

A. I. Nº - 298623.0020/19-0
AUTUADO - SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.
AUTUANTE - DANTE GRISI
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/10/2023

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0213-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO, ATIVO FIXO e SOBRE FRETES INCIDENTES SOBRE TRNSPORTES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Argumentos suscitados na peça defensiva motivaram a realização de diligência fiscal, realizada pelo próprio autuante, que possibilitou a redução no valor original lançado. Não acolhida a arguição de nulidade. Impossibilidade do órgão julgador administrativo analisar questões suscitadas a título de inconstitucionalidade na penalidade aplicada, a qual ficou mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 22/09/2019 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.005.969,32, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação relacionada aos exercícios de 2016 a 2018: **Infração 01- 06.05.01:** *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento”.*

Consta no campo “Descrição dos fatos” no Auto de Infração: *“A empresa realizou, durante o período fiscalizado, aquisições interestaduais de materiais de ativo e uso e consumo e de frete destinado aos respectivos transportes. Na análise da escrituração fiscal constatamos falta de recolhimento e recolhimento a menor da DIFAL das operações de entradas, em sua maioria registradas na EFD, devidamente apurada e demonstrada na planilha de cálculo integrante do procedimento de fiscalização intitulada PLANILHA CÁLCULO DIFAL – AQUISIÇÃO INTERESTADUAL PARA ATIVO e PLANILHA CÁLCULO DIFAL – AQUISIÇÃO INTERESTADUAL PARA CONSUMO, PLANILHA DIFAL – FRETE SOBRE TRANSPORTE INTERESTADUAL – USO E CONSUMO – PERÍODO 01/01/2016 a 31/12/2018, as quais foram conjuntamente somadas para constituição do crédito fiscal no Auto de Infração”.* CONCLUSÃO: *No contexto da presente auditoria fiscal, ficou comprovado a falta e recolhimento a menor da DIFAL referente a aquisições interestaduais de ativo imobilizado, uso e consumo e de frete utilizados para a mesma destinação”.*

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 66 a 78, arguindo inicialmente a tempestividade da peça defensiva e elaborando, em seguida, uma síntese dos fatos atinentes a autuação.

Em preliminar, passou a arguir a nulidade do Auto de Infração por cerceamento à ampla defesa e ao contraditório, mencionando, a título de sustentação ao seu argumento, o Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e o Art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, ambos transcritos, citando, ainda, doutrina para referendar sua argumentação.

Pontuou que o autuante lavrou a autuação com mera referência aos artigos 4º, XV da Lei nº 7.014/96 e 305, § 4º, III, alínea “a” do RICMS/BA, dispositivos estes que não delimitam com clareza qual seria a matéria tributável, se tratando, portanto, de alegação genérica de falta de

recolhimento de ICMS, além de inexistir relato das circunstâncias fáticas que levaram à autuação, restando claro a ausência de elementos que indiquem com precisão as situações que levaram à constituição de ofício de débitos, e, consequentemente, evidente a supressão da segurança jurídica e do seu direito de defesa uma vez que não é o responsável por indicar o enquadramento legal e fundamentar a própria infração.

Com isso sustentou que o Auto de Infração padece de vício material insanável em razão de não lhe ser possível, observando os elementos nele contidos, presumir sua fundamentação fática.

Ao adentrar ao mérito da autuação, passou a se referir a forma de cálculo da DIFAL perpetrada pelo autuante, afiançando que a alegada ausência de recolhimento do tributo não ocorreu, tendo em vista que nas operações em que houve incidência do ICMS-DIFAL os valores devidos foram corretamente recolhidos, tendo os cálculos apresentados pelo autuante sido realizados incorretamente, consoante afirmou que demonstrará, visto que o autuante desconsiderou os pagamentos que realizou, conforme planilha elaborada e juntada aos autos, Doc. 03 / CD - Room, divididas em abas referentes às aquisições de mercadorias para consumo, ativo imobilizado e custos com fretes, com a indicação dos valores considerados não recolhidos pelo autuante, enquanto que na coluna à direita, demonstra o cálculo correto da Difal, bem como o valor que foi apurado, escriturado e recolhido, com uma aba de consolidação dos valores exigidos e valores recolhidos, destacando, ainda, a existência de uma coluna com as justificativas para cada uma das operações, caso não se trate de fato gerador do ICMS-Difal.

Destacou que, ainda em se tratando de erro de cálculo no Auto de Infração, as operações relacionadas a bens adquiridos de remetentes que se encontram sob o regime do Simples Nacional, onde o cálculo pelo autuante considerou a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota referente ao Simples Nacional. Entretanto, a Lei 7.014/96 é clara ao determinar que a Difal deve ser calculada considerando a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna (Art. 17, XI, § 6º), em nada se referindo à possibilidade de cálculo sobre a alíquota recolhida pelas empresas tributadas pelo Simples Nacional.

Pontuou, ainda, que em adição às planilhas que demonstram o cálculo equivocado do ICMS referente à Difal ora tratadas, também apresenta as memórias de cálculo e os registros de apuração e comprovantes de recolhimentos referentes a cada competência, Doc. 04 – CD - Room, para concluir este tópico sustentando que resta devidamente comprovado que a autuação se baseou em cálculo equivocado para a apuração dos valores, bem como desconsiderou os pagamentos que realizou, de modo que o Auto de Infração caso não se entenda por sua nulidade, deverá ser julgado improcedente.

Adentrou, em seguida, ao que denominou de operações em que não há incidência do ICMS-Difal, citando operações de transferências entre filiais, reportando-se, neste sentido, a Súmula 166 do STJ, além de diversas entradas de mercadorias adquiridas para revenda, algumas, inclusive, já tributadas pela sistemática da substituição tributária, de modo que é indevida a cobrança da Difal sobre essas operações, razão pela qual pugnou pelas respectivas exclusões.

Acrescentou que também foram glosadas operações de retorno de mercadorias remetidas para conserto ou reparo, transferências de bens para ativo imobilizado e remessas a título de destroca de vasilhames, todas justificadas nas planilhas que elaborou.

No tópico seguinte passou a questionar o percentual de 60% da penalidade aplicada, que considera que fere frontalmente os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tecendo comentários jurídicos a este respeito, com citação de doutrina e decisões de Tribunais Superiores para respaldar seus argumentos.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do lançamento diante da impossibilidade de identificar com clareza qual a imputação – quantitativa e qualitativa – deve se defender, sendo flagrante o cerceamento de defesa;

-
- No mérito, o cancelamento do lançamento, em razão de não ter incorrido no cometimento de qualquer infração que tenha ocasionado falta de recolhimento de ICMS ao Estado da Bahia;
 - Caso não se entenda pela extinção total da cobrança, o reconhecimento de que a multa aplicada não observa os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida a um patamar coerente.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fl. 126, pontuando que as revisões em conformidade com as análises dos documentos propiciaram o aprofundamento da sua apreciação, donde se permitiu extrair a compreensão e conclusão da procedência dos créditos lançados de ofício do ICMS incidente sobre aquisições de uso e consumo, ativo e sobre transporte.

Disse que o autuado, em sua defesa, lastreado em planilha, destacou algumas notas fiscais, exercício de 2016, vinculada à infração de não recolhimento de Difal sobre frete sob alegação de aquisição para revenda, no entanto não comprovou tal destinação, não produzindo a prova necessária, a exemplo do lançamento contábil assim classificado e, também, o devido lançamento no registro de estoque para revenda.

Pontuou que em inserções na planilha de cálculo do auto de infração, informa terem sido pagos a Difal pelo critério antigo, registro este que em nada modifica a constituição do crédito, considerando-se que os valores lançados na EFD/Apuração ICMS foram plenamente compensados no cálculo do crédito lançado de ofício.

Citou, também, que o CTe 62736 inexiste na base nacional, contudo o mesmo se encontra lançado na EFD, datado de 26/04/2016, procedendo, portanto, a cobrança.

Sustentou que relativamente aos cálculos e apuração do ICMS, integrantes das planilhas do auto de infração, os mesmos estão em conformidade com a legislação, não cabendo qualquer correção, razão pela qual concluiu mantendo o lançamento em sua integralidade, requerendo que o Auto de Infração seja julgado Procedente.

Em 18 de dezembro de 2020 o presente PAF foi convertido em diligência, na forma a seguir:

“O Auto de Infração em referência foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.005.969,32, referente os exercícios de 2016 a 2018 sob a seguinte acusação: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento”.

Em relação ao mérito da autuação o autuado questionou a forma de cálculo empregada pelo autuante, asseverando que não houve falta de recolhimento do tributo, sendo que, nas operações sujeitas a incidência desse imposto os valores foram corretamente recolhidos de acordo com os cálculos que apresentou no CD - Room em anexo, inclusive foram desconsiderados pagamentos que foram realizados.

Ao se referir as operações que não se incluem na incidência do ICMS para efeito da DIFAL, dentre outras, citou entradas de mercadorias destinadas à revenda, algumas, segundo o mesmo, já tributadas sob a sistemática da substituição tributária, outras referentes a operações de retorno de mercadorias remetidas para conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, todas, segundo o mesmo, justificadas nas planilhas que alega ter apresentado.

O autuante, quando da informação fiscal, disse que o autuado não comprovou a destinação das mercadorias alegadas para revenda através de lançamento contábil e o respectivo registro de estoque.

Ponderou que apesar do autuado ter dito terem sido pagos a DIFAL pelo critério antigo de apuração, em nada modifica o lançamento tendo em vista que os valores lançados na EFD/Apuração do ICMS foram plenamente compensados no cálculo do crédito lançado de ofício.

De fato, o critério a ser utilizado para efeito de apuração do valor a ser pago a título de diferença de alíquota, a partir de janeiro/16, foi alterado de acordo com o texto abaixo:

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.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16. Redação originária, efeitos até 31/12/15: “XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”

Assim é que, analisando os argumentos defensivos, foram efetuados alguns testes, por amostragem, nos levantamentos realizados pelo autuante, tomando como base a legislação atual para efeito de cálculo da Difal, tendo sido apurado o que segue:

DIFAL USO / CONSUMO - MÊS JANEIRO/16 (fl. 10)

Documento nº 21.354 – Valor da Operação R\$ 4.774,61 – Alíquota ICMS 7%.

Valor ICMS original R\$ 334,22

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 4.774,61 x 0,93 = R\$ 4.440,38

BC Difal: R\$ 4.440,38: 0,83 = R\$ 5.349,86 x 17% R\$ 909,48

ICMS nf origem R\$ 334,22 Difal devido R\$ 575,26

Difal lançado.....R\$ 578,52

DIFAL FRETE S/TRANSPORTE – MÊS 12/16 (fl. 39)

Documento nº 3243 – Valor da operação R\$ 1.133,72 – Alíquota ICMS 7%

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 1.133,72 x 0,93% = R\$ 1.054,36

BC Difal: R\$ 1.054,36 x 0,82 (aliq. 18%) = R\$ 1.285,80

Difal R\$ 1.285,80 x 18% = R\$ 231,44 (-) ICMS origem R\$ 79,36 = Difal devido R\$ 152,08 (*)

Difal lançado..... R\$ 217,16

(*) Valor lançado pelo autuado de acordo com planilha constante no CD - Room, tendo recolhido apenas R\$ 124,70 e reconhecido o débito no valor de R\$ 27,38.

DIFAL FRETE S/TRANSPORTE – MÊS 01/16 (fl. 33)

Documento nº 57897 – Valor da operação R\$ 101,44 – Alíquota ICMS 7%.

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 101,44 x 0,93 = R\$ 94,34

BC Difal: R\$ 94,34: 0,83 = R\$ 113,66

Difal R\$ 113,66 x 17% = R\$ 19,32 (-) ICMS origem R\$ 7,10 = Difal devido R\$ 12,22

Difal lançado..... R\$ 18,12

Isto posto, e tendo em vista as considerações acima efetuadas, deliberou a 4ª Junta de Julgamento Fiscal em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data pela conversão do presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que sejam adotadas pelo autuante as seguintes providências:

1 – Efetue uma revisão nos cálculos da DIFAL que foram efetuados, tomando como parâmetro os exemplos acima apontados e, justifique se os mesmos se encontram de acordo com o previsto na legislação em vigor. Acaso os valores postos acima estejam incorretos, apontar o equívoco, através de demonstrativo na mesma forma acima posta.

2 – À luz do quanto acima exposto, em se configurando equívocos no levantamento fiscal, elaborar novas planilhas com o valor devido;

3 – Intimar o autuado para que indique quais os pagamentos que efetuou a título de Difal e que não foram considerados no lançamento fiscal, e que comprove, documentalmente, as mercadorias que foram adquiridas para revenda, porém estão incluídas no levantamento para efeito de exigência de Difal. Em se comprovando os argumentos defensivos, considerar tais pagamentos no levantamento fiscal e excluir tais mercadorias do mesmo levantamento.

4 – Em relação as mercadorias ingressadas a título de retorno de conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, examinar individualmente cada situação, com elaboração de demonstrativos separadamente por natureza de operação e excluí-las do levantamento fiscal;

5 – Atendidas as solicitações supra, o autuado deverá ser cientificado da presente diligência, com entrega de cópia ao mesmo do seu resultado e respectivos anexos, assim como deste pedido, concedendo-lhe o prazo de 30(trinta) dias para manifestação.

6 – Ocorrendo manifestação pelo autuado o autuante também deverá se pronunciar.

7 – Após conclusos, o PAF deverá retornar ao CONSEF para efeito de prosseguimento da instrução e posterior julgamento”.

Em atendimento, o autuante se pronunciou conforme fls. 134 a 136, elaborou novas planilhas em anexo, fls. 137 a 170, nas quais constam os cálculos e informações originalmente integrantes do auto de infração, seguida de novos cálculos e supressão de valores em face de revisão, tendo por resultado do comparativo entre si nos valores finais ajustados, quando divergente, e também nas respectivas diferenças, as quais estão assim postas e denominadas:

- 1 - Revisão fiscal x AI Valores consolidados DIFAL 2016/2018.
- 2 - Revisão fiscal x AI – DIFAL Consumo 2016/2018;
- 3 – Revisão fiscal x AI – DIFAL Frete 2016/2018;
- 4 – Revisão fiscal x AI – DIFAL Ativo 2016/2018;
- 5 – Revisão fiscal x AI – DIFAL Registrada no LAP 2016/2018.

Em seguida passou a tecer explicações acerca de cada planilha na forma a seguir:

- DIFAL SOBRE ATIVO: Não houve nenhuma alteração uma vez que a análise revelou estar seus valores plenamente apurados em conformidade com a legislação fiscal.
- DIFAL USO E CONSUMO: Ocorreram reduções em valores pontuais correspondentes as exclusões das operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária, além de ajustes de diferenças inexpressivas, resultante da correção da fórmula de cálculo aplicada.
- DIFAL FRETE – USO/CONSUMO/ATIVO: Apontou que foi procedida a exclusão correspondente ao frete de mercadorias destinadas à revenda com a respectiva NF-e pois sem tal informação não há como identificar a destinação das mercadorias transportadas.
- DIFAL Simples Nacional: Citou que o autuado sustenta que o cálculo a ser realizado é tão-somente pela diferença nominal entre as alíquotas da UF de destino e origem e mesma base de cálculo do remetente.

Destacou que a formação da base de cálculo de incidência de Difal está definida pelo Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, enquanto que o entendimento do autuado contraria o citado artigo, enquanto que, naquilo que se relaciona ao aproveitamento do crédito para fins de cálculo da difal de empresas do Simples Nacional sediadas em outras UF, pontuou que o autuado considerou o crédito com base na alíquota da UF de origem, desprezando a condição da nota fiscal e a regra do Art. 23 da LC 123/06.

Com isso sustentou que não havendo as indicações previstas no referido artigo da LC o aproveitamento do crédito fica inadmitido, muito menos considerar a imprevista hipótese de crédito presumido pela alíquota da UF de origem. Desta forma arrematou que foi considerado para efeito do lançamento a conformidade do constante no documento fiscal, se indicado valor este foi considerado, caso em contrário não há o que se considerar.

- DIFAL TRANSFERÊNCIA-USO/CONSUMO/ATIVO: Aqui disse que o autuado sustentou a não incidência da Difal com base na Súmula 166 do STJ, entretanto, sustentou que na legislação do ICMS deste Estado não há previsão que enquadre tais operações no campo da não incidência. Manteve o lançamento.

- DIFAL SOBRE CONERTO/REPARO/DESTROCA: Citou que a exigência da Difal em relação a este tópico recaiu apenas sobre o serviço de transporte com base no valor da operação devidamente tributada, com destaque do ICMS no CTe emitido na UF de origem e não sobre o valor das mercadorias transportadas, logo não há que se falar em qualquer exclusão.

- DIFAL DESCONSIDERADO PAGAMENTOS REALIZADOS: Disse que todos os valores recolhidos e registrados na EFD foram considerados, tanto quanto o ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, conforme demonstrado nas planilhas.

Concluiu pugnando pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 707.352,66 conforme demonstrado às fls. 137 e 138.

O autuado se manifestou acerca da diligência realizada, pontuando que antes de adentrar aos diversos erros e equívocos cometidos pelo autuante na realização da diligência, disse que merece destaque na conversão do feito para tal fim discorreu-se quanto a alteração na forma de cálculo do ICMS a partir de janeiro de 2016 e que foram verificadas inconsistências no cálculo do crédito lançado de ofício, sendo que foi determinado que o autuante procedesse uma revisão nos cálculos em confronto com os apontados no pedido de diligência.

Neste sentido disse que o autuante ignorou tal determinação, deixando de proceder a íntegra dos cálculos determinados o que, por si só, considera que já é determinante para corroborar a preliminar de nulidade suscitada na impugnação, tendo em vista o auto de infração padecer de vício material insanável no que tange sua fundamentação fática, o que lhe impossibilita o pleno exercício do contraditório e ampla defesa.

Como primeiro ponto questionado se referiu a alegada incidência do ICMS sobre as operações de retorno de conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, onde foi prestado o esclarecimento pelo autuante de que o tributo não incidiu sobre as mercadorias mas sobre o transporte com base no valor da operação devidamente tributada, justificativa esta que disse não constar no auto de infração ou em seus anexos, asseverando que o que se verifica, após a intimação expedida pelo autuante para prestação de informações, este procedeu uma tentativa de substituição da fundamentação fática da autuação, originalmente equivocada, o que não é permitido.

Acrescentou que foi determinado no pedido de diligência a exclusão da parcela do crédito correspondente à incidência do ICMS sobre as operações de retorno de mercadorias para conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, o que considera que não foi atendido pelo autuante.

Pontuou, também, que foi determinado que fosse intimado para apresentar os pagamentos de ICMS Difal não considerados no levantamento original, o que não ocorreu, conforme pode ser aferido na leitura do item 7 da diligência realizada, esclarecendo que os pagamentos desconsiderados para fins de apuração do crédito tributário estão demonstrados nas planilhas Doc. 03, anexas a impugnação, voltando a afirmar que os valores já recolhidos foram desconsiderados quando da lavratura do auto de infração.

Quanto às operações envolvendo empresas inscritas no Simples Nacional, onde o autuante sustentou que o imposto deveria ser recolhido com base na diferença entre a alíquota do imposto à qual o remetente está submetido e a alíquota interna deste Estado, e não a alíquota interestadual e a alíquota interna, entretanto a Lei nº 7.014/96 (Art. 17, XI, § 6º) é clara ao determinar que a Difal deve ser calculada considerando a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, em nada se referindo à possibilidade de cálculo sobre a alíquota recolhida pelas empresas tributadas pelo Simples, reportando-se, ainda, a este respeito, ao constante nas perguntas e respostas integrantes no site da Sefaz, em seu item 12, o qual transcreveu, que, ao seu ver, evidencia o equívoco do raciocínio adotado pelo autuante.

Por fim se referiu às operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, onde o autuante manteve o lançamento, disse que, em 19/04/2021, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 49, declarando a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II, e 12, I e 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, e, em assim sendo, considera irrelevante a legislação de regência do ICMS no Estado da Bahia quanto a este ponto, de modo que tal parcela deve ser expurgada, lembrando, ainda, a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante dos órgãos da Administração Pública da decisão proferida em sede concentrado de constitucionalidade.

Concluiu reiterando o pedido de declaração de nulidade do Auto de Infração, ou, caso assim não se entenda, seu cancelamento integral do débito exigido.

Tendo em vista a aposentadoria do autuante, foi designado auditor fiscal estranho ao feito para se

manifestar a respeito do pronunciamento efetuado pelo autuado no tocante a diligência fiscal realizada, fls. 187 e 188, tendo este pontuado que após análise do PAF, desde a lavratura do AI, impugnação pelo autuado e informação fiscal, seu entendimento é de que a linha de condução quanto ao valor reclamado e o enquadramento da infração no contexto da legislação do ICMS no Estado da Bahia, baseou-se fundamental na legislação vigente à época, janeiro de 2016 a dezembro de 2018, razão pela qual ratificou parcialmente as observações legais enquadradas pelo autuante.

Esclareceu que, a aludida ratificação parcial trata especificamente ao ponto destacado pelo autuado sobre a decisão do STF que julgou improcedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, pois se trata de um tema do âmbito de regramento constitucional, cujos efeitos devem ser analisados e considerados pelo CONSEF, amparado pela PGE/PROFIS, pois à época a legislação do ICMS deste Estado não estava ajustada de forma harmônica com o referido julgamento ocorrido em 19/04/2021 pelo STF.

Concluiu pontuando que o Auto de Infração, exceto ao ponto STF, deve ser mantido parcialmente. O autuado foi mais uma vez intimado, fls. 190 a 193, para se manifestar acerca do pronunciamento efetuado pelo auditor fiscal estranho ao feito, acima relatado, porém, não se manifestou.

Em 30 de agosto de 2022, o presente PAF foi encaminhado em diligência à PGE/PROFIS, solicitando emissão de Parecer Jurídico, na forma seguinte:

“O Auto de Infração em referência foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.005.969,32, referente os exercícios de 2016 a 2018 sob a seguinte acusação: “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento”.

Em sua defesa, o autuado questionou que “...majoritariamente, as operações erroneamente glosadas se referem à transferência entre filiais da Impugnante, conforme é possível verificar nas notas fiscais de entrada das mercadorias”.

Nessa direção acrescentou: “Como se sabe, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte não constitui fato gerador do ICMS, tendo em vista que, nesse tipo de operação, não há circulação econômica do bem, inexistindo demonstração de riqueza a ser tributada. Neste sentido dispõe a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça ...”.

Com estes argumentos arguiu ser evidente a necessidade de exclusão dos valores de ICMS cobrados sobre a remessa de mercadorias entre seus estabelecimentos, em razão da inexistência de fato gerador.

O autuante, à fl. 136, manteve o lançamento sob a alegação de que na legislação fiscal do ICMS da Bahia não há previsão que enquadre tais operações no campo da não incidência.

O autuado, em sua manifestação à fl. 177, ao questionar o posicionamento acima do autuante, ponderou que “Ocorre que, em 19/04/2021, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, nos seguintes termos: “O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na presente ação, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos termos do voto do Relator. ...”.

Desta forma, defendeu ser irrelevante a legislação de regência do ICMS no Estado da Bahia quanto a este ponto, vez que, após o julgamento da ADC nº 49, a incidência do imposto sobre operações entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular não mais tem sustento na Lei Complementar nº 87/96, de modo que tal parcela da autuação deve ser expurgada, acrescentando ser desnecessário lembrar a eficácia erga omnes e efeito vinculante aos órgãos da Administração Pública da decisão proferida em sede de controle de constitucionalidade.

Auditor Fiscal estranho ao feito, ao se pronunciar acerca do posicionamento do autuado, fl. 188, pontuou que “...especificamente ao ponto destacado pelo autuado sobre a decisão do STF que julgou improcedente a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 49, pois trata-se de tema do âmbito de regramento Constitucional, cujos efeitos devem ser analisados e considerados pelos doutos julgadores do CONSEF, amparados obviamente com a manifestação sobre o tema pela PGE/PROFIS, pois à época a legislação do ICMS do Estado da Bahia não estava ajustada de forma harmônica com o referido julgamento ocorrido em 19/04/2021, pelo STF”.

Diante dos fatos acima delineados, deliberou esta 4ª JJF pelo encaminhamento dos presentes autos em diligência à Douta PGE/PROFIS no sentido de que esse E. Órgão emita Parecer Jurídico posicionando-se

acerca dos questionamentos acima postos”.

Em atendimento, a PGE/PROFIS em 23 de fevereiro de 2023, se pronunciou através do Processo PGE2022176530-0, fls. 201 a 202v, onde o Ilustre Parecerista Dr. José Augusto Martins Júnior, destacou que se serviu das conclusões fixadas no Precedente de Núcleo da PGE/PROFIS/NCA nº 05/21, que disciplina a uniformização da orientação jurídica no âmbito da Administração Pública Estadual, assim se posicionando:

“(...)”

Consoante afirmado pelo ilustre parecerista na manifestação, ora aprovada, por conduto da decisão lavrada no RE nº 1.287.019/DF, em sede de repercussão geral da questão constitucional, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese para o Tema 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar vinculando normas gerais”.

Neste cenário, avulta a impossibilidade, no âmbito de julgamento administrativo, sobretudo ante a existência de julgamento pela Corte Constitucional sobre a matéria, de apreciação do mérito trazido pelo autuado quanto a legitimidade de cobrança do DIFAL nas transferências interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto.

Dessa forma, considerando que foi restabelecida a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015, de modo que a decisão deve produzir efeitos, quanto a cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF

E, quanto as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão da referida ação (2022) – ressalvadas as ações judiciais em curso -, temos que a análise por parte desta PGE/PROFIS deverá se restringir ao exame dos marcos temporais e consequente aplicação da modulação dos efeitos fixados na decisão do STF.

Caberá a esta Procuradoria, portanto, limitar-se a adotar a decisão vinculante perfilhada pela Corte Suprema, com aplicação, inclusive, da modulação então estabelecida.

Por oportuno, registre-se que esta PGE/PROFIS, seguindo o mesmo entendimento aplicado em recentes decisões exaradas pelo TJ/BA (Agravo de Instrumento nº 8013685-88.2021.8.05000 e 8021686-62.2021.8.05000), adotou a data de julgamento do RE 12887019/DF, isto é, 24/02/2021, como marco temporal da modulação de inconstitucionalidade só alcance os casos em que exista ação judicial específica sobre esta matéria ajuizada até aquela data.

Observe-se, porém, que o presente precedente de núcleo poderá sofrer revisão no próximo exercício, considerando a determinação imposta por aquele mesmo RE1287019/DF, no sentido da imposição de edição de lei complementar específica com vigência a partir de 2022.

A vista do acima exposto, é de se concluir que o entendimento ora externado deve ser aplicado tão somente em relação ao DIFAL incidente nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, sendo tal diferencial de alíquota inexigível apenas a partir do exercício de 2022, na hipótese de não edição da lei complementar suscitada pelo STF, estando ressalvada a situação do sujeito passivo beneficiado por ações ajuizadas antes de 24/02/2021.

Nesse contexto, em atenção ao princípio da eficiência administrativa, bem como visando preservar a uniformidade da orientação jurídica e, ainda, considerando tratar-se o tema de questão repetitiva e de grande relevância, tenho por bem qualificar o entendimento acima exposto como precedente de núcleo, devendo os Procuradores do Estado que atuam junto ao CONSEF passar a observar a orientação constante do mencionado opinativo em todos os futuros processos que tratem do mesmo tema, dispensada a homologação hierárquica desta chefia”.

Mais uma vez, o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem, em 25 de maio de

2023, nos seguintes termos:

“Na manifestação efetuada pelo autuado em relação a diligência de fls. 126 a 170, foram apresentados alguns questionamentos a respeito do procedimento de execução da referida diligência, os quais, quando da manifestação pelo auditor fiscal estranho ao feito, fls. 187 e 188, não os enfrentou.

Assim, à luz do quanto consta nos autos e considerando que a autuação engloba diversas operações com incidência do ICMS-Difal, com naturezas distintas, todas integrantes da mesma infração, objetivando alcançar liquidez do lançamento de forma segura e consistente, deliberou esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, por nova conversão de diligência deste PAF à SAT/COPEC no sentido de que o auditor fiscal subscritor do pronunciamento de fls. 187 e 188, adote as seguintes providências, a partir do novo resultado do débito no valor de R\$ 707.352,66, fls. 137 e 138:

1 – Examinar se nas planilhas constantes do Doc. 03, anexo a impugnação, se constam pagamentos efetuados a título do ICMS-Difal, que o autuado sustenta em sua manifestação à fl. 175 que não foram considerados no levantamento fiscal. Se confirmado, processar as devidas alterações. Justificar o posicionamento adotado.

2 – No item 4 da diligência anterior foi solicitado que: “Em relação as mercadorias ingressadas a título de retorno de conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, examinar individualmente cada situação, com elaboração de demonstrativos separadamente por natureza de operação e excluí-las do levantamento fiscal”.

Tal solicitação não foi atendida pelo autuante sob a alegação de que a exigência não recaiu sobre o valor das mercadorias, mas sobre o transporte com base no valor da operação devidamente tributada, fato este contestado pelo autuado sob a argumentação de que esta informação não consta na peça de acusação e demonstrativos iniciais.

Pede-se: Que seja apresentado um demonstrativo mensal destas operações que deram causa a autuação, por cada tipo, para as devidas análises por esta Junta de Julgamento, devendo ser juntada cópia, a título de exemplo, de um CTe e respectiva NF-e, constantes da autuação.

3 – Solicita-se, também, que seja elaborado um demonstrativo mensal com as operações relacionadas as transferências interestaduais, (uso/consumo, ativo e frete), integrantes da autuação.

Após o atendimento do quanto acima solicitado o PAF deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e posterior julgamento”

Em atendimento, auditor fiscal estranho ao feito se pronunciou conforme fls. 209 a 211, citando que a suposta ausência de enfrentamento externado no pedido de diligência se deveu ao fato do entendimento técnico do autuante e a sua percepção quanto à aplicação da legislação do ICMS, cuja materialização se deu com a lavratura do presente Auto de Infração, em perfeita harmonização com a legislação vigente nos períodos abarcados pela autuação.

Disse que lhe restou uma necessidade técnica e superveniente de buscar o entendimento quanto a matéria tributária no âmbito do ICMS para que ficasse convencido quanto aos critérios de créditos tributários abarcados em uma narrativa para produzir fiscal, objeto da autuação, especificamente em relação as transferências interestaduais e, para atender essa ansiedade sugeriu o encaminhamento do PAF à PGE/PROFIS para suscitar dúvidas quanto a legalidade do lançamento do crédito tributário, sendo, então, emitido o Parecer Jurídico de fls. 201 e 202.

Isto posto, disse que em relação a solicitação constante no item 1 do pedido de diligência, onde o autuado arguiu que procedeu recolhimentos de ICMS Difal e que não foram considerados pelo autuante, se trata de uma narrativa para produzir argumentação jurídica sem que haja comprovação técnica ou documental, sendo flagrante o modus operante de apuração do autuado que simplesmente escritura no livro RAICMS, no campo “Outros Débitos” o ICMS DIFAL que se junta a outras parcelas devedoras do imposto e absorvidas por créditos fiscais admissíveis, e quando recolhe o imposto o faz de forma englobada, portanto, se observa a ausência de comprovação de recolhimentos dissociados aos indicados no livro RAICMS, cuja denominação específica seja ICMS Complemento Alíquota, Código de Receita 0791.

Com isso sustentou que o autuante deduziu as parcelas indicadas no referido livro fiscal, campo “Outros Débitos”, cuja evidência está esplanada às fls. 07 a 09 na coluna “Difal debitado no LAP-ICMS”, “DebAjustApur”, cuja evidência é a dedução do valor do DIFAL considerado pelo autuado em seu livro de apuração, sendo infundados os argumentos elencados pelo autuado.

No que se relaciona ao item 2 do pedido de diligência, onde estão citadas operações a título de retorno de conserto ou reparo e remessas, destroca de vasilhames, há a necessidade de separar em demonstrativo específico essas operações com os seus respectivos fretes interestaduais, motivadores do lançamento.

Nesse sentido disse que ficou evidenciado que o autuante foi extremamente preciso quando no seu levantamento elencou também as operações de serviços de transportes (CTe), vinculando as chaves de acesso do CTe e procedeu o cálculo para efeito do lançamento do ICMS-Difal.

Com isso, apesar de considerar desnecessário sobre os aspectos fáticos legais, disse que elaborou os demonstrativos (arquivos em CD anexo), associando o frete sobre os serviços de transportes interestadual relacionados as operações de retorno de conserto ou reparo, remessas e destroca de vasilhames, que totalizam, por exercício os valores indicados à fl. 211.

Concluiu asseverando que o Auto de Infração deverá ser mantido na sua essência.

VOTO

O Auto de infração sob análise foi lavrado para exigir crédito tributário no montante de R\$ 1.005.969,32, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em face a seguinte acusação relacionada aos exercícios de 2016 a 2018: “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fico e/ou consumo do próprio estabelecimento*”.

Está consignado no campo “Descrição dos fatos” do Auto de Infração o que segue: “*A empresa realizou, durante o período fiscalizado, aquisições interestaduais de materiais de ativo e uso e consumo e de frete destinado aos respectivos transportes. Na análise da escrituração fiscal constatamos falta de recolhimento e recolhimento a menor da DIFAL das operações de entradas, em sua maioria registradas na EFD, devidamente apurada e demonstrada na planilha de cálculo integrante do procedimento de fiscalização intitulada PLANILHA CÁLCULO DIFAL – AQUISIÇÃO INTERESTADUAL PARA ATIVO e PLANILHA CÁLCULO DIFAL – AQUISIÇÃO INTERESTADUAL PARA CONSUMO, PLANILHA DIFAL – FRETE SOBRE TRANSPORTE INTERESTADUAL – USO E CONSUMO – PERÍODO 01/01/2016 a 31/12/2018, as quais foram conjuntamente somadas para constituição do crédito fiscal no Auto de Infração*”. CONCLUSÃO: *No contexto da presente auditoria fiscal, ficou comprovado a falta e recolhimento a menor da DIFAL referente a aquisições interestaduais de ativo imobilizado, uso e consumo e de frete utilizados para a mesma destinação*”.

O autuado, em preliminar, arguiu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento à ampla defesa e ao contraditório, mencionando, a título de sustentação ao seu argumento, o Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e o Art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, acrescentando que no Auto de Infração consta mera referência aos artigos 4º, XV da Lei nº 7.014/96 e 305, § 4º, III, alínea “a” do RICMS/BA, dispositivos estes que, ao seu argumento, não delimitam com clareza qual seria a matéria tributável, se tratando, portanto, de alegação genérica de falta de recolhimento de ICMS, além de inexistir relato das circunstâncias fáticas que levaram à autuação, restando claro a ausência de elementos que indiquem com exatidão as situações que levaram à constituição de ofício de débitos, e, consequentemente, clara a supressão da segurança jurídica e do seu direito de defesa uma vez que não é o responsável por indicar o enquadramento legal e fundamentar a própria infração.

Analizando os argumentos defensivos trazidos pelo autuado vejo que não lhe assiste razão em sua pretensão de nulidade do Auto de Infração. Isto porque, o lançamento atende aos requisitos previstos pelo Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, estando atendidos todos os requisitos previstos em ambos os dispositivos citados, possibilitando ao autuado, o exercício da ampla defesa, a qual, afinal exercitou, por mais de uma oportunidade.

Ademais, os demonstrativos e planilhas que instruem o lançamento são bastante claras e elucidativas e de fácil compreensão, estando aí inseridas as circunstâncias fáticas para a autuação, inexistindo a figura de cerceamento de defesa e ao contraditório. Aliás, o dispositivo legal citado pelo autuante título de enquadramento da infração (Art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96) é claro e objetivo, se adequando à acusação, conforme abaixo:

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

(...)

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

Por igual, também se constata no disposto pelo art. 305, § 4º, III, "a", do RICMS/BA, também indicado pelo autuante:

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;

Afasto, portanto, a arguição de nulidade suscitada pela defesa.

Em relação ao mérito da autuação, consoante se verá a seguir, assiste razão, em parte ao autuado.

Quanto a questão da forma de cálculo do ICMS-Difal questionada pela defesa, este argumento motivou a conversão do feito em diligência em duas oportunidades distintas, que considero elucidativas.

Destaco que a partir de janeiro/2016 o critério a ser utilizado para efeito de apuração do valor a ser pago a título de diferença de alíquota, foi alterado conforme abaixo:

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.

Nota: A redação atual do inciso "XI" do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16. Redação originária, efeitos até 31/12/15: "XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem."

Para fim de averiguar que os demonstrativos/planilhas elaboradas pelo autuante e que originaram o lançamento tributário sob análise, atendia ao previsto na legislação tributária vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da autuação, o PAF foi encaminhado em diligência, elegendo os exemplos abaixo, por amostragem, extraídos da autuação:

DIFAL USO / CONSUMO - MÊS JANEIRO/16 (fl. 10)

Documento nº 21.354 – Valor da Operação R\$ 4.774,61 – Alíquota ICMS 7%.

Valor ICMS original R\$ 334,22

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 4.774,61 x 0,93 = R\$ 4.440,38

BC Difal: R\$ 4.440,38: 0,83 = R\$ 5.349,86 x 17% R\$ 909,48

ICMS nf origem R\$ 334,22 Difal devido R\$ 575,26

Difal lançado..... R\$ 578,52

DIFAL FRETE S/TRANSPORTE – MÊS 12/16 (fl. 39)

Documento nº 3243 – Valor da operação R\$ 1.133,72 – Alíquota ICMS 7%

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 1.133,72 x 0,93% = R\$ 1.054,36

BC Difal: R\$ 1.054,36 x 0,82 (aliq. 18%) = R\$ 1.285,80

Difal R\$ 1.285,80 x 18% = R\$ 231,44 (-) ICMS origem R\$ 79,36 = Difal devido R\$ 152,08 (*)

Difal lançado..... R\$ 217,16

(*) Valor lançado pelo autuado de acordo com planilha constante no CD - Room, tendo recolhido apenas R\$ 124,70 e reconhecido o débito no valor de R\$ 27,38.

DIFAL FRETE S/TRANSPORTE – MÊS 01/16 (fl. 33)

Documento nº 57897 – Valor da operação R\$ 101,44 – Alíquota ICMS 7%.

Exclusão ICMS interestadual: R\$ 101,44 x 0,93 = R\$ 94,34

BC Difal: R\$ 94,34: 0,83 = R\$ 113,66

Difal R\$ 113,66 x 17% = R\$ 19,32 (-) ICMS origem R\$ 7,10 = Difal devido R\$ 12,22

Difal lançado..... R\$ 18,12

Isto posto, foi solicitado que o autuante adotasse as seguintes providências: Efetuasse uma revisão nos cálculos da DIFAL que foram apurados, tomando como parâmetro os exemplos acima apontados e, justificasse se os mesmos se encontram de acordo com o previsto na legislação em vigor, sendo que, acaso os valores postos acima estivessem incorretos, apontasse o equívoco, através de demonstrativo na mesma forma acima posta, devendo ser elaborados novos demonstrativos com os valores efetivamente devidos.

Foi solicitado, também, que o autuado fosse intimado para indicar quais os pagamentos que efetuou a título de Difal e que não foram considerados no lançamento fiscal, e que comprovasse, documentalmente, as mercadorias que foram adquiridas para revenda, porém estão incluídas no levantamento para efeito de exigência de Difal, observando que em se comprovando os argumentos defensivos, considerasse tais pagamentos no levantamento fiscal e excluir tais mercadorias do mesmo levantamento.

Em relação as alegadas mercadorias ingressadas a título de retorno de conserto ou reparo e remessas a título de destroca de vasilhames, que fosse examinado individualmente cada situação, com elaboração de demonstrativos separadamente por natureza de operação e excluí-las do levantamento fiscal.

Apesar do autuado, quando da sua manifestação acerca do resultado da diligência, ter argumentado que a diligência não foi atendida na forma determinada por esta 4ª JJF, vejo que o procedimento do autuante satisfez ao quanto solicitado, de acordo com o constante nas planilhas de fls. 139 a 170, já que, realmente, processou uma revisão total nos cálculos do ICMS-Difal, apresentando substancial redução no valor autuado, isto é, foi reduzido e demonstrado que, do valor originalmente lançado na ordem de R\$ 1.005.969,52, com a revisão/redução, o valor exigido passou a ser de R\$ 707.352,66.

Reportando-me a citação efetuada pelo autuado quando da sua manifestação em relação ao resultado da diligência realizada pelo autuante, no que diz respeito ao constante no site da SEFAZ relacionado a perguntas e respostas formuladas, vejo que os cálculos levados a efeito pelo autuante atendem exatamente a orientação da Sefaz e reproduzida pelo autuado à fl. 177, e quanto, ao questionado em relação às aquisições de fornecedores inscritos no Simples Nacional, vejo que, com base na mesma orientação mencionada pelo autuado, o procedimento do autuante está correto vez que o valor da base de cálculo da DIFAL, neste caso, corresponderá ao valor do produto destinado ao uso ou consumo, devendo ser expurgado o imposto correspondente a alíquota do Simples Nacional e, em seguida, acrescido o imposto da operação interna deste Estado, obtendo-se, assim, uma nova base de cálculo, sobre a qual incide a alíquota interna

subtraindo-se em seguida o valor do imposto destacado na nota fiscal de origem, consoante efetuado pelo autuante.

Assim, no tocante aos cálculos do ICMS-Difal elaborados pelo autuante e constantes na revisão decorrente da diligência realizada, considero oportuno reproduzir, aqui, as explicações apresentadas pelo autuante, em relação a cada tipo de apuração (consumo, ativo e frete), por considerá-las autoexplicativas, cujas justificativas apresentadas, abaixo as reproduzo:

- *DIFAL SOBRE ATIVO: Não houve nenhuma alteração uma vez que a análise revelou estar seus valores plenamente apurados em conformidade com a legislação fiscal.*
- *DIFAL USO E CONSUMO: Ocorreram reduções em valores pontuais correspondentes as exclusões das operações com mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária, além de ajustes de diferenças inexpressivas, resultante da correção da fórmula de cálculo aplicada.*
- *DIFAL FRETE – USO/CONSUMO/ATIVO: Apontou que foi procedida a exclusão correspondente ao frete de mercadorias destinadas à revenda com a respectiva NF-e pois sem tal informação não há como identificar a destinação das mercadorias transportadas.*
- *DIFAL Simples Nacional: Citou que o autuado sustenta que o cálculo a ser realizado é tão-somente pela diferença nominal entre as alíquotas da UF de destino e origem e mesma base de cálculo do remetente.*

Destacou que a formação da base de cálculo de incidência de Difal está definida pelo Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, enquanto que o entendimento do autuado contraria o citado artigo, enquanto que, naquilo que se relaciona ao aproveitamento do crédito para fins de cálculo da difal de empresas do Simples Nacional sediadas em outras UF, pontuou que o autuado considerou o crédito com base na alíquota da UF de origem, desprezando a condição da nota fiscal e a regra do Art. 23 da LC 123/06.

Com isso sustentou que não havendo as indicações previstas no referido artigo da LC o aproveitamento do crédito fica inadmitido, muito menos considerar a imprevista hipótese de crédito presumido pela alíquota da UF de origem. Desta forma arrematou que foi considerado para efeito do lançamento a conformidade do constante no documento fiscal, se indicado valor este foi considerado, caso em contrário não há o que se considerar.

- *DIFAL TRANSFERÊNCIA-USO/CONSUMO/ATIVO: Aqui disse que o autuado sustentou a não incidência da Difal com base na Súmula 166 do STJ, entretanto, sustentou que na legislação do ICMS deste Estado não há previsão que enquadre tais operações no campo da não incidência. Manteve o lançamento.*
- *DIFAL SOBRE CONSERTO/REPARO/DESTROCA: Citou que a exigência da Difal em relação a este tópico recaiu apenas sobre o serviço de transporte com base no valor da operação devidamente tributada, com destaque do ICMS no CTe emitido na UF de origem e não sobre o valor das mercadorias transportadas, logo não há que se falar em qualquer exclusão.*
- *DIFAL DESCONSIDERADO PAGAMENTOS REALIZADOS: Disse que todos os valores recolhidos e registrados na EFD foram considerados, tanto quanto o ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, conforme demonstrado nas planilhas.*

Do resultado acima posto, foi questionado pelo autuado de que sobre a incidência do ICMS sobre as operações de retorno de conserto ou reparo e remessas a título de troca de vasilhames disse que foi esclarecido que o tributo seria incidente não sobre o valor das mercadorias, mas sobre o transporte com base no valor da operação devidamente tributada. Entretanto, ponderou que tal justificativa não consta no auto de infração nem em seus anexos.

Apesar de ser um argumento que não encontra sustentação vez que, desde a inicial está dito e demonstrado a exigência do imposto que incidiu com base nos conhecimentos de transportes, os quais, por si só, identificam a operação.

Aliás, visando sanar quaisquer dúvidas a respeito desta questão, houve encaminhamento específico do PAF em diligência, fl. 205, a qual foi executada por auditor fiscal estranho ao feito, que efetuou demonstrativos associando o frete sobre os serviços de transporte interestadual abarcados pela autuação, apurando os valores mensais, totalizados por exercício, que, ao meu entender, são totalmente elucidativos.

Foi também questionado pelo autuado a manutenção da exigência do ICMS-Difal incidente sobre as operações de transferências interestaduais sobre mercadorias entre estabelecimentos do próprio autuado, com fulcro no julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal que julgou improcedente a Ação Direta de Constitucionalidade nº 49, sendo, por isso, irrelevante o fato de

existir previsão na legislação de regência deste Estado da referida exigência, não mais tendo sustento na Lei Complementar nº 87/96, de modo que tal parcela deverá, ao seu entendimento, ser excluída da autuação.

Tal fato motivou o encaminhamento dos autos em diligência à Procuradoria Geral do Estado, PGE/Profis, nos termos constantes à fl. 199, no sentido de que fosse emitido Parecer Jurídico a respeito do questionamento posto.

Em atendimento, este Órgão Jurídico, emitiu o Parecer PGE2022176530-0, transscrito no relatório que antecede este voto, com a seguinte conclusão:

(...)

A vista do acima exposto, é de se concluir que o entendimento ora externado deve ser aplicado tão somente em relação ao DIFAL incidente nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, sendo tal diferencial de alíquota inexigível apenas a partir do exercício de 2022, na hipótese de não edição da lei complementar suscitada pelo STF, estando ressalvada a situação do sujeito passivo beneficiado por ações ajuizadas antes de 24/02/2021.

Nesse contexto, em atenção ao princípio da eficiência administrativa, bem como visando preservar a uniformidade da orientação jurídica e, ainda, considerando tratar-se o tema de questão repetitiva e de grande relevância, tenho por bem qualificar o entendimento acima exposto como precedente de núcleo, devendo os Procuradores do Estado que atuam junto ao CONSEF passar a observar a orientação constante do mencionado opinativo em todos os futuros processos que tratem do mesmo tema, dispensada a homologação hierárquica desta chefia”.

Isto posto, não vejo outra alternativa senão acolher o opinativo da I. PGE/Profis, e pelo fato da autuação abranger períodos anteriores a 24/02/2021, e, também, em razão do autuado não comprovar que se encontra beneficiado por ações ajuizadas anteriores a esta data, mantenho a exigência relacionadas as transferências interestaduais de mercadorias consignadas na presente autuação.

Por fim, quanto ao argumento de desproporcionalidade da multa aplicada no patamar de 60%, por ferir frontalmente os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância com o regramento previsto pela legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar tal previsão legal, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, *verbis*:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Diante do quanto acima exposto, entendo que a Decisão Judicial citada pelo autuado, voltada a questão interpretativa e constitucional, foge da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, o precedente judicial citado na peça de defesa, proferido pelo STF, não é vinculante para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou como parte na decisão citada.

Também não há como atender ao pleito do defendant, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

Por fim, quanto ao pedido do autuado no sentido de que todas as intimações sejam direcionadas ao endereço que indicou, observo que tais procedimentos obedecem ao constante no Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que tal solicitação também possa ser atendida, e, se acaso assim não ocorrer, não implica em nulidade do ato processual.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 707.352,66, consoante demonstrado às fls. 137 e 138.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298623.0020/19-0, lavrado contra **SUPERGASBRÁS ENERGIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 707.352,66**, acrescido da multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento 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, 09 de outubro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR