

A.I. Nº - 207092.0006/22-3  
AUTUADO - TRANSMISSORA JOSÉ MARIA DE MACEDO DE ELETRICIDADE S.A.  
AUTUANTE - LUIZ ROBERTO SANTOS FERREIRA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/12/2023

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0248-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS, AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nos termos da legislação estadual em vigor é devido o pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais pelas aquisições de bens para integrar o Ativo Fixo. Cálculos elaborados pelo autuante atendem ao estabelecido pela norma tributária estadual em vigor. Excluídas da autuação as parcelas alcançadas pela decadência. Não acolhidos os argumentos de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em tela foi expedido em 21/06/22, com ciência ao autuado nesta mesma data, de acordo com Mensagem DT-e fl. 16, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 6.095.321,83, referente ao período iniciado em 28/02/2017 até 31/08/2018, em decorrência da seguinte imputação: **Infração 01 – 006.001.001:** “*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 do próprio estabelecimento.*”

*Deixou de recolher ou recolheu a menor, o ICMS decorrente do DIFAL, referente às aquisições de bens em outras UF destinadas ao ativo fixo ou consumo. Conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração e entregue em cópia ao contribuinte*”. Multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 18 a 39, posicionando-se inicialmente sobre a tempestividade da peça defensiva, expondo em seguida a atividade que desempenha e uma síntese dos fatos que motivaram a autuação e sua fundamentação legal.

Afirmou que o lançamento se encontra eivado de nulidades insanáveis, enquanto que a obrigação tributária que lhe foi imposta mostra-se absolutamente improcedente em razão de que:

- a) Decaiu o direito de lançar de ofício ICMS referente ao período compreendido entre fevereiro e maio de 2017, posto que os valores que declarou no período foram homologados tacitamente nos termos do art. 150, § 4º, do CTN;
- b) Os dispositivos legais apontados não fundamentam os parâmetros de cálculos do ICMS DIFAL exigido e não há no ato administrativo qualquer motivação ou fundamentação para se afastar a aplicação do PROBAHIA às operações objeto da autuação;
- c) O Auto de Infração foi lavrado sem que o autuante tenha efetuado a recomposição da sua conta gráfica, procedimento esse indispensável para aferir se o cometimento da infração deve acarretar o pagamento de ICMS ou apenas a redução do saldo credor existente em sua escrita fiscal;
- d) É inconstitucional a cobrança da DIFAL sem Lei Complementar que a estabeleça;

e) É inconstitucional a metodologia de cálculo da DIFAL chamada “*base dupla*” e ilegal sua exigência relativamente aos períodos anteriores à publicação da Lei nº 13.816/2017;

f) No mérito, apurou e recolheu corretamente a DIFAL, em observância ao PROBAHIA.

Ao ingressar nas questões de “**Direito**” passou a arguir a homologação tácita dos valores declarados no período de fevereiro/2017 a maio/2017 por considerar estarem alcançados pela decadência na forma prevista pelo art. 150, § 4º do CTN, acrescentando que se trata de entendimento firmado pelo STJ em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, recolhidos antecipadamente, ainda que de maneira parcial, onde a contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, transcrevendo ementas a este respeito.

Aduziu, ainda, que o próprio autuante reconhece que o ICMS foi recolhido nos períodos e, se os valores declarados no período foram recolhidos, não há dúvida que em junho de 2022, quando realizado o lançamento de ofício, as competências de fevereiro a maio de 2017 já haviam sido alcançadas pela decadência, havendo a necessidade da extinção dos respectivos créditos.

No tópico seguinte passou a arguir a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal, transcrevendo os dispositivos legais que embasaram a exigência do tributo, os quais considera absolutamente genéricos atinentes o momento da ocorrência do fato gerador e da apuração do diferencial de alíquota, não havendo qualquer fundamentação quanto *i)* a metodologia do cálculo e o porquê da utilização de uma alíquota 18% quando se estar a tratar de exigência de um diferencial, que equivaleria à alíquota interna deste Estado, subtraída a alíquota utilizada na operação de saída e, *ii)* desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA, que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% do ICMS nas entradas decorrentes de importações do exterior e nas aquisições interestaduais relativamente ao diferencial de alíquotas, de bens, partes, peças, cabos, máquinas, equipamentos e sobressalentes.

Quanto a metodologia de cálculo, do RICMS/BA disse que a única referência contida no Auto de Infração diz respeito à aplicação da alíquota de 18% sobre o valor das operações interestaduais, enquanto que o art. 305, § 4º, III, “a”, prevê que “*constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher (...) o valor correspondente à diferença de alíquotas*”, deveria ter sido observada a alíquota de 14% ou 11% para cálculo do ICMS apurado, questionando que se os elementos da autuação indicam que a alíquota seria de 14% ou 11% por que nos demonstrativos elaborados pelo autuante foi adotada a integralidade da alíquota interna de 18%.

Assim, arguiu a nulidade do Auto de Infração com base no Art. 18 do RPAF/BA ante ausência de fundamentos para o lançamento e, também, ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Mencionou, ainda, que apesar de ter efetuado o recolhimento do ICMS DIFAL nos exatos termos da Resolução nº 23/2017, cuja metodologia foi expressamente referendada pelo Parecer Fiscal nº 19966320179 (Doc. 05 – fl.122), o autuante desconsiderou por completo a existência do benefício, sem apresentar qualquer fundamentação para tanto, não havendo na autuação uma linha sequer para exposição dos motivos que o levou ao refazimento do cálculo da DIFAL para expurgar a redução de 40% que lhe fora concedida.

Em seguida voltou a arguir a nulidade do Auto de Infração por ausência de recomposição da conta gráfica, o que considera grave e insanável erro de apuração, tendo em vista que o autuante acabou por exigir pagamento de “*débito de ICMS*” como se “*saldo devedor de ICMS*” fosse, confusão conceitual essa há muito reprovada pela jurisprudência do Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, citando exemplo jurisprudencial.

Acrescentou que em respeito à metodologia de apuração própria do sistema não-cumulativo, posta pelo art. 155, § 2º, I, da CF/88, reproduzida pelos arts. 18 e 19 da LC 87/96, deveria o autuante ter confrontado os débitos de ICMS tidos por existentes contra todos os créditos existentes em

cada período de apuração, de modo a, eventualmente, identificar a existência de saldo devedor ou credor, discorrendo a este respeito.

