

A. I. Nº - 206973.0034/22-2  
AUTUADO - SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/08/2023

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0143-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas em decorrência de operação interestadual, com mercadoria, bem ou serviço destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. O contribuinte não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade, indeferido o pedido de perícia diligência fiscal e não acatado o pedido de cancelamento ou redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 16/11/2022, refere-se à exigência de R\$ 99.255,94 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 006.002.001: 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 a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2021.

Consta, ainda, que a Lei nº 13.373, de 21/09/2015, efeitos de 01/01/2016 a 31/12/2021, alterou o inciso XI da Lei 7.014/96. Não houve adequação dos procedimentos relativos ao cálculo da diferença de alíquota à nova sistemática prevista no mencionado dispositivo legal, conforme demonstrativo anexo em mídia e impresso.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 61 a 68 do PAF. Diz que a autuação imposta encontra-se eivada de nulidades, ilegalidades e inconstitucionalidades que lhe removem a validade, razão pela qual deverá ser totalmente anulado o referido Auto de Infração, ou julgado integralmente improcedente, com base nas fundadas razões a seguir expendidas.

Preliminarmente, alega que o Auto de Infração ora combatido padece de diversas nulidades, dentre elas a cobrança em duplicidade do ICMS, pois os Autuantes não consideraram que relevante parte dos débitos exigidos foram devidamente pagos e que outra parte se encontra parcelada.

Informa que os débitos de DIFAL do período de 2018 a 2021, foram devidamente recolhidos ou parcelados, conforme se verifica dos comprovantes anexos (doc. 04/05), destacando que os documentos anexados na autuação não demonstram, em momento algum, que os valores recolhidos ou parcelados foram deduzidos do montante apurado pela fiscalização, o que de fato deveria ter sido feito pelos Autuantes.

Portanto, no momento da apuração do saldo devedor (mais profundamente analisado em tópico subsequente), era necessário o abatimento do tributo já recolhido, o que – no mínimo - resultaria em um valor menor do que o exigido pela autuação combatida.

Diz que a necessidade de afastamento da autuação fiscal quando constatado *bis in idem* é questão lógica, afinal, não se pode aceitar o enriquecimento sem causa do Estado e a tributação sem fato gerador, tendo em vista a dupla constituição de crédito tributário sobre os mesmos fatos.

Registra que é entendimento sedimentado há muito tempo em qualquer Tribunal, dentre o qual destaca o CARF (na época Conselho de Contribuintes).

Menciona que tal equívoco (agravado por outros que serão expostos nos tópicos seguintes) acarreta verdadeira dúvida na infração imputada e não há como se compreender o trabalho fiscal realizado, que acaba por exigir tributo já recolhido. Não há informação precisa sequer a respeito do abatimento dos valores recolhidos no período, ou mesmo a demonstração de consideração do crédito do referido imposto.

Entende que é forçosa a aplicação do art. 112, IV da Lei 12.209/2011 deste Estado c/c art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99, com a decretação da nulidade do presente lançamento, por inobservância da formalidade essencial da autuação e ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Conclui que no presente caso se impõe o reconhecimento da inobservância da formalidade essencial na acusação fiscal, nos moldes acima descritos, resultando a nulidade do Auto de Infração guerreado.

Em assim não se entendendo, o que admite por mera argumentação, afirma que ao menos se impõe que seja determinado o expurgo dos valores exigidos em duplicidade no presente Auto de Infração, que se encontram devidamente recolhidos ou parcelados, ainda que, para tanto, se faça necessária a baixa dos autos em diligência, conforme autoriza o art. 32, da Lei 12.209/2011 c/c 2º do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99, e determina o princípio da verdade material.

Também suscita a nulidade da autuação alegando flagrante cerceamento de defesa em razão da ausência de documentos essenciais. Afirma que não bastasse o absurdo “*bis in idem*” existente na autuação fiscal, conforme exposto em tópico retro, mais uma nulidade deve ser trazida à análise preliminar.

Diz que o auto de infração ora impugnado não corresponde à realidade dos fatos e aos seus registros fiscais, não contém descrição minuciosa dos fatos e de sua subsunção às normas legais. Este fato, por si só, já implica na sua completa insubsistência.

Acrescenta que o auto de infração é nulo de pleno direito, porque nele falta indicação dos livros e documentos examinados, impedindo assim o Impugnante de saber em quais documentos a Fiscalização se baseou para efetuar o lançamento e, principalmente, se os valores apurados foram aqueles constantes de sua contabilidade.

Frisa que na autuação fiscal não foi demonstrada de quais unidades da federação as mercadorias foram supostamente adquiridas, de modo a ensejar a cobrança do DIFAL, conforme se constata da descrição da infração.

Afirma que a ausência de informações impossibilitou o refazimento dos cálculos realizados pela Autoridade Fiscal, para confirmar a veracidade destes.

Também alega que o auto de infração não foi instruído com as notas fiscais autuadas, documentos essenciais para validar as informações constantes no demonstrativo apresentado, o que é causa de nulidade de autuação em razão do flagrante cerceamento de defesa do Autuado.

Pergunta, quais notas fiscais foram analisadas pela Autoridade Fiscal e qual é o estado de origem das mercadorias supostamente adquiridas.

Diz que a ausência de tais documentos impede o Impugnante aferir a correção dos valores apontados nas notas fiscais que serviram de base de cálculo para cobrança do tributo e a incidência da multa lançada. Em outras palavras, sem se saber a origem não há como se chegar no diferencial da alíquota devido, o que torna absolutamente imprestável a autuação ora combatida.

Registra que no descritivo do auto de infração, a Autoridade Fiscalizadora informa que estaria acompanhado de uma mídia com demonstrativo, contudo, afirma que em momento algum,

recebeu a mídia citada, o que também implica cerceamento de defesa, já que não sabe quais documentos englobam tal mídia.

Frisa que esta deficiente instrução do Auto de Infração acaba por cercear por completo o seu direito de defesa, pois encontra-se impedido de se manifestar sobre eventuais ilegalidades existentes, diante da ausência de tais documentos nos autos.

Acrescenta que o prejuízo não é só ao Impugnante, mas também ao próprio órgão julgador que fica impedido de analisar corretamente os documentos que foram utilizados pela Fazenda como supostas provas das infrações apontadas no Auto de Infração.

Afirma que a violação ao disposto no artigo 5º, inciso LV da Constituição da República é cristalina, na medida em que não lhe foi dado pleno e integral conhecimento de todos os documentos que fundamentaram as equivocadas conclusões da Fiscalização.

Da leitura do auto de infração, diz que se verifica constar apenas planilhas de valores supostamente devidos, mas não há prova real da ocorrência material do tributo, que é a aquisição das mercadorias geradores do ICMS devido em cada um dos meses de competência.

Da análise pura e simples do “demonstrativo” produzido pela Fiscalização - único documento que fundamentou o auto de infração – diz que não é possível compreender a origem dos valores considerados pela Auditoria Fiscal.

Ressalta que no caso concreto, também não houve clara indicação dos elementos que compuseram a base de cálculo; não há notas explicativas ou informações complementares que auxiliem o contribuinte e a este órgão Julgador na compreensão dos valores cobrados.

Considerando que é dever do Estado produzir sua prova primária, alega que não bastam meros “relatos” feitos no corpo da autuação. Haveria de ser apresentadas provas concretas e irrefutáveis de que houve a efetiva aquisição de mercadorias, o que absolutamente não há no caso concreto.

Diz que a ausência dessas provas concretas do relato do Auditor Fiscal inquina de nulidade o Auto de Infração, na medida em que é obrigatório no Estado da Bahia, assim como em toda a Federação, que o lançamento se faça acompanhar das provas das infrações porventura apuradas. É essa a letra do artigo 28, § 4º, inciso II do RPAF-BA, Decreto 7629/99, que transcreveu.

Sobre o tema, cita a jurisprudência diz que ao não fazer prova da suposta infração cometida, a Fazenda Estadual acabou por violar o princípio da estrita legalidade, pois agiu em desacordo com os ditames legais aos quais está jungida a Administração Pública.

Entende que não se pode alegar uma suposta “*presunção de legalidade do ato administrativo*”, uma vez que em caso de lançamento tributário, o princípio da verdade material se sobrepõe a esse jargão, outorgando o ônus da prova ao Fisco, como bem pondera o ilustre Prof. Paulo Celso B. Bonilha, em seu célebre “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”:

Conclui que o ônus da prova de demonstrar a existência da suposta infração era do Fisco, sendo que na espécie não restou demonstrada a efetiva ocorrência das faltas inquinadas ao Autuado e, principalmente, da aquisição da mercadoria discutida, pelo que o auto de infração deve ser julgado nulo de pleno direito, afastando-se assim o tributo, os juros e a multa constituídos através do lançamento nulo.

Por derradeiro, afirma que ambas as nulidades apontadas anteriormente possibilitariam, por si só a anulação do auto de infração ora combatido, no entanto, cabe ainda pontuar outro equívoco incorrido pelos autuantes, dessa vez no que tange à infração em si.

Diz que se verifica do Auto de Infração/Termo de Encerramento, o relatório descrevendo a suposta infração apenas discorre que o Autuado haveria deixado de recolher a diferença entre as alíquotas interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo de seu estabelecimento. No entanto, afirma que sequer foram mencionados os dispositivos legais que embasariam aquilo alegado.

Diz que o enquadramento legal deveria corresponder exatamente à infração imputada ao contribuinte, os arts. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, e 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA, tão somente descrevem a hipótese de incidência do ICMS e o método de apuração do imposto, ou seja, em nada se referem a qualquer infração, muito menos àquela suscitada na descrição dos fatos.

Sequer é necessário adentrar na esfera judicial para comprovar os efeitos que o vício de fundamentação gera na autuação do contribuinte, sendo possível demonstrar o posicionamento adotado pelo CARF no sentido de anular o crédito tributário. Acórdão 2403-002.880, DOU 12/01/2015.

Acrescenta que a própria legislação da Bahia compactua com a conclusão adotada pelos julgados citados, haja vista que o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99, entende como sendo nulo o lançamento de ofício que não contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração.

Caso não seja decretada a nulidade do auto de infração com base nos tópicos retros, o que admite por puro argumento, afirma que deve, de igual modo, ser reconhecida a nulidade do lançamento, uma vez que o enquadramento da infração arguida, que é elemento essencial e indispensável do auto de infração, não foi cumprido satisfatoriamente, o que inviabiliza sobremaneira o direito de defesa do Impugnante.

Antes de adentrar a efetiva discussão do mérito, informa que muito do que se demonstrará a seguir servirá tanto para o combate em si da autuação, quanto para reforçar as questões de nulidade expostas nos tópicos anteriores.

Na remotíssima hipótese de não serem acatadas as preliminares trazidas, o que admite por argumentação, então é o caso de demonstrar a insubsistência do trabalho fiscal em si.

De início, se reporta ao demonstrativo do trabalho fiscal, localizado tópico “infração 01 – 006.002.001”. O Autuante calculou o valor supostamente devido de DIFAL com aplicação de alíquota de 18%, ou seja, aplicou alíquota interna do estado ao invés do diferencial de alíquota.

Se a cobrança é de DIFAL, a alíquota da autuação deveria ser a diferença entre a alíquota interna (18%) e a alíquota interestadual. Diz que não é possível compreender, que o Autuante aplicou a alíquota interna de 18% em seu cálculo. Não há sequer a indicação da origem das mercadorias adquiridas a ponto de esclarecer qual seria, de fato, o DIFAL devido na operação.

Em um simples cálculo - desconsiderando a indevida inclusão do ICMS em sua própria base, bem como que os valores cobrados já foram devidamente recolhidos ou parcelados, sendo constatada uma diferença de quase 40 mil reais, quando da aplicação da alíquota correta, conforme se verifica da planilha que elaborou.

Explica: Mesmo que se entenda pelo cálculo com a inclusão do ICMS e do DIFAL em suas próprias bases, ainda assim o valor autuado é muito superior ao valor devido.

Frisa, mais uma vez, que dos valores cuja diferença para o valor autuado ultrapassam 25 mil reais, não foram considerados os valores já recolhidos ou parcelados e nem mesmo o cálculo por dentro, haja vista a falta de indicação da origem dos valores exigidos, que torna inviável se concluir a base de cálculo utilizada.

Diz que não há justificativa plausível para manutenção do auto de infração defendido, haja vista a aplicação da alíquota interna no cálculo realizado pelos Autuantes, ressaltando que o artigo 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS da Bahia (Decreto nº 13.780/12), dispõe que constitui débito fiscal o valor da diferença de alíquotas:

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

Alega que não se verifica na legislação do Estado a aplicação da alíquota interna “cheia” para o cálculo de diferencial de alíquota. E nem poderia ser assim, vez que a cobrança do DIFAL se faz pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Acrescenta que nada no auto de infração sugere a origem das bases de cálculo utilizadas e afirma que não encontrou qualquer relação destes valores com sua contabilidade.

Ou seja, não há relação – ou mesmo simples indicação – da origem da base de cálculo utilizada, que também não guarda relação com a sua contabilidade. Em outras palavras, o trabalho fiscal é absolutamente incompreensível, adotando base de cálculo e alíquotas que o Contribuinte desconhece.

Entende que, sob qualquer enfoque que seja dado ao trabalho fiscal, a única conclusão possível é pela sua insubsistência, seja pela falta de indicação da origem das bases utilizadas (justificando também as nulidades apontadas anteriormente, ora ratificadas), seja pela aplicação desarrazoada de alíquota interna estadual que não guarda base legal, tudo impondo a decretação de insubsistência (ou mesmo nulidade) do auto de infração, sendo o que se pede com o provimento da impugnação administrativa.

Além das nulidades acima expostas e as razões de improcedência supracitadas, informa que passa a demonstrar a impossibilidade e ilegalidade da cobrança de DIFAL de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo, em razão da ausência de Lei Complementar dispondo sobre a matéria, tanto no passado quanto na atualidade.

Explica: O Impugnante é pessoa jurídica de direito privado dedicado a industrialização e comercialização de artefatos de material plástico, razão pela qual é contribuinte de diversos tributos, entre os quais se destaca o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”).

Informa que em seu contexto empresarial, adquire mercadorias para utilização ao longo das atividades administrativas e operacionais, dentre as quais se destacam os bens para uso e consumo. Quando essas mercadorias são adquiridas a partir de fornecedores localizados em outros Estados da Federação – que, inclusive, os quais não foram demonstrados pela fiscalização – é cobrado o recolhimento, na entrada, da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (DIFAL).

Registra que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

No Estado da Bahia, essa exigência encontra-se no artigo 2º, inciso IV, da Lei Estadual nº 7.014/96. No âmbito nacional, o tema foi, supostamente, tratado pela Lei Complementar nº 190/2022.

Apresenta o entendimento de que não há que se falar em sujeição ao recolhimento do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

Destaca que a Constituição Federal de 1988 outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS. Na redação original, a Constituição previu a possibilidade de cobrança do DIFAL de ICMS em operações interestaduais de aquisição de mercadorias para consumo final, conforme se verifica da antiga redação do art. 155, inciso VII, alíneas “a” e “b”, abaixo colacionado:

Alega que, quando da promulgação da Constituição Federal, o artigo 34, § 8º, do ADCT, permitiu aos Estados e ao Distrito Federal que editassem um convênio para fixar normas provisórias sobre o ICMS, caso o Congresso Nacional não promulgasse uma Lei Complementar para tratar da matéria em até sessenta dias. Na ocasião, o Congresso Nacional não conseguiu legislar sobre o assunto no prazo ofertado.

Assim sendo, foi editado o Convênio CONFAZ nº 66/88 para traçar as diretrizes gerais no que tange ao ICMS, que trouxe em seus artigos 2º, 5º e 21 a determinação da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

Registra que somente no ano de 1996, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir) para dispor nacionalmente sobre as regras e os princípios aplicáveis ao ICMS, de modo a traçar, também, inúmeros elementos voltados à composição da regra-matriz deste imposto. Naturalmente, a Lei Complementar nº 87/1996 substituiu o Convênio CONFAZ nº 66/88, revogando todas as suas disposições.

Contudo, diferente do Convênio CONFAZ nº 66/88, a Lei Complementar nº 87/1996 não previu a incidência do DIFAL nas operações interestaduais de entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo, deixando esta lacuna diante da previsão contida na Constituição Federal. Só que essa ausência de disposição acerca da incidência do DIFAL revela uma escolha do legislador complementar em não tributar essas operações.

Frisa que a cobrança do DIFAL foi tratada pela Lei Complementar nº 87/1996 em outras operações, como, por exemplo, nos serviços de transporte interestadual (artigos 12, inciso XIII, e 13, inciso IX, § 3º).

Assim, significa dizer que, por uma escolha, o legislador complementar decidiu não exigir DIFAL nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo. Por conta disso, deu-se início a uma disputa judicial entre contribuintes e Estados, chegando o tema ao Supremo Tribunal Federal, onde se entendeu pela impossibilidade da exigência de DIFAL nas operações interestaduais envolvendo bens de uso e consumo sem previsão em Lei Complementar. Reproduz a ementa do julgamento do Recurso Extraordinário nº 580.903, pelo STF.

Diz que sobreveio a Emenda Constitucional nº 87/2015, para alterar a redação do art. 155, no que diz respeito às disposições do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final. Reproduz a nova redação da Constituição Federal acerca da matéria.

Destaca que os Estados, então, editaram o Convênio nº 93/2015, para estabelecer normas gerais. Entretanto, o problema de antes persistiu: ausência de Lei Complementar. A Lei Complementar nº 87/1996 não continha prescrições acerca do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final.

Mais uma vez o tema foi levado ao Supremo Tribunal Federal, que, em sede de repercussão geral, fixou a tese no sentido de que a cobrança do DIFAL, nos termos da Emenda Complementar nº 87/2015, pressupõe edição de Lei Complementar.

Diz que o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 190/2022, para regulamentar a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Nesse sentido, uma série de alterações e adições foram feitas na Lei Complementar nº 87/1996, para preencher o vácuo normativo. Ato seguinte, os Estados passaram a editar novas leis estaduais para internalizar, no âmbito das respectivas competências, as atualizações feitas pela Lei Complementar nº 190/2022 e, assim, seguir com a exigência do imposto.

Alega que a cobrança perpetrada do DIFAL nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo não se revela procedente, tanto no que diz respeito aos períodos pretéritos - face a ausência de Lei Complementar - quanto no que diz respeito ao futuro, seja pelo mesmo fundamento, seja pelo princípio da anterioridade do exercício.

Afirma que até o momento, não há Lei Complementar regulamento a cobrança de DIFAL em aquisições de mercadorias para uso e consumo. A Lei Complementar nº 190/2022, segundo estipulado no próprio preâmbulo, se presta a regulamentar a cobrança do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, e não aborda as operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ativo imobilizado.

Em outras palavras, a cobrança de DIFAL por meio do auto de infração ora combativo é indevida, pois ainda não existe Lei Complementar a regular a matéria.

Caso se entenda que a Lei Complementar nº 190/2022 institui a cobrança de DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto, a mesma não se aplica ao presente caso, vez que, à época dos fatos geradores, não existia Lei Complementar regulamentando o tema.

Diz que o presente auto de infração deve ser julgado improcedente. Primeiro, porque a Lei Complementar nº 190/2022 não tratou especificamente sobre o DIFAL na aquisição de mercadorias para uso e consumo. Segundo, por que, caso assim não se entenda, a aplicação da Lei Complementar não retroage e os fatos geradores objetos da autuação ora respondida são anteriores a promulgação da Lei Complementar.

Também alega ilegalidade da autuação em função da cobrança “por dentro” do imposto devido. Diz que há de ser contestado o crédito tributário ora enfrentado, pois foi calculado de forma que seu valor integrasse sua própria base de cálculo, o que se revela inconstitucional por violação ao artigo 155, inciso II, da Constituição da República, uma vez que tal sistemática de apuração do ICMS implica na ampliação inconstitucional da base de cálculo do tributo.

Registra que conforme preconizado no artigo 17 da Lei Estadual nº 7.014/96, foram estabelecidas regras para a apuração da base de cálculo do imposto em questão, inflacionando, através de um artifício contábil, o valor do tributo e impondo ao contribuinte uma carga tributária maior que a legalmente exigível.

Alega que, pelo sistema tributário nacional, a base de cálculo dos tributos deve guardar relação lógica e estrita com a hipótese de incidência, configurando-se no aspecto mensurável da conduta instituída no critério material da regra-matriz de incidência.

Afirma que no caso em tela, o critério material do ICMS é o negócio jurídico de compra e venda envolvendo a circulação de mercadorias, de maneira que a única base de cálculo possível de ser adotada é o valor dessa operação de circulação, não sendo admissível a inclusão do valor do tributo na base de cálculo, por não ter qualquer relação com o critério material da hipótese de incidência. A este respeito, menciona lições de Roque Carrazza.

Alega que é ilegítima a inclusão do valor do próprio tributo sobre sua base de cálculo, forma de apuração que visa tão-somente majorar o valor do imposto, o que inclusive já foi afastado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (“STJ”), conforme se infere da ementa que transcreveu.

Conclui que restou evidenciada a ilegalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, o que leva a nulidade do auto de infração por excesso de cobrança, sendo imperioso seja julgado improcedente a presente autuação ou, quando menos, a exclusão de tais valores do total devido, em atendimento aos ditames constitucionais supramencionados.

Alega, ainda, que se vislumbra a ausência de liquidez na autuação pela vedação ao creditamento do ICMS pago quando da entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo de seu estabelecimento, bem como, na aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicações, em função das inconstitucionais Leis Complementares nº 87/96, nº 138/10 e, atualmente, nº 171/19.

Isso porque o direito ao crédito de ICMS na entrada de mercadorias é oriundo diretamente do princípio constitucional da não cumulatividade, segundo o qual o comprador pode se creditar do

imposto pago em decorrência da operação anterior, “*ex vi*” do art. 155, § 2º, II, *a* e *b*, da Constituição Federal.

Afirma que em momento algum o referido dispositivo legal veda ou limita o direito aos créditos do ICMS pagos na aquisição de bens destinados ao uso e consumo oriundos do princípio da cumulatividade. Assim sendo, não podem existir limites infraconstitucionais à não cumulatividade, consoante as razões da doutrina mais autorizada de Roque Antônio Carrazza, que reproduziu, bem como o entendimento da jurisprudência.

Sendo assim, conclui que as restrições estabelecidas pelas Leis Complementares 87/96, 138/10 e 171/19 são inconstitucionais, na medida em que ferem ilegitimamente o princípio da não-cumulatividade, sendo, portanto, destituídas de validade tais leis, quanto a tais restrições.

Diz que essa vedação acabou por proibir o Impugnante de se creditar de valores relevantes. O próprio auto de infração informa na descrição da infração 01 que o suposto crédito de ICMS decorre da aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Cabia ao Auditor Fiscal realizar o abatimento destes valores, mas assim não fez.

Por certo que os valores exatos dos créditos vedados, com a devida atualização monetária, serão apurados através de prova pericial contábil ou, no mínimo, baixa dos autos em diligência, o que desde já se requer em respeito ao princípio da verdade material, uma vez que seria inviável apresentar de plano o exato valor total gasto com produtos de uso em consumo.

Na remota hipótese de não se reconhecer as nulidades do auto, o que admite por argumentar, entende que há necessidade de que o tributo apontado como devido seja reduzido, mediante a apropriação de créditos que o Impugnante detém, em virtude da aquisição de produtos destinados a uso e consumo, devendo ser afastada a restrição que as Leis Complementares nº 87/96, 138/10 e 171/19 fazem a tal creditamento, vez que contrária ao texto constitucional, recalculando-se o débito, mediante a correta apropriação desses créditos, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

Não obstante todo o exposto, na remota hipótese de se entender pela manutenção da autuação em todo ou em parte, entende que há no mínimo que se considerar que a aplicação da multa feita pela autuação revela-se absolutamente despropositada e desproporcional.

Alega que a multa aplicada corresponde ao valor do próprio imposto autuado, revela-se absolutamente confiscatória e abusiva.

Afirma que a imposição de multa neste percentual faz com que esta assumo nítido caráter confiscatório.

Comenta sobre o princípio da vedação do confisco e diz que a sanção tributária, como qualquer sanção jurídica, tem por finalidade dissuadir o possível devedor de eventual descumprimento da obrigação a que estiver sujeito. A multa fiscal ou tributária não pode ser utilizada como expediente ou técnica de arrecadação, como verdadeiro tributo disfarçado.

Sobre o tema, menciona ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra “Teoria e Prática das Multas Tributárias” e ressalta que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a multa fiscal pode sim ser confiscatória (suplantando antiga discussão de que o confisco diria respeito apenas ao tributo), ainda mais quando esta superar o valor do próprio tributo, como ocorreu no caso concreto.

Nesse sentido, também é bastante ilustrativo o aresto que colacionou, no qual houve o entendimento pelo efeito confiscatório de multa aplicada, reduzindo-a para 30% (RE 81.550-MG, Ac. Unânime, da 2ª Turma, Rel. Min. Xavier de Albuquerque - RTJ74/319-20)

Registra que, seguindo tal orientação, por exemplo, o E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, também tem determinado a redução de multas aplicadas pela Fazenda do Estado para o patamar de 20% sobre o valor do tributo cobrado, afastando-se, com isto, o efeito confiscatório das mesmas.



Dessa forma, entende que a multa não pode ser aplicada em patamar superior a 20% sobre o montante do eventual imposto devido, sob pena de malferimento ao disposto no art. 150, IV, da Constituição da República, o que pede seja feito com o acolhimento da impugnação administrativa, reduzindo-se, desta feita, o lançamento tributário realizado.

Requer, preliminarmente, seja julgado nulo o presente Auto de Infração, tendo em vista as nulidades alegadas, o que representou cerceamento de defesa e insegurança na determinação da infração; ou, caso assim não for entendido, que seja julgado improcedente o auto de infração, afastando o imposto constituído e os respectivos acréscimos diante das ilegalidades da autuação alegadas, ou então, ao menos, reduzindo-se o montante lançado e os seus consectários legais, mediante o recálculo do débito, para fazer constar a base de cálculo e alíquota corretas, bem como deduzir os valores já pagos e parcelados, e ainda a apropriação de créditos (princípio da não cumulatividade), com o afastamento da multa confiscatória.

Protesta pela juntada de eventuais novos documentos e declarações não colacionados nesta oportunidade, em função da exiguidade do tempo e do volume envolvido, bem como pela produção de outras provas, como perícia, ofícios, declarações, constatações e diligências, tudo em atendimento ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

A dupla de Autuantes presta informação fiscal às fls. 236 a 241 dos autos. Preliminarmente destaca que o Contribuinte recebeu Cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descrevem detalhadamente a infração evidenciada na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa às fls. 01 a 53v do PAF.

Observa, também, que mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao Contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela.

Diz que o Autuado impugna o Auto de Infração, apresentando suas razões de defesa intempestivamente.

22/11/2022 - ciência tácita (fl. 56); 23/11/2022 - termo inicial; Prazo para impugnação do lançamento - 60 dias; 21/01/2023 - termo final;

Ressalta que conforme art. 22 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, os prazos processuais serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o dia do vencimento.

Informa que a defesa foi enviada através dos Correios e postada na Agência de Embu das Artes - SP em 23/01/2023 (fl. 234), quando o prazo legal havia expirado em 21/01/2023.

Sobre a alegação defensiva de que houve cobrança em duplicidade, porque parte do lançamento já foi paga e outra parte encontra-se parcelada e, ainda, que tais valores não foram deduzidos montante apurado, diz que a defesa se equivoca. O demonstrativo resumo (fl. 8) apresenta a dedução do valor considerado recolhido pelo Autuado sob a rubrica "ICMS Diferença de Alíquota - Contribuinte". Assim, não há valores a serem expurgados por cobrança em duplicidade.

Reproduz a alegação defensiva de que falta indicação dos livros e documentos examinados. Diz que surpreende tal questionamento, uma vez que em relação ao demonstrativo (fls. 09 a 51) foi apresentada pelo Autuado quando solicitado, "Memória de Cálculo da Diferença de Alíquota", na primeira Intimação.

Informa que foi entregue um CD com todas informações solicitadas, inclusive a memória de cálculo da DIFAL, e ressalta que há algum tempo não se trabalha manuseando documentos físicos, estamos na era do SPED Fiscal e NF-e.

Afirma que a defesa não pode sequer alegar alteração na planilha que apresentou pois foram acrescentadas apenas as 02 (duas) últimas colunas, a saber: "Difal correta" e "Diferença a recolher". Tudo o mais está exatamente conforme a planilha "Demonstrativo Cálculo ICMS Diferença de alíquota Ativo Material de Consumo - Item 8 Letra A e B", apresentada pelo Autuado e que se encontra na mídia (envelope fl. 52).

Esclarece que, para impressão, o demonstrativo foi formatado de modo que as informações mais relevantes fossem visualizadas. O demonstrativo original "paf\_2069730034222\_Difal Sansuy.xlsx" além de constar em mídia (envelope fl. 52) foi enviado para o contribuinte como anexo à Intimação para Ciência do Auto de Infração, pagamento e/ ou apresentação de defesa (fls. 56 e 57).

Em relação ao argumento defensivo de equívoco no enquadramento / Insegurança na determinação da Infração, informa que o enquadramento da infração é indicado de acordo com o Sistema de Lavratura do Crédito Tributário (SLCT), não havendo alteração ou complemento para infração tão comum.

Afirma que o Autuado apresentou sua memória de cálculo do DIFAL, o cálculo foi efetuado como determina a legislação, comparou-se com os valores encontrados pelo Autuado, exigindo-se a diferença. Assim, o Autuado sabe exatamente o que está sendo cobrado e a razão da cobrança.

Observa que o Defendente afirma que foi calculado pelos Autuantes o valor da DIFAL aplicando alíquota de 18%.

Esclarece que os valores que constam no demonstrativo como diferença a recolher alimentam o SLCT e a alíquota é indicada para que o sistema encontre a base de cálculo. Para o contribuinte valor do débito e a forma como foi calculado estão detalhados no demonstrativo.

Informa que as planilhas apresentadas na defesa (fl. 76) partem do demonstrativo de débito do Auto de Infração. Entretanto, deveriam partir do demonstrativo da diferença de alíquota (fls. 9 a 51). Diz que a extensa manifestação do Contribuinte nada demonstra em seu proveito, portanto, em nada elide a infração autuada.

Diz que o Defendente considera "indevida" a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo e este foi o motivo de toda a diferença encontrada. Simplesmente a empresa não acatou a determinação legal que alterou o cálculo da diferença de alíquota a partir de 01/01/2016 não adequou o cálculo, preferindo efetuar o cálculo na forma da legislação em vigor até 31/12/ 2015, conforme indicado na descrição complementar da infração, fl. 1.

Destaca que a afirmação de que os valores utilizados não têm fundamento porque o Autuado não encontrou qualquer relação destes valores contabilidade, diz que é descabida essa alegação, porque o próprio autuado apresentou relação das notas fiscais que deveriam sofrer a incidência do ICMS diferença de alíquota calculando a DIFAL com base na legislação com vigência anterior.

Esclarece que os valores lançados constam do demonstrativo que o Autuado apresentou, contudo, repete que foram acrescentadas 02 (duas) colunas para o cálculo correto e a diferença entre o cálculo do Autuado e o cálculo da Fiscalização.

Entende que são frágeis os argumentos até aqui analisados, a defesa quer discutir "a impossibilidade de cobrança do DIFAL devido à ausência de lei complementar" e "a inconstitucionalidade da vedação do crédito na aquisição de bens de uso e consumo". Diz que se abstém de tais discussões, pois, os temas estão fora de sua competência.

Finalmente, a defesa considera a multa aplicada "abusiva". Informa que a multa aplicada é a prevista nos dispositivos legais pertinentes e não tem competência para alterar ou deixar de aplicar.

Do quanto foi exposto pelo Contribuinte, diz que nenhuma alegação apresentada em sua peça de defesa deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. O Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se relativamente à autuação de que trata o presente PAF.

Pede a declaração de procedência do presente Auto de Infração, no valor originalmente cobrado.

**VOTO**

Inicialmente, deve ser analisada a informação dos Autuantes de que foi apresentada a impugnação de forma intempestiva, de acordo com as seguintes datas: 22/11/2022 - ciência tácita (fl. 56); 23/11/2022 - termo inicial; prazo para impugnação do lançamento - 60 dias; 21/01/2023 - termo final. Disse que a defesa foi enviada através dos Correios e postada na Agência de Embu das Artes - SP em 23/01/2023 (fl. 234), quando o prazo legal havia expirado em 21/01/2023.

Observo que a intimação do Auto de Infração foi efetuada (fl. 56 do PAF) por meio Mensagem DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico). O DT-e foi instituído pela Lei 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu Artigo 127-D.

Conforme inciso III do Parágrafo único do art. 127-D do COTEB, *“caso o acesso não seja realizado no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo”*.

Considerando que o dia 21/01/2023 foi um sábado e o dia 22, domingo, entendo que a postagem na segunda-feira, dia 23, ocorreu dentro do prazo legal, levando-se em consideração a regra constante no § 1º do art. 22 do RPAF-BA, de que *“Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou onde deva ser praticado o ato”*.

Restando comprovada a tempestividade da defesa apresentada, entendo que deve ser dado prosseguimento do trâmite processual. Assim, em nome da verdade material, da garantia de ampla defesa, e com base nos princípios da razoabilidade, da eficácia e da economia processual, deve ser apreciada a defesa apresentada e efetuado o necessário julgamento.

O Defendente afirmou que o presente Auto de Infração padece de diversas nulidades, dentre elas a cobrança em duplicidade do ICMS, pois os Autuantes não consideraram que relevante parte dos débitos exigidos foram devidamente pagos e que outra parte se encontra parcelada. Essa alegação será analisada neste voto, por ocasião do enfrentamento do mérito da autuação.

O Autuado requereu a decretação da nulidade da presente autuação alegando inobservância da formalidade essencial da autuação e ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Disse que o auto de infração impugnado não corresponde à realidade dos fatos e aos seus registros fiscais, e não contém descrição minuciosa dos fatos e de sua subsunção às normas legais.

Observo que o presente Auto de Infração foi efetuado em cumprimento a uma Ordem de Serviço, não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade, a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

No presente processo, o motivo encontra-se descrito na acusação fiscal. O Defendente foi autuado em decorrência de realizar aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, por isso, foi exigido ICMS relativo à diferença de alíquotas, conforme descrição dos fatos constante no Auto de Infração.

Também foi alegado pelo Defendente, falta indicação dos livros e documentos examinados, impedindo assim o Impugnante de saber em quais documentos a Fiscalização se baseou para efetuar o lançamento e, principalmente, se os valores apurados foram aqueles constantes de sua contabilidade.

Disse, ainda, que o auto de infração não foi instruído com as notas fiscais autuadas, documentos essenciais para validar as informações constantes no demonstrativo apresentado, o que é causa de nulidade da autuação, em razão do flagrante cerceamento de defesa.

Afirmou que a ausência de tais documentos lhe impediu aferir a correção dos valores apontados nas notas fiscais que serviram de base de cálculo para cobrança do tributo e a incidência da multa lançada.

Concluiu que no caso concreto, não houve clara indicação dos elementos que compuseram a base de cálculo; não há notas explicativas ou informações complementares que auxiliem o contribuinte e a este órgão Julgador na compreensão dos valores cobrados.

O Autuante esclareceu que o demonstrativo elaborado pela Fiscalização se encontra às fls. 09 a 51 do PAF, e foi apresentada pelo Autuado uma planilha denominada "Memória de Cálculo da Diferença de Alíquota". Foram acrescentadas apenas as 02 (duas) últimas colunas, a saber: "Difal correta" e "Diferença a recolher". Tudo o mais está exatamente conforme a planilha "Demonstrativo Cálculo ICMS Diferença de alíquota Ativo Material de Consumo - Item 8 Letra A e B", apresentada pelo Autuado e que se encontra na mídia (envelope fl. 52).

Disse que foi entregue um CD com todas informações solicitadas, inclusive a memória de cálculo da DIFAL, e ressaltou que há algum tempo não se trabalha manuseando documentos físicos, considerando que estamos na era do SPED Fiscal e NF-e.

Observo que em decorrência da evolução tecnológica, inclusive em relação ao controle das operações realizadas por contribuintes, não há mais sentido deslocar autoridades tributárias para visitar empresas com o objetivo de efetuar auditorias e exame físico em documentos e escrita contábil.

Nesse cenário, destaca-se o controle virtual das operações realizadas por contribuintes, por isso, nas auditorias são aplicados roteiros de fiscalização que estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de documentos e de forma digital, com a utilização de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

No levantamento fiscal, constam os dados referentes ao nome do fornecedor/remetente das mercadorias, CNPJ, número do documento fiscal, data, código e descrição do produto, valor comercial, BC do ICMS, Alíquota interestadual, Alíquota interna, CST, DIFAL, DIFAL correta e DIFAL a recolher

Neste caso, a existência das referidas notas fiscais é considerada prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário. Portanto, a alegação defensiva não pode ser acolhida, uma vez que ficou caracterizada a aquisição de mercadorias sem o devido pagamento da DIFAL, não cabendo ao Fisco obter outras provas.

Outra alegação apresentada é de que a Autoridade Fiscalizadora informa que o Auto de Infração estaria acompanhado de uma mídia com demonstrativo, contudo, o Defendente alegou que em momento algum, recebeu a mídia citada, o que também implica cerceamento de defesa, já que não sabe quais documentos englobam tal mídia.

O Autuante esclareceu que, para impressão, o demonstrativo foi formatado de modo que as informações mais relevantes fossem visualizadas. O demonstrativo original "paf\_2069730034222\_Difal Sansuy.xlsx" além de constar em mídia (envelope fl. 52) foi enviado para o contribuinte como anexo à Intimação para Ciência do Auto de Infração, pagamento e/ ou apresentação de defesa (fls. 56 e 57).

Consta na Mensagem DT-e à fl. 56: *“Encaminhamos em anexo Auto de infração, demonstrativo de débito e demais documentos relacionados ao Auto de Infração”*. A prova de que o Autuado recebeu os demonstrativos e entendeu a autuação fiscal está na própria defesa, produzindo às fls. 76 a 78 planilha para demonstrar que *“um simples cálculo – desconsiderando a indevida inclusão do ICMS em sua própria base, bem como que os valores cobrados já foram devidamente recolhidos ou parcelados...”*.



Também elaborou planilha para demonstrar que *“mesmo que se entenda pelo cálculo com a inclusão do ICMS e do DIFAL em suas próprias bases, ainda assim o valor autuado é muito superior ao valor devido”*.

O Defendente afirmou que o Auto de Infração/Termo de Encerramento, descreve a suposta infração, apenas discorre que o Impugnante haveria deixado de recolher a diferença entre as alíquotas interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo de seu estabelecimento. No entanto, afirma que sequer foram mencionados os dispositivos legais que embasariam aquilo alegado.

Disse que o enquadramento legal deveria corresponder exatamente à infração imputada ao contribuinte. O enquadramento da infração arguida, que é elemento essencial e indispensável do auto de infração, não foi cumprido satisfatoriamente, o que inviabiliza sobremaneira o seu direito de defesa.

O Autuante esclareceu que o enquadramento da infração é indicado de acordo com o Sistema de Lavratura do Crédito Tributário (SLCT), não havendo alteração ou complemento para infração tão comum.

Afirmou que o Autuado apresentou sua memória de cálculo do DIFAL, o cálculo foi efetuado como determina a legislação, comparando-se com os valores encontrados pelo Autuado, exigindo-se a diferença. Assim, o Autuado sabe exatamente o que está sendo cobrado e a razão da cobrança.

Entendo que o dispositivo da Lei 7.014/96, bem como o art. 305, § 4º, Inciso III, “a” do RICMS-BA/2012, citados no enquadramento legal, guardam relação com o imposto apurado pelo autuante, inexistindo dúvida de que a autuação fiscal trata de exigência de ICMS relativo à diferença de alíquotas.

Vale salientar, que não implica nulidade da autuação em caso equívoco na indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99. A descrição dos fatos e dispositivos legais constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS DIFAL.

O Impugnante alegou que o Autuante calculou o valor supostamente devido de DIFAL com aplicação de alíquota de 18%, ou seja, aplicou alíquota interna do estado ao invés do diferencial de alíquota.

Acrescentou: Se a cobrança é de DIFAL, a alíquota da autuação deveria ser a diferença entre a alíquota interna (18%) e a alíquota interestadual. Disse que não é possível compreender, que o Autuante aplicou a alíquota interna de 18% em seu cálculo. Não há sequer a indicação da origem das mercadorias adquiridas a ponto de esclarecer qual seria, de fato, o DIFAL devido na operação.

Afirmou que não há justificativa plausível para manutenção do auto de infração defendido, haja vista a aplicação da alíquota interna no cálculo realizado pelos Autuantes.

Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que os valores apurados no demonstrativo como diferença a recolher alimentam o SLCT e a alíquota é indicada para que o sistema encontre a base de cálculo. Para o contribuinte, valor do débito e a forma como foi calculado estão detalhados no demonstrativo.

Analisando o levantamento fiscal, não foi constatado erro na determinação da alíquota, considerando que o imposto foi apurado segundo a alíquota cabível para cada operação interestadual, como se pode constar no demonstrativo de fls. 09/51 do PAF (onde consta UF de origem das mercadorias) em confronto com o demonstrativo de débito às fls. 01/02, citado pelo Defendente. Entretanto, ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito, por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração ou SLCT, a alíquota indicada nesse demonstrativo de débito será sempre 18%. Ou seja, houve a indicação da alíquota de 18% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do

Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, o que não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurado no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito. Neste caso, os valores apurados foram divididos por 0,18 (dezesete por cento), calculando-se a partir daí a base de cálculo para efeitos de demonstração na peça do lançamento.

O Autuante informou que os valores apresentados nas planilhas da defesa (fls. 76/78) partem do demonstrativo de débito do Auto de Infração. Deveriam partir do demonstrativo da diferença de alíquota (fls. 9 a 51 do PAF).

Observe que foram elaborados pelos Autuantes o “DEMONSTRATIVO DE COMPRAS USO/CONSUMO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS” e um resumo denominado “RESUMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS”, indicando o ICMS Diferença de Alíquotas – Fisco, ICMS Diferença de Alíquotas – Contribuinte e ICMS calculado a menos contribuinte, valores que foram transportados para o demonstrativo de débito do Auto de Infração, conforme impressos às fls. 09 a 51 e CD à fl. 52 do PAF. Portanto, inexistente qualquer divergência entre os valores apurados no levantamento fiscal e aqueles que foram lançados no demonstrativo de débito.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não houve violação ao devido processo legal e a ampla defesa, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal, o Autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa.

Não se constatou ausência dos requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF/99, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, 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 do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia e diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência/perícia, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido formulado pelo Autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da 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 a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2021.

De acordo com a descrição dos fatos, “a Lei nº 13.373, de 21/09/2015, efeitos de 01/01/2016 a 31/12/2021, alterou o inciso XI da Lei 7.014/96...”. Não houve adequação dos procedimentos relativos ao cálculo da diferença de alíquota à nova sistemática prevista no mencionado dispositivo legal, conforme demonstrativo anexo em mídia e impresso.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O Defendente alegou que os Autuantes não consideraram que relevante parte dos débitos exigidos foram devidamente pagos e que outra parte se encontra parcelada. Os débitos de DIFAL do período de 2018 a 2021, foram devidamente recolhidos ou parcelados, conforme se verifica dos comprovantes anexos (doc. 04/05), destacando que os documentos anexados na autuação não demonstram, em momento algum, que os valores recolhidos ou parcelados foram deduzidos do montante apurado pela fiscalização

Sobre a mencionada alegação defensiva de que houve cobrança em duplicidade, porque parte do lançamento já foi paga e outra parte encontra-se parcelada e, ainda, que tais valores não foram deduzidos montante apurado, o Autuante afirmou que a defesa se equivocou. O demonstrativo resumo (fl. 8) apresenta a dedução do valor considerado pelo Autuado sob a rubrica "ICMS Diferença de Alíquota - Contribuinte". Assim, não há valores a serem expurgados por cobrança em duplicidade.

Observo que no demonstrativo "RESUMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS", foram indicados os valores relativos ao ICMS Diferença de Alíquotas apurado pelo Fisco, ICMS Diferença de Alíquotas considerado e pago pelo Contribuinte e o ICMS calculado a menos pelo contribuinte. Esses valores que foram transportados para o demonstrativo de débito do Auto de Infração.

A Defesa anexou aos autos (docs. 04/05 – fls. 129 a 177 e 178 a 232, respectivamente), cópias das DMAs e Extratos de Parcelamentos realizados. Entretanto, os mencionados elementos trazidos aos autos são insuficientes para a comprovação pretendida. Deveria ser comprovado quais os documentos fiscais utilizados na apuração dos valores parcelados, bem como em relação aos lançamentos efetuados em conta corrente fiscal, o que permitiria avaliar se os valores considerados no levantamento fiscal são iguais, ou não, àqueles já lançados e recolhidos por meio de conta corrente e parcelamento de débito.

O Defendente alegou impossibilidade e ilegalidade da cobrança de DIFAL de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo, em razão da ausência de Lei Complementar dispondo sobre a matéria, tanto no passado quanto na atualidade.

Apresentou o entendimento de que não há que se falar em sujeição ao recolhimento do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

Alegou que a cobrança perpetrada do DIFAL nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo não se revela procedente, tanto no que diz respeito aos períodos pretéritos - face a ausência de Lei Complementar - quanto no que diz respeito ao futuro, seja pelo mesmo fundamento, seja pelo princípio da anterioridade do exercício.

Destacou que até o momento, não há Lei Complementar regulamento a cobrança de DIFAL em aquisições de mercadorias para uso e consumo. Em outras palavras, a cobrança de DIFAL por meio do auto de infração ora combativo é indevida, pois ainda não existe Lei Complementar a regular a matéria.

Também alegou ilegalidade da autuação em função da cobrança "por dentro" do imposto devido. Diz que há de ser contestado o crédito tributário ora enfrentado, pois foi calculado de forma que seu valor integrasse sua própria base de cálculo, o que se revela inconstitucional por violação ao artigo 155, inciso II, da Constituição da República, uma vez que tal sistemática de apuração do ICMS implica na ampliação inconstitucional da base de cálculo do tributo.

Conforme estabelece o art. 155, da Constituição Federal de 1988, "compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação",

De acordo com o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, "*nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de*

*localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.*

Por outro lado, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento 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.

Observo que o pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas é previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96. Ou seja, relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, esses 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, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente (RICMS-BA/2012, art. 305, *caput* e seu § 4º, inciso III, alínea “a”).

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

O Defendente afirmou, ainda, que se vislumbra a ausência de liquidez na autuação pela vedação ao creditamento do ICMS pago quando da entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo de seu estabelecimento, bem como, na aquisição de energia elétrica e serviços de telecomunicações, em função das inconstitucionais Leis Complementares nº 87/96, nº 138/10 e, atualmente, nº 171/19.

Requeru que fosse reduzido o débito, mediante a apropriação de créditos que detém, em virtude da aquisição de produtos destinados a uso e consumo, devendo ser afastada a restrição que as Leis Complementares nº 87/96, 138/10 e 171/19 fazem a tal creditamento, vez que contrária ao texto constitucional, recalculando-se o débito, mediante a correta apropriação desses créditos, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

Em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96.

Vale acrescentar que conforme § 1º, inciso II do art. 29 da Lei 7.014/96, o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte.

Observo, ainda, que que nesta fase processual não cabe a compensação do débito apurado com créditos de imposto que o Contribuinte possua.

O Impugnante alegou que a multa aplicada corresponde ao valor do próprio imposto autuado, revela-se absolutamente confiscatória e abusiva. A imposição de multa neste percentual faz com que esta assumam nítido caráter confiscatório. Requeru o afastamento da multa aplicada.



Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e como já mencionado neste voto, não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. Nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria tratada na autuação fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0034/22-2**, lavrado contra **SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 99.255,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA