis notas fiscais em que ficou comprovada que a operação efetivamente não se realizou. Decadência do direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário referente ao período de março a outubro de 2016. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 19/12/2021, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 697.622,77, em decorrência da retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado (08.49.02), ocorrido nos meses de março a outubro de 2016, de dezembro de 2016 a abril de 2017, de junho, julho, agosto e outubro de 2017 e de janeiro de 2018, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96. O autuante acrescentou que a presente exigência fiscal refere-se ao cálculo feito a menor do ICMS ST (DIFAL) nas vendas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, mas destinadas ao ativo imobilizado ou para uso ou consumo.

O autuado apresentou impugnação contra o Auto de Infração das fls. 36 a 47. Alertou que os fatos acusados neste auto de infração ocorreram entre março de 2016 e janeiro de 2018, ao passo em que a notificação do lançamento de ofício se efetivou, nos termos do artigo 108, § 3º, item III do RPAF no dia 18/12/2021. Assim, considerando que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, § 4º, estabelece como prazo para constituição do crédito tributário o prazo de 5 anos contados a partir da data do fato gerador, concluiu que o crédito tributário que se pretende constituir restou atingido pela decadência. Acrescentou que nos períodos de março a dezembro de 2016 houve o lançamento e o pagamento do tributo em tais períodos, ainda que acusado a menor pela Fazenda Pública e que não há na descrição dos fatos ou no relato da acusação nada no sentido de se acusar o dolo, a fraude ou a simulação. Trouxe decisões do Superior Tribunal de Justiça que vem ao encontro de sua tese.

Explicou que a maior parte das notas fiscais objeto do presente auto de infração correspondem a notas fiscais que não chegaram a ser entregues ao destinatário. Destacou que a legislação do estado de São Paulo, por meio do Decreto 45.490/00, que estabelece o Regulamento do ICMS, prevê, em seu artigo 453, hipóteses em que, quando por qualquer motivo a mercadoria não for entregue ao destinatário, seja emitida, pelo próprio remetente, a nota fiscal de entrada.

Ressaltou que ainda durante a ação fiscal foi alegado tratarem de operações que foram objeto de posterior emissão de nota fiscal de devolução, que não chegaram a ser entregues à COELBA, todavia, a autoridade fiscal entendeu serem passíveis de autuação.

Entende que a nota fiscal de devolução é emitida para anular a nota de saída e devem ser desconsiderados os efeitos tributários da respectiva nota objeto de anulação, não podendo ser cobrado o tributo referente à operação que sabidamente não ocorreu. Juntou DANFEs referentes a parte dos casos em que houve, após a emissão da nota fiscal de devolução, a emissão de uma terceira nota fiscal, em substituição à primeira nota fiscal emitida, como forma de sanear eventual erro

ocorrido na tributação. Apresentou quadro com a relação desses documentos.

Assim, afirmou que se trata, nestes casos, de situações onde ou a mercadoria foi faturada e por qualquer motivo acabou não sendo entregue, ou ainda casos onde foi identificado algum problema na emissão da nota, tendo sido emitida a nota de devolução para anular a primeira nota emitida e posteriormente foi emitida uma segunda. Destacou que as notas fiscais não foram escrituradas pelo destinatário, a Coelba.

Alegou, ainda, que a fiscalização entende que o diferencial de alíquota (DIFAL) deve ser calculado considerando-se o valor do próprio DIFAL em sua base de cálculo, procedimento de cálculo conhecido como “base dupla”, ao passo em que a empresa realizou tal cálculo tendo como base de cálculo o valor da operação, sendo este o cerne da discussão de mérito. Destacou que não há no Protocolo ICMS 104/2009 ou na Lei nº 7014/96, quaisquer dispositivos que alterem a base de cálculo do imposto para a chamada “base dupla”.

Ressaltou que diz o Protocolo ICMS 104/2009: Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste Protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes. § 1º O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

Acrescentou que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece como critério para a determinação da base de cálculo o valor da operação, e o fisco, sem amparo legal, busca alterar tal cálculo de forma a majorar o cálculo do tributo.

Destacou que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, embora em ação tratando de questão do DIFAL – Não Contribuintes, sobre a constitucionalidade da adoção da chamada “base dupla” para o cálculo do DIFAL, em razão justamente da falta de previsão em Lei Complementar sobre tal alteração da base de cálculo do tributo.

Alegou que Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Afirmou que as regras estabelecidas pela EC 87/2015, necessitavam, para gerar efeitos, serem disciplinadas por lei complementar, inclusive no tocante à determinação da base de cálculo. Pontuou que a lacuna legal apontada só veio a ser suprida agora, no ano de 2022, com o advento da Lei Complementar nº 190/22, que, pelo princípio da anterioridade tributária, passa a gerar efeitos apenas a partir de 01/01/2023.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 161 a 165. Explicou que o autuado está localizado no Estado de São Paulo e, com base no Protocolo ICMS 104/2009, é responsável por substituição tributária pelo pagamento do DIFAL nas vendas de mercadorias destinadas aos destinatários, no caso, a Coelba. Porém, deixou de incorporar o imposto a sua base de cálculo, conforme determinava o art. 17, inciso XI, § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Disse que anexou em CD o detalhamento de todas as notas fiscais referidas no demonstrativo de débito. Destacou que a forma de cálculo errada do contribuinte perdurou apenas até janeiro de 2018, sendo a partir desse período calculados pelo autuado nos termos exigidos neste auto de infração.

Quanto à decadência arguida, disse que o imposto foi calculado e recolhido a menor, tratando-se, portanto, de débitos que nunca foram declarados pelo contribuinte, devendo ser considerado o disposto no inciso I do art. 173 do CTN.

Explicou que os fatos que ensejaram a presente autuação são os mesmos do auto de infração nº

207104.0022/21-8, requerendo que sejam julgados em conjunto. O auto de infração referido trata da exigência do ICMS ST relativo às operações subsequentes. Naquele processo constam todas as notas fiscais registradas pela Coelba, sendo por ocasião da apresentação da informação também anexada a este auto de infração para comprovação de que todas foram registradas pela Coelba. Alegou que devoluções de mercadorias deveriam estar acompanhadas por notas fiscais emitidas pelos adquirentes, conforme art. 451 do RICMS.

Quanto ao método de apuração do DIFAL, disse que o autuado passou a calcular corretamente a partir de fevereiro de 2018 espontaneamente, concluindo que essa alegação tem motivações protelatórias do pagamento do imposto.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O auto de infração consiste na exigência de ICMS por substituição tributária relativamente ao DIFAL nas vendas interestaduais de material destinado ao uso ou consumo do destinatário localizado no Estado da Bahia, contribuinte do ICMS.

Da análise do demonstrativo de débito, observo a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste auto de infração em relação aos fatos geradores ocorridos no período de março a outubro de 2016. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido, ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado, para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente auto de infração somente ocorreu no dia 27/12/2021, conforme documento acostado à fl. 33. Desse modo, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os créditos tributários referentes ao período de março a outubro de 2016. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período.

A base de cálculo e a forma de apuração do DIFAL, de responsabilidade do autuado, estavam estabelecidas no § 6º e no inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, que assim determinavam à época dos fatos geradores:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

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.

“§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal”.

Observe que o próprio Protocolo ICMS 104/09, que atribuía a responsabilidade tributária ao autuado, já possuía uma redação onde previa que todos os impostos cobrados do destinatário deveriam compor a base de cálculo, conforme § 1º da cláusula primeira a seguir:

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro,

impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

O autuante apresentou demonstrativo detalhando a apuração do imposto devido (CD à fl. 26), tomando por base as disposições da Lei nº 7.014/97 acima referidas. Assim, era obrigação do autuado observar a legislação tributária da Bahia para aplicá-la na apuração do imposto devido a título de DIFAL para o Estado da Bahia, em conformidade com o método adotado pelo autuante na apuração do imposto devido neste auto de infração, aliás, em conformidade com o próprio procedimento adotado pelo autuado a partir de fevereiro de 2018, conforme atestado pelo autuante.

O autuado apresentou tabela com relação de notas fiscais cuja operação não se realizou e que, por isso, não poderia ser exigido o imposto por substituição tributária. Indicou as respectivas notas fiscais de devolução que foram emitidas e ainda sugeriu que fosse verificado no registro de entradas da Coelba se esses documentos foram escriturados.

O quadro apresentado pelo autuado à fl. 42 traz a relação das notas fiscais de devolução. Entretanto, por consequência da decadência no período de março a outubro de 2016, remanesce a discussão apenas em relação às notas fiscais indicadas no mês de janeiro de 2018. São doze notas fiscais em que o autuado apresentou as correspondentes notas fiscais de devolução que fazem referência a nota fiscal de venda relacionada no demonstrativo de débito.

Porém, das doze notas fiscais, as de nºs 91453, 91493, 91494, 91495, 91496 e 91499 foram registradas na escrituração fiscal pelo destinatário (Coelba), conforme documentação anexada pelo autuante por ocasião da informação fiscal à fl. 233, frente e verso. Assim, apesar de constarem as notas fiscais de devolução emitidas pelo próprio autuado, o registro fiscal efetuado pelo destinatário é prova que a operação foi realizada, sendo devido o pagamento do DIFAL nessas operações.

Entretanto, em relação às notas fiscais nºs 91800, 91801, 91802, 91803, 91804 e 91797, o autuante não trouxe aos autos comprovação da escrituração pelo destinatário, reforçando o argumento trazido pela defesa de que a operação não se realizou, devendo, portanto, ser afastada a exigência de ICMS relativo a esses documentos neste auto de infração.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 421.985,54, referente ao período de dezembro de 2016 a janeiro de 2018, sendo que o valor devido no mês de janeiro de 2018 fica alterado para R\$ 50.224,22.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207104.0021/21-1, lavrado contra **COPPERSTEEL BIMETÁLICOS LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 421.985,54**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

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" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