No tópico seguinte intitulado “*A suficiência do DIFAL recolhido pela impugnante no período autuado*”, asseverou que apurou e recolheu corretamente o ICMS DIFAL devido no período de fevereiro 2017 a agosto de 2018. Isso porque apresentou em 10.10.2016 o requerimento de concessão do benefício de que trata o inciso IX do art. 267 do Decreto nº 13.780/2012, denominado PROBAHIA, para viabilizar a implantação de estações, subestações, torres e linhas de transmissão de energia elétrica em território baiano.

Disse que apesar do Conselho Deliberativo do PROBAHIA ter formalizado o deferimento do seu pedido por meio da Resolução nº 23/2017, publicada em 12/09/2017, o benefício fiscal já tinha sido requerido há quase um ano, citando as atividades que desempenha serem de extrema essencialidade, enquanto que os benefícios do PROBAHIA são previamente equalizados no orçamento apresentado para participar do leilão de energia elétrica, por isso teve o cuidado de solicitar, previamente ao início de suas obras, a concessão do PROBAHIA, pois essencial à continuidade regular da obra de infraestrutura.

Destacou que além da clara essencialidade do benefício fiscal em questão, considera indubitável a mora injustificada da Administração Estadual em analisar o requerimento que apresentou em outubro de 2016, pois, a teor do art. 57 do Decreto 7.798/2000, o Conselho Deliberativo do PROBAHIA detinha o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para processar e se manifestar sobre o requerimento apresentado, *in verbis*:

“Art. 57. O Conselho Deliberativo do PROBAHIA deverá pronunciar-se sobre a pretensão da empresa postulante, na primeira reunião a ser realizada após a conclusão da análise, a qual se processará no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados a partir da data de recebimento do processo pela Secretaria Executiva”.

Neste sentido ponderou que considerando que o requerimento foi apresentado em 10.10.2016 a análise do pedido deveria ter sido efetivada até 10.12.2016, ou seja, dois meses antes de efetivamente implementar a redução da base de cálculo da DIFAL, sendo, ao seu entender, inadmissível ser penalizado pela demora do deferimento do benefício fiscal, sem que sequer tenha contribuído para tanto.

Considera que a Resolução nº 23/2017 se trata apenas de um ato declaratório do direito existente desde outubro de 2016, vez que as condições subjetivas para fruição da redução da base de cálculo da DIFAL já eram válidas quando do requerimento apresentado à Administração Fazendária, citando, em seu socorro, jurisprudência do STJ envolvendo casos que considera semelhantes ao presente, para concluir este tópico asseverando que a apuração e recolhimento da DIFAL realizada em estrita observância aos termos da Resolução 23/2017 e do Parecer Fiscal nº 19966320179 afastam por completo, a pretensão de cobrança do ICMS contido no presente lançamento.

Iniciou novo tópico defensivo intitulado “*A inexistência de disciplina do DIFAL em Lei Complementar – Ofensa aos arts. 146, III e 155, § 2º, XII da Constituição Federal*”, onde argumenta que a exigência de qualquer montante a título de ICMS DIFAL pelo Estado da Bahia se revela manifestamente inconstitucional tendo em vista que, até a edição da Lei Complementar 190/2022, não existia disciplina a respeito de DIFAL em Lei Complementar.

Após tecer argumentos jurídicos a este respeito e citar jurisprudência oriunda do E. Supremo Tribunal Federal neste sentido, concluiu este tópico asseverando que à época dos fatos geradores abarcados pelo lançamento em questão não havia autorização constitucional para a cobrança dos valores exigidos.

Abriu novo tópico defensivo intitulado “*A inconstitucionalidade da recomposição da base de cálculo do ICMS DIFAL prevista na legislação bahiana – Violação ao art. 155, § 2º, VII e VIII “A” da Constituição Federal*”, destacando que mesmo sem respaldo em Lei Complementar o Estado da

Bahia exigia a DIFAL nos termos do Art. 17, XI e § 6º da Lei 7.014/96, que foi alterado com a edição da Lei nº 13.373/2015, vigente a partir de 01.01.2016, cuja nova redação nos referidos dispositivos legais assim se apresentam:

*“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 calor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo a diferença de alíquota integrar a base de cálculo”.*

(...)

Já com a edição da Lei nº 13.816/2017 o § 6º do referido artigo passou a conter a seguinte disposição:

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

(...)

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

Com isso argumentou que a legislação estabeleceu o cálculo da DIFAL mediante aplicação da alíquota interna prevista para a operação e, mesmo que tal determinação tenha iniciado sua vigência apenas em 2017, o autuante aplicou tal forma de cálculo para todo o período autuado, ocorrendo, entretanto, a CF/88 ao trazer autorização para cobrança da DIFAL é expressa ao estabelecer que em tal situação será aplicada a alíquota interestadual (art. 155, § 2º, VII), enquanto que a forma de cálculo utilizada resultou claramente em majoração de carga tributária, apontando exemplo.

Com o objetivo de respaldar seu argumento, citou decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia condenando a prática adotada por este Estado evidenciada nestes autos, considerando ilegítimo o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 13.373/2015, conforme Processo nº 0011694-52.2017.8.05.0000, Relatora Des. Heloísa Pinto de Freitas Vieira Graddi, publicado em 03/10/2019.

Em seguida, argumentou ser indevida a aplicação da Lei Estadual 13.816/2017 aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2017, quando sequer estava em vigor a referida norma, que somente foi publicada em 22.12.2017 (Doc. 06), não aceitando que sejam dados efeitos retroativos a norma tributária, que é vedado pelo art. 150, III, “a” da CF/88.

Requeru a realização de diligência/perícia contábil a fim de que sejam respondidos os quesitos que apresentou.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- a) declarar a decadência do lançamento em relação aos meses de fevereiro a maio de 2017;**
- b) reconhecer a nulidade material do lançamento, pelos argumentos expostos nos subtópicos “III.B” e “III.C” da defesa;**
- c) reconhecimento da improcedência do lançamento ante sua constitucionalidade, passível ser reconhecida na esfera administrativa por força do art. 116-A do Dec. 7.629/99;**
- d) julgar improcedente o lançamento em razão da correta apuração do ICMS DIFAL que efetuou com utilização do PROBAHIA por meio da Resolução 23/2017;**
- e) em caso de manutenção do lançamento, que seja determinado ao autuante que refaça a apuração da DIFAL relativo ao período anterior a dezembro/2017, afastando a metodologia instituída pela Lei nº 13.816/2017; e**

f) caso necessário, seja deferida a realização de perícia fiscal nos termos do tópico “IV” da defesa.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 132 a 141, resumindo inicialmente os fatos e argumentos defensivos inerentes ao lançamento, e, em seguida, passou a se posicionar.

No que diz respeito ao argumento de que “*Decaiu o direito de a Autoridade Fiscal lançar de ofício qualquer ICMS referente ao período compreendido entre fevereiro e maio de 2017, eis que os valores declarados pela impugnante no período foram homologados tacitamente, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN*”, admitiu sua procedência, citando que os débitos que tiveram seu pagamento integral ou parcial no período compreendido entre fevereiro e maio de 2017 (o Auto de Infração foi lavrado em junho de 2022) os retirou do levantamento “*Difal recolhido a menor ou falta de recolhimento*” anexo às folhas 06 a 11, mantendo, apenas, para esse período, as aquisições omissas de recolhimento, conforme correção do Demonstrativo do Débito a teor da nova planilha já ajustada, fls. 136 a 141.

No que concerne ao argumento de que “*Os dispositivos legais apontados não fundamentam os parâmetros de cálculo do ICMS DIFAL supostamente devido e não há no ato administrativo qualquer motivação ou fundamentação para se afastar a aplicação do PROBAHIA às operações objeto da autuação*”, ponderou que a primeira questão colocada pelo autuado se refere a falta de fundamentação dos parâmetros de cálculo do ICMS DIFAL. A este respeito disse que os artigos 4º, inciso XV da Lei 7.014/96, que trata do momento da ocorrência do fato gerador e 305, § 4º inciso III, alínea “a” do RICMS/BA onde “*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.”

Acrescentou que o exemplo citado pelo autuado retrata o seu entendimento errôneo do cálculo quando aplica literalmente a diferença entre a alíquota interna 18% e a interestadual destacada no documento, sem considerar o determinado na Lei 7.014/96 em seu artigo 17, onde, em seu parágrafo 1º já definia que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo e também o inciso XI do mesmo artigo 17 desta mesma Lei 7.014/96 onde os montantes dos ICMS relativos ao diferencial de alíquotas integram a base de cálculo, e, ainda, o determinado no seu § 6º:

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

Pontuou que no exemplo citado pelo autuado o valor calculado foi de 18% - 4% = 11% que aplicado sobre o valor do documento R\$ 240.655,34 resultou um ICMS de R\$ 33.691,75 que foi o valor recolhido, sendo que o autuado reconhece esse erro conforme demonstrado no extrato da planilha abaixo que lhe foi entregue durante a ação fiscal e sua resposta na cópia do e-mail que reproduziu.

Quanto ao pedido de nulidade, sustentou que não há por que se considerar, pois, de acordo com o artigo 18 do RPAF instituído pelo Decreto 7.629/99, o lançamento contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

No que concerne à segunda questão colocada pelo autuado de que “*não há no ato administrativo qualquer motivação ou fundamentação para se afastar a aplicação do PROBAHIA às operações objeto da autuação*”, esclareceu que o autuado é beneficiário da redução de 40% do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior e nas aquisições interestaduais relativamente ao diferencial de alíquota, conforme Resolução 23/2017 de 05 de setembro de 2017, imagem afixada à fl. 134v, extraída do Diário Oficial e que o autuado anexou cópia à fl. 120 do presente PAF.

Observou que conforme artigo 2º da citada Resolução, tal benefício entrou em vigor na data de sua publicação, ou seja, a partir de 12 de setembro de 2017, no entanto, o autuado utilizou desse benefício antes da data da sua concessão, reduzindo indevidamente em 40% o ICMS devido nas aquisições anteriores à data da entrada em vigor da Resolução 23/2017 de 05 de setembro de 2017.

No tocante ao argumento de que “*O Auto de Infração foi lavrado sem que o Auditor Fiscal tenha feito a recomposição da conta gráfica da impugnante, procedimento esse indispensável para aferir se o cometimento da infração deve acarretar o pagamento de ICMS ou apenas a redução do saldo credor existente em sua escrita fiscal*”, citou que o autuado não traz qualquer informação que subsidie a existência de saldo credor para reduzir o montante do DIFAL a recolher, isto porque conforme pode-se comprovar nos extratos de Apuração do ICMS apresentado pelo próprio autuado através do SPED, cópias em anexo, fls. 142 a 158, todo o crédito foi utilizado dentro dos próprios meses, não restando compensação a se fazer.

Quanto as alegações de inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL sem Lei Complementar que o estabeleça, bem como a metodologia do cálculo do DIFAL chamada “*base dupla*”, e ilegal a sua exigência relativamente aos períodos anteriores à publicação da Lei 13.816/2017, disse que tal discussão foge sua competência.

Ao adentrar aos argumentos de mérito onde o autuado alegou que apurou e recolheu corretamente o DIFAL em observância ao PROBAHIA, disse que está demonstrado, em face do acima exposto, que o mesmo não cumpriu suas obrigações na forma regulamentar.

Em conclusão, pugnou pela procedência parcial da Auto de Infração no valor histórico total de R\$ 5.947.089,27, conforme detalhado na planilha às folhas 136 a 141.

O autuado foi cientificado do inteiro teor da informação fiscal, tendo se manifestado às fls. 164 a 167v, onde, após uma breve contextualização dos fatos, voltou a arguir a decadência de todos os lançamentos referentes ao período de fevereiro de 2017 sob a justificativa de que apesar do autuante haver reconhecido a decadência parcial dos lançamentos compreendidos entre fevereiro e maio de 2017, manteve a exigência em relação as notas fiscais que indicou à fl. 164v, discordando, assim, pela manutenção do valor de R\$ 87.271,33 em relação as notas fiscais mantidas no tocante à este mês, acrescentando que o entendimento do autuante não tem qualquer amparo legal posto que a decadência deve ser declarada em relação ao período de apuração e não a operação individualizada, citando decisão oriunda do STF neste sentido.

Em seguida arguiu a nulidade do Auto de Infração sob a primeira alegação de que no lançamento não há qualquer fundamento quanto a metodologia de cálculo da DIFAL e o porquê da utilização de uma alíquota de 18%, voltando a citar que o Auto de Infração foi embasado apenas nos arts. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 e 305, § 4º, II, alínea “a” do RICMS/BA, os quais apresentam conceitos absolutamente genéricos atinentes ao momento do fato gerador e da apuração do diferencial de alíquota do ICMS.

Acrescentou que o autuante ao citar as disposições do art. 7º da Lei 7.014/96 tentou consertar o ato administrativo infundado, o que não lhe é permitido em sede de informações, à luz do Art. 146 do CTN.

Como segunda alegação de nulidade reiterou que a sistemática de cálculo do DIFAL prevista na legislação baiana é inconstitucional, pois o constituinte, no art. 155, § 2º, VII, estabeleceu que a DIFAL corresponderia pura e simplesmente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Voltou a reiterar o argumento de que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA detinha o prazo máximo de 60 dias para processar e se manifestar sobre o requerimento que apresentou em 10.10.2016, cuja análise do pedido deveria ser efetivada até 10.12.2016, ou seja, dois meses antes da implementação que efetivou da redução da base de cálculo do DIFAL, citando jurisprudência a este respeito.

Mais uma vez se referiu a questão da recomposição da conta gráfica onde o autuante apresentou um único parágrafo aduzindo, suscintamente, a inexistência de saldo credor para redução do montante do DIFAL, situação esta em que o autuante traz em sede de informação fiscal questões que deveriam ter sido postas quando da autuação, sendo, portanto, clara a nulidade aqui presente.

Apresentou, em seguida os seguintes pontos contidos na impugnação e que não foram enfrentados nas informações fiscais:

*i)* a exigência de qualquer montante a título do ICMS DIFAL se revela manifestamente inconstitucional, tendo em vista que até a edição da Lei Complementar 190/2022 não existia disciplina a respeito de DIFAL em Lei Complementar.

*ii)* Foi aplicado o § 6º do art. 17 da Lei Estadual nº 13.373/2015, implementado pela Lei nº 13.816/2017 para todo o período objeto da autuação, sendo que a norma iniciou sua vigência no final de 2017, quando, ainda que possível fosse falar em constitucionalidade da base de cálculo do ICMS DIFAL, a aplicação da norma deveria ter observado somente os fatos geradores posteriores a sua publicação, pois impossível a aplicação de efeitos retroativos à norma tributária (art. 150, III, “a” da CF/88).

Concluiu reforçando toda a argumentação exposta anteriormente pleiteando a improcedência do Auto de Infração.

O autuante se pronunciou acerca da manifestação do autuado, fls. 190 e 191v, onde, em relação a decadência de todo o lançamento referente ao mês de fevereiro de 2017 pontuou que o autuado entende que a decadência *“deve ser declarada em relação ao período de apuração e não à operação individualizada”* pois a homologação tácita dos valores é feita no respectivo mês. Neste ponto destacou duas situações distintas:

*i)* Lançamentos efetuados entre fevereiro e abril de 2017 que tiveram os valores do ICMS referentes ao Diferencial de Alíquotas recolhidos, embora em valores menores do que os devidos, e;

*ii)* Lançamentos efetuados nesse mesmo período, porém sem recolhimento do ICMS correspondente ao Diferencial de Alíquotas.

Com isso considerou básico se compreender que a ocorrência do fato gerador para o recolhimento do ICMS devido pelas aquisições para consumo ou ativo se dá com a entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, não com o fechamento do período de apuração, de acordo com o Inciso XV do artigo 4º da Lei 7014/96, onde;

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

(...)

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

Acrescentou que como regra geral, § 4º do artigo 150 do CTN, o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador, nestes casos se o sujeito passivo lança e recolhe o imposto, mesmo que a menor, o prazo decadencial conta imediatamente. No entanto, se ocorre a omissão do lançamento ou do recolhimento, este prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte conforme Inciso I do artigo 173 do CTN.

Com efeito, aduziu que o parágrafo único do referido dispositivo legal traz o segundo marco para a definição do período em que a Fazenda Pública pode constituir o crédito tributário: neste caso, a intimação dando ciência ao contribuinte do início da ação fiscal, ocorrida em 06 de abril de 2022.

Com base no quanto acima exposto, citou que será retirado do levantamento *“Difal recolhido a menor ou falta de recolhimento”* as notas fiscais com pagamento integral ou parcial que tiveram entrada no estabelecimento até 06 de abril de 2017, mantidos os lançamentos não pagos a partir de janeiro de 2017 e nova planilha anexada a esta Informação Fiscal, corrigindo a apresentada às folhas 136 a 141.

Quanto ao argumento de nulidade do Auto de Infração disse que o autuado alegou que não há qualquer fundamento quanto à metodologia do cálculo do Difal e o porquê da utilização de uma alíquota de 18%, e ainda os artigos em que a infração foi embasada apresentam conceitos genéricos atinentes ao momento do fato gerador e da apuração do diferencial de alíquota e que ao citar as disposições do artigo 7 (sic) [quis dizer 17,] da Lei 7.014/96 o auditor tenta “consertar” o ato administrativo infundado, o que não lhe é permitido.

A este respeito disse que a fundamentação legal e a metodologia para o cálculo do Difal já foram discorridas na informação fiscal, e quanto a citação do artigo 17, seus parágrafos e incisos não “conserta”, modifica ou revisa qualquer critério do lançamento, não sendo motivo para a anulação do Auto de Infração, mencionando, ainda, que o Art. 19 do RAPF/BA dispõe que: “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”.

Acrescentou, ainda, o que dispõe o parágrafo 1º do artigo 18 do mesmo RPAF/BA: “*As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*”.

No que pertine a alegação de inconstitucionalidade da sistemática do cálculo do DIFAL prevista na legislação baiana declarou que se trata de uma questão que não é da competência da função fiscalizadora.

No que concerne à questão da vigência do PROBAHIA, disse que o autuado reiterou que seu Conselho Deliberativo detinha o prazo máximo de 60 dias para processar e se manifestar sobre o requerimento apresentado, a teor do art. 57 do Decreto 7.798/2000 e que a análise do pedido deveria ter sido efetivada até 10/12/2016, antes de implementar a redução de base de cálculo do DIFAL, apresentando algumas ementas de julgados do STJ favoráveis a extensão do benefício fiscal denominado “*Es-Tarifário*” para antes da publicação da Resolução pela Câmara de Comércio Exterior, tendo também que foi acrescentado pelo autuado que a própria Autoridade Fiscal reconhece que o benefício deveria ter sido observado para os períodos posteriores. Contudo, de forma absolutamente contraditória, os lançamentos realizados após setembro de 2017 foram mantidos. E continua: “*Ora, é até mesmo evidente que se o benefício fiscal estava válido após a publicação da citada resolução. Não há de que se falar qualquer insuficiência do DIFAL recolhido após esse período*”.

A este respeito disse que conforme já discorrido na informação fiscal, a autuada faz jus ao benefício de redução de 40% do ICMS nas entradas de bens, mercadorias, máquinas, etc., destinadas ao ativo fixo, e, de acordo com a Resolução 23/2017, tal benefício entrou em vigor na data de sua publicação, o que ocorreu em 05 de setembro de 2017, no entanto a autuada passou a utilizar o benefício antes de sua entrada em vigor.

Quanto a afirmação de que não há que se falar em insuficiência do DIFAL recolhido após essa data seria verdadeira se a autuada recolhesse, para as notas que foram listadas, o valor correto, porém o levantamento apontado neste Auto de Infração contempla apenas as notas cujo recolhimento não ocorreu ou foi a menor, sendo que, para os valores recolhidos corretamente, que realmente existiu, não foram apontados no Auto de Infração.

Quanto a menção de que o Auto de Infração foi lavrado sem que tenha sido feita a recomposição da conta gráfica, pontuou que, conforme já relatado na Informação Fiscal e comprovado nas cópias dos relatórios do RAICMS entregues pelo contribuinte através do SPED, anexados às folhas 142 a 158, não existia saldo credor durante os meses objeto da autuação.

Em relação aos “*demais pontos enfrentados na impugnação e não debruçadas nas informações*

*fiscais*", disse que o autuado reafirma "que a exigência de qualquer montante a título de ICMS DIFAL pelo Estado da Bahia se revela manifestadamente inconstitucional, tendo em vista que, até a edição da Lei Complementar 190/2022, não existia disciplina a respeito do DIFAL em Lei Complementar", voltou a afirmar que questões relativas à inconstitucionalidade da Legislação Baiana não são de competência da função fiscalizadora.

No que concerne a alegação de que "a fiscalização aplicou o § 6º do artigo da Lei Estadual 13.373/2015 implementado pela Lei Estadual nº 13.816/2017, para todo o período objeto do Auto de Infração, sendo que a norma iniciou sua vigência somente no final de 2017 e que o i. fiscal em nenhum momento rebateu esse argumento", citou que para que não reste dúvida quanto à legalidade da ação fiscal, efetuou a transcrição dos dispositivos legais que regulam a cobrança do Difal vigentes na época dos fatos geradores levantados, objeto do inconformismo da autuada.

#### **Do Momento da Ocorrência do Fato Gerador, Lei 7.014 de 04 de dezembro de 1996:**

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

*Redação original, efeitos até 30/12/21:*

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

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

*XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:*

*Redação anterior dada ao inciso "XI" do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21:*

*"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. "*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo:*

*Redação anterior dada ao § 1º do art. 17 pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, efeitos de 28/12/02 até 30/12/21:*

*"§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:"*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*II - o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;*

*b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.*

*c) o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte.*

*Nota: A alínea "c" foi acrescentada ao inciso II, do § 1º do art. 17 pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.*

*§ 6º No caso da alínea "b" do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.*

*Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.*

*Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21:*

*"§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação*

*da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.* “

*Redação originária, efeitos até 21/12/17:*

*§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.*

Com isso, afiançou que, como se observa, foi aplicada a legislação em vigor no momento dos fatos geradores, notadamente o instituído no parágrafo 1º do artigo 17.

Ratificando essa observação citou que o autuado recolheu corretamente, aplicando essas mesmas determinações, o montante de R\$ 12.267.053,41 (doze milhões, duzentos e sessenta e sete mil, cinquenta e três reais, quarenta e um centavos) correspondente a 681 operações de entrada de mercadorias ocorridas no período compreendido entre agosto e dezembro 2017, valores que foram homologados na auditoria realizada.

Diante do exposto e mediante as considerações apresentadas, pugnou pela procedência parcial do Auto de Infração no valor histórico de R\$ 5.949.288,05 (cinco milhões, novecentos e quarenta e nove mil, duzentos e oitenta e oito reais, cinco centavos) conforme detalhado na planilha às folhas 193 a 198.

Mais uma vez o autuado se manifestou nos autos, fls. 205 e 206, sustentando que o posicionamento do autuante em relação a decadência subverte a própria sistemática de apuração do ICMS na medida em que trata a hipótese de “débito de ICMS” como se “saldo devedor de ICMS fosse”, confusão conceitual há muito já reprovada pelo STF.

Citou que o autuante para afastar a decadência do período, tratou do ICMS destacado na nota fiscal como se aquele valor representasse saldo passível de pagamento, sem observar que, em razão da sua sistemática não cumulativa, o pagamento do imposto somente se dará após o confronto de débitos e créditos e tão somente se, após isso, for apurado saldo devedor, não havendo que se falar em pagamento parcial do imposto, mas, sim, pagamento do saldo devedor do ICMS, contestando, assim, a manutenção do débito remanescente para o mês de fevereiro/2017, concluindo pela improcedência do auto de infração.

O autuante se pronunciou em relação a manifestação do autuado, fl. 231, citando que o autuado trouxe os mesmos argumentos já apresentados, sem acréscimo de fatos novos, razão pela qual voltou a pugnar pela procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 5.949.288,05 consoante demonstrativos de fls. 190 a 198.

Em 21 de junho de 2023, o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem/autuante, fls. 235, nos seguintes termos:

*“O autuado, em sua peça defensiva, alegou que foi aplicado o § 6º do art. 17 da Lei Estadual nº 13.373/2015, implementado pela Lei nº 13.816/2017 para todo o período objeto da autuação, sendo que a norma iniciou sua vigência no final de 2017, quando a aplicação desta deveria ter observado somente os fatos geradores posteriores a sua publicação, pois impossível a aplicação de efeitos retroativos à norma tributária (art. 150, III, “a” da CF/88).*

*Apesar do autuante haver refutado tal questionamento, transcrevendo, inclusive, a norma legal que embasou seu procedimento para cada período autuado, foi deliberado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal a conversão do PAF em diligência no sentido de que o autuante demonstre como foram elaborados os cálculos para se chegar ao “Difal Devido”, constante na planilha de fls. 1 a 11, para o exercício de 2017, tomando como exemplo um documento fiscal de cada mês, devendo citar a norma legal aplicada e vigente para o período calculado, especialmente em relação a nota fiscal 152218, do mês de agosto/17, citada pelo autuado, fl. 38. Acaso haja necessidade de refazimento de cálculos, deverão ser anexados os novos demonstrativos.*

*O autuado deverá ser cientificado desta solicitação de diligência e do seu resultado, com a concessão do prazo de 20 (vinte) dias para se manifestar, se assim desejar, exclusivamente em relação a diligência.*

*Ocorrendo manifestação pelo autuado, o autuante também deverá se pronunciar.*

*Após o atendimento, o PAF deverá retornar ao CONSEF para continuidade da instrução e julgamento”.*

Em atendimento, o autuante se pronunciou, fls. 238 a 241, citando que a base legal para a efetivação dos cálculos da Difal constante no presente A.I., foi determinada com base no artigo 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015, com vigência de 01/01/2016 a 30/12/2021, combinando com o parágrafo 1º com a redação da Lei nº 8.542 de 27/12/2002, efeitos de 28/12/2002 a 30/12/2021.

Com isto concluiu que desde a edição da Lei nº 7.014/96 o montante do imposto sempre integrou a base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle, e que a alteração introduzida pela Lei nº 8.542/2002 veio para esclarecer que nas importações o ICMS também deveria compor a base de cálculo, já que nas Declarações de Importação não consta o valor do ICMS.

Acrescentou que, ainda a redação do § 6º, vigente à época, o fato gerador não faz ressalva a inclusão do ICMS na base de cálculo, determinada no inciso XI, ao contrário, reforça ao acrescentar que a diferença entre alíquota interna e interestadual deverá ser aplicada sobre o valor ali previsto, destacando que a metodologia utilizada está em conformidade com a orientação divulgada pela DITRI no site da SEFAZ/BA, forma “perguntas e respostas”, cuja pergunta nº 10, transcreveu juntamente com a resposta.

Conclui pontuando que de acordo com a referida orientação, a DIFAL devida passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, então, expurga-se o ICMS da alíquota do estado de origem (contidos os acréscimos dispostos no § 1º do art. 13 da LC nº 87/96, e com tributação final do Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da UF de destino, apresentando às fls. 240 e 241, memória dos cálculos relativos ao exercício de 2017.

O autuado se pronunciou acerca da diligência realizada, fls. 250 a 252v, suscitando a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que somente em sede de diligência o autuante indicou os dispositivos legais que fundamenta a exigência tributária, situação esta que, ao seu entender, confirma a nulidade do auto de infração.

Mencionou que na peça defensiva havia sustentado que o autuante apresentara apenas conceitos absolutamente genéricos atinentes ao momento da ocorrência do fato gerador e da apuração do ICMS Difal, não tendo o lançamento apresentado qualquer fundamento legal quanto a metodologia de cálculo empregada e o porquê da utilização de uma alíquota de 18%, bem como em relação a desqualificação do benefício fiscal do PROBAHIA, que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior e nas aquisições interestaduais.

Citou falta de motivação adequada ao lançamento realizado, o que considera nulidade insanável, defendendo que não se trata de incorreção ou omissões meramente formais, mas de nulidade material por ausência de requisitos mínimos do lançamento, que são a fundamentação legal e o correto cálculo do tributo, citando jurisprudência para referendar seu argumento.

Pontuou que a adoção dos demais argumentos aduzidos na impugnação demonstram a improcedência do Auto de Infração, os quais reproduziu, concludo pugnando pelo acolhimento dos pedidos formulados na impugnação inicial.

O autuante voltou a se manifestar consignando que diante do que já expôs opina pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 5.949.288,05 na forma constante às fls. 190 a 198.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Guilherme Mendes Púpio, OAB/RJ nº 166.372, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração em tela foi expedido em 21/06/22, com ciência ao autuado nesta mesma data,

de acordo com Mensagem DT-e fl. 16, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 6.095.321,83, referente ao período iniciado em 28/02/2017 até 31/08/2018, em decorrência da seguinte imputação: “*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 do próprio estabelecimento.*

*Deixou de recolher ou recolheu a menor, o ICMS decorrente do DIFAL, referente às aquisições de bens em outras UF destinadas ao ativo fixo ou consumo. Conforme demonstrativo anexo ao Auto de Infração e entregue em cópia ao contribuinte”.*

Ao longo das intervenções efetuadas nos autos pelo autuado, foram suscitadas arguições de nulidade do lançamento, as quais passo a analisar.

Assim é que, como primeira preliminar, foi pleiteada a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação legal para o lançamento tributário combatido.

De acordo com o que consta nos autos o enquadramento legal utilizado pelo autuante foi o Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 c/c o art. 305, § 4º do RICMS/BA, que tratam, respectivamente, da ocorrência do fato gerador do imposto na entrada de mercadorias ou bens adquiridos em outros Estados para consumo próprio ou ativo permanente e o seguinte a forma de apuração do imposto através da conta corrente fiscal, no caso, o lançamento do valor da diferença de alíquota, considerados pelo autuado como de forma genérica, inexistindo fundamentação para utilização da alíquota de 18% para efeito de cálculo da DIFAL e, também, a desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% nas importações do exterior e aquisições interestaduais.

No que diz respeito a alegada falta de enquadramento legal, vejo que o lançamento está embasado em demonstrativos de cálculos analíticos que indicam como foi apurado o imposto exigido. Ademais, de acordo com o Art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, não implica em nulidade o erro de indicação do dispositivo legal desde que, pela descrição os fatos, fique evidente o enquadramento legal, o que ocorreu no presente caso, inclusive possibilitando ao autuado se manifestar em três oportunidades distintas, exercendo, assim, a ampla defesa em sua plenitude.

Ademais, a alegada falta de motivação para o lançamento não se sustenta na medida em que a própria acusação já aponta e demonstra ao fato motivador para o lançamento, não vislumbrando, assim, a presença de qualquer vício material.

Não acolho estes argumentos de nulidade.

Quanto a alegação de que foi utilizada pelo autuante a alíquota de 18%, sem qualquer fundamentação, não é isto que se visualiza nos autos, na medida em que, através de exemplo apresentado pelo autuante, onde questionou o autuado no curso da ação fiscal sobre a maneira utilizada pelo mesmo para efeito de cálculo da DIFAL, de acordo com a resposta inserida na própria informação fiscal, fica claro que foi utilizada para fim de cálculo pelo autuante a diferença entre a alíquota interna, no caso 18%, e a interestadual constante no documento fiscal de origem, tendo o autuado, inclusive, reconhecido que para os meses de fevereiro e março de 2017 utilizou metodologia de cálculo incorreta.

No que concerne a alegação de que “*a fiscalização aplicou o § 6º do artigo da Lei Estadual 13.373/2015 implementado pela Lei Estadual nº 13.816/2017, para todo o período objeto do Auto de Infração, sendo que a norma iniciou sua vigência somente no final de 2017 e que o i. fiscal em nenhum momento rebateu esse argumento*”, esta questão está esclarecida pelo autuante quando citou que para que não restasse dúvida quanto à legalidade da ação fiscal, efetuou a transcrição dos dispositivos legais que regulam a cobrança do Difal vigentes na época dos fatos geradores levantados, que foi utilizada, não havendo mais contestação pelo autuado a este respeito quando da sua última manifestação nos autos.

Registre-se, que o autuado praticamente confessa que efetuou os cálculos da DIFAL de forma

incorreta na medida em que declarou que “*a sistemática de cálculo do DIFAL prevista na legislação baiana é inconstitucional, pois o constituinte, no art. 155, § 2º, VII, estabeleceu que a DIFAL corresponderia pura e simplesmente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*” (grifo acrescido).

No que diz respeito a alegada desqualificação do benefício fiscal PROBAHIA que lhe autorizou a aplicar a redução de 40% nas importações do exterior e aquisições interestaduais, não é isto que vejo. Para justificar seu argumento alegou que o Conselho Deliberativo do PROBAHIA formalizou o deferimento do seu pedido por meio da Resolução nº 23/2017, publicada em 12/09/2017, enquanto que o benefício fiscal já tinha sido requerido há quase um ano, razão pela qual considerou indubitável a mora injustificada da Administração Estadual em analisar o requerimento que apresentou em outubro de 2016, pois, a teor do art. 57 do Decreto 7.798/2000, o Conselho Deliberativo do PROBAHIA detinha o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para processar e se manifestar sobre o requerimento apresentado.

Foi adiante ponderado pelo autuado que considerando que o requerimento foi apresentado em 10.10.2016, a análise do pedido deveria ter sido efetivada até 10.12.2016, ou seja, dois meses antes de efetivamente implementar a redução da base de cálculo da DIFAL, sendo, ao seu entender, inadmissível ser penalizado pela demora do deferimento do benefício fiscal, sem que sequer tenha contribuído para tanto, e considera que a Resolução nº 23/2017 se trata apenas de um ato declaratório do direito existente desde outubro de 2016 vez que as condições subjetivas para fruição da redução da base de cálculo da DIFAL já eram válidas quando do requerimento foi apresentado à Administração Fazendária.

Entendo equivocada a pretensão e interpretação trazida pelo do autuado na medida em que, ao apresentar o requerimento para auferir os benefícios do PROBAHIA, está exprimindo apenas sua pretensão para obter tal benefício, e existe toda uma sistemática a ser seguida, consoante se verifica nas normas abaixo reproduzidas, relativas ao Decreto nº 7.798 de 05 de maio de 2000, que aprovou Regulamento do Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico – FUNDESE:

*Art. 5º - As propostas submetidas ao FUNDESE serão, previamente, encaminhadas às Câmaras Técnicas vinculadas a cada programa, para verificação de sua compatibilidade com as diretrizes do Plano Plurianual.*

*Parágrafo único - As propostas de financiamento e/ou equalização deverão conter, dentre outros elementos, a justificativa, os objetivos, as metas, a área de atuação, os beneficiários, as condições de financiamento e/ou equalização do programa, bem como os setores contemplados.*

*Art. 6º - Os proponentes que não apresentem cadastro satisfatório ou estejam inadimplentes em suas obrigações com o Fisco ou em relação às exigências previstas na legislação ambiental do Estado, não poderão ser beneficiados com recursos do FUNDESE.*

(...)

*Art. 57º - O Conselho Deliberativo do PROBAHIA deverá pronunciar-se sobre a pretensão da empresa postulante, na primeira reunião a ser realizada após a conclusão da análise, a qual se processará no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contados a partir da data de recebimento do processo pela Secretaria Executiva.*

*Parágrafo único - A análise do processo de habilitação obedecerá à seguinte tramitação:*

*I - verificação, pela Secretaria Executiva do PROBAHIA, se foram obedecidas todas as formalidades e análise dos diversos aspectos técnicos, no prazo máximo de 50 (cinquenta) dias;*

*II - instruído o processo e anexado ao mesmo a análise da Secretaria Executiva, o Presidente do Conselho promoverá distribuição para um dos seus membros, que terá o prazo máximo de 10 (dez) dias para emitir seu parecer.*

*Art. 58º - Verificada a existência de irregularidade no pedido, a Secretaria Executiva determinará a promoção de providências saneadoras quando couber ou, de imediato, o seu arquivamento, quando se tratar de falha insanável.*

*Art. 59º - Do arquivamento do pedido caberá recurso da empresa interessada ao Conselho Deliberativo do PROBAHIA, com efeito suspensivo, devendo ser interposto no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir da*

*data de recebimento da notificação.*

*Art. 60º - Aprovado o pedido de habilitação, a Secretaria Executiva adotará as seguintes providências:*

*I - no prazo de 5 (cinco) dias, da publicação da Resolução do Conselho Deliberativo no Diário Oficial do Estado, comunicará à Secretaria da Fazenda, o deferimento do pedido, com a previsão de recolhimentos do ICMS, durante o primeiro ano de operação do projeto;*

*II - oficiará ao DESENBANCO, no mesmo prazo, a habilitação da empresa, autorizando o financiamento.*

*§ 1º - A empresa que tiver seu projeto habilitado ao financiamento pelo PROBAHIA terá um prazo de 18 (dezoito) meses, contados a partir da publicação de Resolução do Conselho Deliberativo no Diário Oficial do Estado, para contratar o financiamento com o DESENBANCO.*

*§ 2º - Decorrido o prazo de 18 (dezoito) meses de que trata o parágrafo anterior e não tendo o financiamento sido contratado, o DESENBANCO comunicará o fato à Secretaria Executiva do PROBAHIA, que submeterá ao Conselho Deliberativo a revogação da habilitação por desistência da empresa solicitante.*

Desta forma, não concordo com o entendimento do autuado no sentido de que “*a Resolução nº 23/2017 se trata apenas de um ato declaratório do direito existente desde outubro de 2016 vez que as condições subjetivas para fruição da redução da base de cálculo da DIFAL já eram válidas quando do requerimento foi apresentado à Administração Fazendária*”, na medida em que a referida Resolução foi publicada no D.O.E, em 12 de setembro de 2017, e, o seu Artigo 2º é claro quando especifica que “*Esta Resolução entrará em vigor na data da sua publicação*”.

Assim, entendo correto o procedimento do autuante em não considerar nos cálculos da DIFAL, para os períodos anteriores a publicação da Resolução nº 23/2017, a antecipação da redução de 40% na base de cálculo da DIFAL, na forma praticada pelo autuado, vez que não era detentora do aludido benefício, o qual, só produziu efeito a partir de 12 de setembro de 2017, portanto, deixo de acolher o pedido de nulidade aqui formulado.

No que pertine o pedido de nulidade do Auto de Infração por ausência da recomposição da conta gráfica, mais uma vez não vejo como possa ser acolhido, uma vez que, no presente caso, seria uma providência totalmente desnecessária e inócuas na medida em que tal procedimento já fora efetuado pelo próprio autuado consoante se verifica através da sua escrituração fiscal, fls. 142 a 158, onde se constata que em todo o período objeto da autuação a existência de saldo do imposto a recolher (saldo devedor), significando dizer que a pretendida recomposição da conta gráfica iria indicar, apenas, um valor maior a ser recolhido, exatamente, o correspondente ao DIFAL exigido.

Naquilo que se relaciona a preliminar de mérito relacionada a decadência de parte dos valores lançados, vejo que, após o acolhimento parcial pelo autuante dos argumentos defensivos remanesceu no presente lançamento como devido para o mês de fevereiro/2017, o valor de R\$ 87.271,33, referente a notas fiscais que, apesar de declaradas, o valor da DIFAL não foi pago.

Dá análise levada a efeito nos autos, considero que em relação aos demais períodos onde foram arguidas decadência, estes foram corretamente excluídos pelo autuante, com o que concordo, consoante passo a comentar.

Para o caso sob exame, vejo que esta questão deve ser analisada tomando como parâmetro o entendimento firmado pela PGE/PROFIS através do “*Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0*”, cuja aplicação é pacífica neste órgão julgador, o que passo a fazer.

Nesta ótica tem-se que o CTN prevê dois critérios distintos de contagem do prazo decadencial: **o primeiro**, onde se conta o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, com base em seu art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, e, o **segundo critério**, onde a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento em seu art. 173, I, nas situações onde o contribuinte: *a)* declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; *b)* não declara a ocorrência do fato jurídico tributário e *c)* declara a

ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

No caso concreto, tem-se que o autuado, apesar de ter declarado a ocorrência do fato gerador, em relação aos documentos fiscais nºs 23.116, 23.117, 23.118, 23.119, 23.120 e 23.121, referentes ao mês de fevereiro/17, **que somam de Difal o montante de R\$ 87.271,33**, o autuado não efetuou o pagamento devido, o que conduz a aplicação da regra estabelecida no Art. 173, inciso I do CTN, onde, nesta situação, a contagem do prazo decadencial é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, cuja exigência em relação a este valor permanece.

Neste contexto, como o autuado foi cientificado/notificado do lançamento em 22/06/2022, conforme Mensagem DT-e de fl. 16, não havia ainda operado a decadência para os fatos geradores ocorridos no mês de fevereiro de 2017, **relativos aos valores relacionados as notas fiscais acima citadas**, remanescentes do lançamento, pois se trata de valores referentes a operações declaradas, porém sem efetivação do pagamento respectivo. Assim é que, exemplificando, para a ocorrência de 28/02/2017, com vencimento em 20/03/2017, com base no Art. 173, I, do CTN, a contagem do prazo decadencial se iniciaria em 01/01/2018 e se encerraria em 31/12/2022, portanto, a parcela de R\$ 87.271,33 não se encontrava alcançada pela decadência pois a ciência ao autuado do lançamento ocorreu em 22/06/2022.

Isto posto, em relação ao mês de fevereiro de 2017, cujo valor lançado foi na ordem de R\$ 152.740,70, após as deduções dos demais valores constantes na planilha de fls. 06 e 06v, que somam R\$ 65.469,47, **remanesce devido para este mês a quantia de R\$ 87.271,33** na forma acima citada.

Desta forma, **além da exclusão acima no valor de R\$ 65.469,47 referente ao mês de fevereiro/17, também devem ser excluídos os valores lançados de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17)**, por se tratarem de valores cujo fato jurídico tributário foi declarado pelo contribuinte, que recolheu o valor que entendeu serem os devidos, totalizando o montante a ser excluído na ordem de R\$ 148.232,66, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, aplicado a esta situação.

Com isso, após a exclusão dos valores acima citados, remanesce o valor a ser discutido em relação ao mérito da autuação na ordem de R\$ 5.947.089,17, e não a quantia de R\$ 5.949.288,05 mencionada pelo autuante à fl. 262, que passo a examinar.

Neste sentido o autuado pautou seus argumentos em três pontos: *i*) inexistência de disciplina da Difal em Lei Complementar, com ofensa aos arts. 146, III e 155, § 2º da Constituição Federal; *ii*) inconstitucionalidade da recomposição da base de cálculo do ICMS/Difal prevista pela legislação tributária deste Estado; *iii*) indevida aplicação da Lei estadual nº 13.816/2017 aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2017.

Destaco que a autuação abrange períodos relacionados aos exercícios de 2017, e 2018, e a base de cálculo para fim de pagamento de diferença de alíquota está disciplinada pelo Art. 17, inciso XI, ou seja, “*é 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*”, redação esta que foi dada pela Lei nº 13.373 de 21/09/2015, com vigência a partir de 01.01.2016, além do que, a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse em aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a fórmula de cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN.

Portanto, à luz da legislação tributária estadual em vigor, a cobrança do diferencial de alíquotas já estava prevista na Lei nº 7.014/96 na época da ocorrência dos fatos geradores, enquanto que o inciso XV do art. 4º da referida lei estabelecia que ocorria o fato gerador do ICMS no momento:

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

Isto posto, considero que o autuante se pautou corretamente, considerando sua atividade vinculada, não podendo se furtar em aplicar norma estabelecida pela legislação tributária posta, em pleno vigor.

E isto restou claro mediante a diligência fiscal que foi realizada onde o autuante evidenciou a forma do procedimento executado, que se encontra, inclusive, respaldado com entendimento externado pela SAT/DITRI através de orientação pública constante no próprio site da SEFAZ, a título de "Perguntas e Respostas", fls. 242 e 243.

Portanto, os cálculos encetados pelo autuante atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos em relação as parcelas remanescentes do débito, consoante previsão legal abaixo:

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

(...)

*XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:*

*Nota: A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.*

*Redação anterior dada ao inciso "XI" do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21: "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."*

*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."*

*a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;*

*b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.*

(...)

*§ 6º No caso da alínea "b" do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.*

*Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.*

*Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: "§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal."*

*Redação originária, efeitos até 21/12/17: "§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto".*

No que diz respeito a alegação defensiva de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS diferencial de alíquotas nas aquisições para uso e consumo e/ou ativo fixo, 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, 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 constitucionalidade;*

*(...)*

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

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 5.947.089,17, tendo em vista as exclusões levadas a efeito a título de decadência nos valores de R\$ 65.469,47 referente ao mês de fevereiro/17, para o qual remanesce como devida a quantia de R\$ 87.271,23, além dos valores que também devem ser excluídos na ordem de R\$ 80.564,41 (março/17) e R\$ 2.198,78 (maio/17), permanecendo inalterados os demais valores reclamados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207092.0006/22-3, lavrado contra **TRANSMISSORA JOSÉ MARIA DE MACEDO DE ELETRICIDADE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.947.089,17**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR