

PROCESSO - A. I. Nº 206955.0009/21-1  
RECORRENTE - PRISMAPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0100-05/22-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0379-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. MERCADORIA ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADE DA FEDERAÇÃO. DESTINADA AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Recolhimento a menor entre o DIFAL apurado pelo fisco e o contribuinte, decorrente inclusão do ICMS na base de cálculo, premissa básica do ICMS, respaldada na legislação. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, eis que restritas a alegação de ilegalidade da legislação regente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0100-05/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 17/12/2021 para exigir do estabelecimento autuado, sob Inscrição Estadual nº 056.619.058, o débito de R\$ 62.842,76, inerente a três exações, sendo objeto da peça recursal apenas a **infração 3 – 006.002.001**, no valor de R\$ 48.857,37, sob a acusação de “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*”, nos meses de: fevereiro, julho a setembro, novembro e dezembro de 2017; janeiro a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

*O presente Auto de Infração acusa o cometimento de três infrações, sendo que foi reconhecido na defesa o cometimento das infrações 1 e 2, que ficam mantidas, face à inexistência de controvérsia.*

*Quanto à infração 3, que acusa falta de recolhimento do ICMS-DIFAL nos exercícios de 2017 a 2019, observo que conforme demonstrativos de fls. 30 a 40 (gravado na mídia de fl. 41), em linhas gerais o impugnante alegou:*

- i) Nulidade da autuação em razão de preterição do direito de defesa;*
- ii) Ocorrência de erro material na apuração do ICMS DIFAL;*
- iii) Houve majoração indevida da base de cálculo do ICMS DIFAL, por incidir sobre uma base de cálculo majorada superior ao valor da operação;*
- iv) Impossibilidade da exigência da DIFAL antes da publicação da LC 190/2022;*
- v) A multa aplicada é inconstitucional, por importar em verdadeiro confisco.*

*Quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de que não foi oportunizado explicar durante a fiscalização como procedeu na apuração do ICMS-DIFAL, observo que conforme esclarecido pela autuante na primeira informação fiscal, durante a fiscalização foram emitidos e-mails para a empresa, disponibilizando as planilhas com cálculo do imposto exigido, detalhado por nota fiscal. Também, após a apresentação da impugnação inicial, a autuante prestou duas informações fiscais que foram fornecidas a empresa, inclusive esclarecendo as dúvidas suscitadas quanto à forma que apurou o imposto, tendo o defendente se manifestado duas vezes.*

*Dessa forma, entendo que não ocorreu a preterição do direito de defesa alegado, motivo pelo qual, rejeito a nulidade suscitada.*

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que seja feita intimação ao advogado que representa o estabelecimento autuado, observo que o art. 108 do RPAF/BA, prevê que a intimação ao sujeito passivo ou pessoa interessada acerca de exigência fiscal, quando não for prevista de forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, para o contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e). Portanto, conforme a citada norma, a previsão de intimação é para o estabelecimento autuado credenciado no DT-e, e não constitui nulidade a falta de intimação ao advogado. Fica rejeitada esta nulidade.

Quanto ao argumento de impossibilidade da exigência da DIFAL antes da publicação da LC 190/2022, observo que o § 1º, do art. 6º da LC 87/1996, já previa a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, "... inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto".

Por sua vez, o art. 4º, XV da Lei 7.014/96, define o fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da citada Lei (art. 305, § 4º, III, "a" do RICMS/BA). Portanto, a exigência fiscal tem amparo legal na legislação tributária estadual.

Com relação à alegação de que no julgamento Tema 1.093 de repercussão geral (RE 1287019), o STF manifestou entendimento de que o Convênio ICMS nº 93/2015 carecia de lei complementar disciplinadora, observo que por maioria, foi modulado os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das:

... cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF...

Portanto, as exigências relativas aos exercícios de 2017 a 2019, com lançamento em 17/12/2021 estão amparadas pela Lei Estadual (7.014/96), e regras do Convênio ICMS 93/2015 (LC 190/2015). Por isso, fica rejeitada essa nulidade.

Com relação ao pedido de realização de diligência fiscal para averiguar se o cálculo efetuado pela fiscalização estava correto, observo que foram prestadas duas informações fiscais, nas quais foi esclarecida a forma como foi apurado o ICMS-DIFAL exigido, que foram fornecidas ao impugnante, inclusive os cálculos individualizados de notas fiscais que foram juntadas com a defesa (fls. 140/157).

Pelo exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147, I, "a" do RPAF/BA.

Quanto aos argumentos de ocorrência de erro material na apuração do ICMS DIFAL e majoração indevida da base de cálculo do ICMS DIFAL, observo que conforme redação do inciso "XI" do art. 17 da Lei 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/16 estabelece:

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.

E redação do § 6º do art. 17, dada pela Lei nº 13.816/2017, prevê que:

§ 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.

Pelo exposto, a metodologia aplicada pela fiscalização está em conformidade com o disposto na legislação, ou seja, as aquisições de material de uso ou consumo passou a ser calculada sobre o valor do documento fiscal, e expurgando o ICMS da alíquota do Estado de origem, como manifestado na resposta da questão 11 do Portal Eletrônico da SEFAZ-BA:

11. Exemplifique o método de cálculo que deverá ser aplicado para apuração do ICMS do Diferencial de Alíquotas – DIFAL, sobre o material de uso ou consumo adquirido pelo contribuinte optante ou não do Simples Nacional?

Base de Cálculo X (1 – Alíquota Interestadual / 100%) = Valor expurgado o imposto (valor sem ICMS);

Valor expurgado o imposto / (1 – Alíquota interna / 100%) = Nova Base de Cálculo;

*Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna – Valor do Imposto Destacado = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.*

*Constato que esse foi o método aplicado pela fiscalização, a exemplo da NFe 7.380 cujo valor da mercadoria foi de R\$ 3.450,00, e ICMS de R\$ 138,00 (4%), tendo apurado:  $3.450 - 138 = 3.312/0,82 = 4.039,02 \times 18\% = 727,02 - 138,00 = 589,02$ .*

*Pelo exposto, o valor exigido está em conformidade com o disposto na legislação estadual, e embora o autuado não concorde com a metodologia aplicada, os cálculos foram efetivados em conformidade com as alterações promovidas na Lei 7.014/96, que considero correta.*

*Por fim, com relação às questões relativas ao caráter confiscatório da multa e inconstitucionalidade, observo que a multa está prevista no art. 44, II, “f” da Lei nº 7.014/96, falece competência a este Colegiado tal análise, ou mesmo a não aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, I e III do COTEB.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

No Recurso Voluntário, de fls. 188 a 208 dos autos, o recorrente consigna que a peça recursal se restringe à infração 3, a qual entende não merecer prosperar por ofensa à legislação, cerceamento de defesa e ao contraditório, assim por insegurança quanto ao cálculo do imposto exigido, pois não ficou claro critério utilizado para sua aferição, eis que a base de cálculo do ICMS DIFAL adotada pelo fisco é superior ao preço da operação interestadual de circulação da mercadoria que deveria ser para a exação.

Diz que na autuação não existe qualquer indicação da fundamentação legal para aplicação desta base de cálculo majorada, cujo enquadramento se limita a indicar o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS, os quais tratam exclusivamente do critério material da hipótese de incidência do ICMS-DIFAL, sem fazer qualquer menção ao critério quantitativo (base de cálculo), do que invoca dispositivos legais e súmula do CONSEF para arguir a nulidade da infração 3.

Em outra vertente, alega ilegalidade da majoração indevida da base de cálculo do DIFAL, decorrente da aplicação retroativa do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, cuja justificativa legal para que o DIFAL incida sobre uma base de cálculo majorada que seja superior ao valor da operação interestadual só ocorreu no julgamento da primeira instância, inovando a autuação fiscal, cuja fundamentação legal, além de representar nulidade por cerceamento ao direito à ampla defesa, também representa nova ilegalidade por não ser tal dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, ocorridos antes de 22/12/2017, do que, neste sentido, invoca o Acórdão CJF nº 0309-11/21.

Alega ainda ilegalidade da exação por inexistir Lei Complementar que autorize o método de cálculo previsto no art. 17, XI e § 6º da Lei nº 7.014/96, pois o ICMS-DIFAL significa a cobrança da diferença entre alíquota interna e a interestadual incidentes sobre uma operação de circulação de mercadoria, cuja lógica é repartir as receitas entre os Estados de origem e destino, porém não aumentar a carga tributária sobre a operação. Portanto, a base de cálculo deveria ser a mesma utilizada para incidência do DIFAL, ou seja, o valor da operação interestadual, do que aduz que antes do advento da LC 190/22, de 05/01/2022, a LC 87/96 era omissa quanto à cobrança do ICMS-DIFAL, logo não fazia menção a nenhum dos critérios da hipótese de incidência da cobrança deste tributo, razão para reconhecer a improcedência da infração 3.

O recorrente defende da impossibilidade de exigência do DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar, conforme exige o art. 146, III, “a” da Constituição Federal. Assim, deste modo, para que os Estados da Federação pudessem instituir e cobrar o DIFAL era necessária a existência de lei complementar para estipular as regras quanto ao fato gerador, contribuinte, base de cálculo do DIFAL, as quais não se confundem com as regras previstas para o ICMS em geral, como entendeu o STF quando do julgamento do Tema nº 1093 em sede de repercussão geral, que analisou a constitucionalidade da cobrança do DIFAL-Não Contribuintes ou DIFAL nas vendas ante à inexistência de lei complementar que o regulamente.

Assim concluiu que, desde a perda da eficácia do Convênio ICMS 66/88, a cobrança do DIFAL-



Contribuintes (DIFAL nas Compras) foi feita sem qualquer amparo legal, devendo ser improcedente a infração 3, em razão da ausência de lei complementar que regulamente a cobrança à época (2017 a 2019).

O recorrente alega abusiva a multa aplicada de 60% por representar manifesta inconstitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, IV da CF/88.

Por fim, pede que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, reformando-se a Decisão recorrida e reconhecendo-se a nulidade/improcedência da infração 3, diante das considerações postas, requerendo que as intimações, através da Imprensa Oficial, sejam publicadas em nome do Dr. Victor Pereira, do que cita dados atinentes, sob pena de nulidade.

O presidente desta CJF declarou impedimento, por ter sido relator do julgamento de piso, sendo substituído pelo vice-presidente para presidir a sessão de julgamento deste PAF.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo que em sua oportunidade exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para modificar a Decisão de 1ª Instância que julgou procedente a “Infração 03 – 006.002.001”, na qual se exige o recolhimento do ICMS-DIFAL, no valor de R\$ 48.857,37, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, nos exercícios de 2017 a 2019.

Inicialmente, quanto ao pleito recursal para que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome do seu patrono, sob pena de nulidade, recomenda-se que seja atendido o pleito do requerente, às fls. 208 dos autos, em que pese salientar que, nos termos do art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, **independentemente da ordem**.

Na peça recursal o recorrente alega cerceamento de defesa e ao contraditório, assim como insegurança quanto ao cálculo do imposto exigido, pois não ficou claro critério utilizado para sua aferição, eis que a base de cálculo do ICMS DIFAL adotada pelo fisco é superior ao preço da operação interestadual de circulação da mercadoria que deveria ser também a base de cálculo para a exação, cuja aferição ofende à legislação vigente, à época.

Em relação à alegação de cerceamento ao direito de defesa e do contraditório, vislumbro não existir, pois, ao sujeito passivo foi ofertado todas os arquivos e lhe concedido o prazo legal para apresentar suas razões de defesa, conforme constata-se às fls. 50 dos autos, tendo o apelante apresentado impugnação atinente à acusação fiscal, a exemplo de “*erro material no método de cálculo do crédito tributário*”, como também arguido “*Da Majoração Indevida da Base de Cálculo do DIFAL*”, o que pela sua própria essência argumentativa já demonstra a inexistência da alegada preterição de direito de defesa.

Portanto, **não** houve qualquer violação ao direito de defesa e ao contraditório, muito menos insegurança quanto ao cálculo ou aferição do imposto exigido, em que pese o inconformismo do recorrente quanto à base de cálculo majorada e ao método de apuração, por entender ofender a legislação.

Sobre tais alegações recursais, relativas a inconstitucionalidade da majoração do cálculo do DIFAL na base de cálculo, com fundamento no art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, cuja legislação foi alterada em período intermediário aos fatos acusados, em detrimento a exigência da diferença de alíquotas “sobre a base de cálculo da operação própria”, como também de falta de previsão legal na LC 87/96 para exigência do ICMS-DIFAL, **temos a destacar que**, apesar de o art. 125, incisos I e III do COTEB (Lei nº 3.956/81) determinar falecer competência ao CONSEF a declaração de

inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, à época dos fatos, o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) já estabelecia que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, conforme a seguir:

*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.** (grifei)*

Em consequência, por considerar que o procedimento adotado pela fiscalização encontra respaldo no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, cuja negativa de aplicação da legislação nos é vedada, por si só, já seria bastante para a manutenção da exação fiscal, eis que estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento.

Ademais, deve-se ressaltar que tal dispositivo legal está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que já estabelecia, à época, que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, **premissa básica do ICMS**, independentemente de rubrica.

Logo, a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, **premissa básica do ICMS**, resulta montante aquém em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, eis, inegável tratar-se de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, **apesar de reportar-se a único valor da operação**, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a 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, **esta repita-se de única mensuração**, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Registre-se, ainda, que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já previa o ICMS-DIFAL ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, **inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado**, que seja contribuinte do imposto.

Assim, apesar de tratar de responsabilidade por substituição tributária, **inegável** que a Lei Complementar já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Logo, se existia previsão para a *substituição tributária*, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da *responsabilidade própria* do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório.

Por sua vez, o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da mesma Lei, como bem consignado na Decisão recorrida.

Ademais, não há como dizer que a alteração perpetrada pela Lei nº 13.816/17 ao § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 introduziu algo novo na legislação, pois somente deixou mais cristalino o que já havia sido introduzido pela alteração ao inciso XI do mesmo dispositivo legal.

Por fim, registre-se que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, **para as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto**, o que não coaduna ao caso concreto eis que o adquirente se trata de contribuinte do imposto, sendo impertinente a alegada *“impossibilidade de exigência do DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar”*.

A respeito da multa aplicada de 60% ser abusiva por representar manifesta inconstitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, IV da CF/88, **ressalto** que a penalidade é a prevista no art. 42, II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 para o caso concreto e, de acordo com o artigo 125, incisos I e III do COTEB, Lei nº 3.956/81, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, eis que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificá-la.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206955.0009/21-1**, lavrado contra **PRISMAPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 62.842,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATO - REPR. DA PGE/PROFIS