

PROCESSO - A. I. Nº 206920.0056/20-2
RECORRENTE - MARCOS ANTÔNIO BUSATO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0230-03/22-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/02/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0004-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO FIXO E/OU/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo a diferença de alíquotas nas entradas no estabelecimento, decorrente de aquisições interestaduais de bens ou materiais destinados ao uso/consumo e ao ativo fixo. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Não acatada a arguição de nulidade e inconstitucionalidade da legislação estadual. Infrações subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em decorrência da Decisão recorrida proferida pela 3ª JJF no presente Auto de Infração em lide, lavrado em 10/07/2020, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 904.712,70, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 - 06.05.02. Falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro de 2017 a junho de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 585.070,75, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 18%;

Infração 02 - 06.05.02. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de março, julho a dezembro, de 2017, abril a junho, agosto, setembro e novembro de 2018, fevereiro e maio de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 257.699,75, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 5,6 %;

Infração 03 - 06.05.02. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de outubro de 2018 e março de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 23.292,20, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 5,6 %;

Infração 04 - 06.05.02. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de setembro de 2017 e maio de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 38.650,00, acrescido de multa de 60%. Carga Tributária 12 %.

Consta na “Descrição dos Fatos” que “... o produtor rural adquiriu em outras unidades da Federação mercadorias para uso, consumo e ativo fixo e não recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais, cujos dados foram obtidos da Notas Fiscais emitidas para o Autuado. As mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas a carga tributária de 8,8% e 5,6% para atender ao Convênio 52/91 e o art. 266, I, alíneas “a” e “b” do RICMS-BA/12”.

O Autuado apresenta **impugnação** às fls. 50 a 67. O Autuante presta **informação fiscal**, fls. 113 a 114v.

Após as instruções processuais, a JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, conforme o voto condutor abaixo:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, bem como, não se encontram no presente processo qualquer dos motivos elencados na legislação de regência, precipuamente os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o presente Auto de Infração

No mérito o presente Auto de Infração se constitui de quatro infrações que imputam ao sujeito passivo todas elas em função do cometimento da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativos elaborados com indicação da chave de acesso da nota fiscal do emitente, do valor do produto, da base de cálculo e da apuração do imposto devido, constantes às fls. 06 a 45.

Consta ainda no campo “Descrição dos Fatos” que “... o produtor rural adquiriu em outras unidades da Federação mercadorias para uso, consumo e ativo fixo e não recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota nas operações interestaduais, cujos dados foram obtidos da Notas Fiscais emitidas para o Autuado. As mercadorias com redução da base de cálculo foram aplicadas a carga tributária de 8,8% e 5,6% para atender ao Convênio 52/91 e o art. 266, I, alíneas “a” e “b” do RICMS-BA/12”.

O Autuado em sede de Defesa pugnou pela desconstituição do crédito tributário, objeto do presente lançamento de ofício apresentando o entendimento de que a exação decorre de uma tributação indevida/ilegal, eis que instituída por meio de Decreto e/ou Lei Estadual padece de vícios formais. Asseverou que a matéria se encontra em discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal - STF através do Recurso Extraordinário Nº 1.287.019/DF - Tema nº 1093 - Repercussão Geral.

*O Impugnante articulou todos os seus argumentos defensivos e suas razões de defesa de forma extensiva gravitando em tornos dos seguintes eixos: **a)** da ilegalidade da cobrança do Diferencial de Alíquota - Inconstitucionalidade Formal e Material - Ausência de Lei Complementar Nacional e **b)** da impossibilidade de utilização pelos Estados do vacuum legis do art. 24, § 3º, para instituir tributos.*

O Autuante ao proceder a informação fiscal, manteve a autuação esclarecendo que o Autuado exerce a atividade de Produtor Rural, sendo, de acordo com Lei nº 7.014/96, nas aquisições interestaduais destinados ao ativo fixo e/ou consumo próprio do estabelecimento obrigado ao recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Depois de examinar todas as peças que compõem o contraditório atinente aos quatro itens da autuação, constato que o Defendente, em suas razões de defesa, não apresentou questionamento algum relativo à apuração dos valores apurados pela fiscalização, objeto da exação nos presentes autos e constantes do Demonstrativo de Apuração, acostado às fls. 06 a 45, cuja cópia lhe fora entregue, como se verifica à fl. 48.

Consigno que constam dos autos devidamente explicitados o enquadramento legal das infrações cometidas, bem como a indicação da multa prevista na legislação de regência para a irregularidade cometida.

Verifica-se que os argumentos defensivos se concentraram, única e exclusivamente, no seu entendimento de que a tributação objeto da autuação é ilegal por ter sido instituída por meio de Decreto ou Lei Estadual, e não através de Lei Complementar Federal, aduzindo, assim, a inconstitucionalidade Formal e Material dos dispositivos legais que lastreiam a exação fiscal. Apresentando de forma analítica extensiva as precedentes jurisprudências sobre o tema emanado dos Tribunais Superiores.

Em que pese seu conteúdo fundamentado e juridicamente bem articulado, a tese desenvolvida pelo Defendente não tem ressonância e repercussão no âmbito desse Órgão de Julgamento Administrativo, uma vez que a exigência fiscal, ora em lide, emana de direito posto, ou seja, vigente e estatuído pela legislação estadual do ICMS. Eis que, consoante inteligência do art. 167, do RPAF-BA/99, falece competência a essa 3ª JfF, se posicionar em matéria que envolva declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No que diz respeito a multa de 60% sugerida no Auto de Infração atinente às Infrações 01, 02, 03 e 04, reafirmo que está prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, portanto, apesar da alegação da defesa de que possui natureza confiscatória, deve ser mantida. Quanto ao pleito de redução da multa a patamares não confiscatórios, também não deve prosperar, haja vista que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação tributária, falece competência a esta Junta de Julgamento deliberar sobre esta matéria.

Logo, nos termos expendido, não tendo o Autuado carreado aos autos qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, concluo pela caracterização da autuação.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de piso, os representantes do contribuinte, apresenta peça recursal às fls. 151/168, que tece o seguinte:

Apresenta **síntese da autuação fiscal**, onde diz que a cobrança é ICMS DIFAL fundamentada nos arts. 4º, inciso XV e 5º, § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como do art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 13.780/2012 (reproduzido na peça). Salienta que a exigência em comento impõe uma tributação indevida/ilegal, eis que a sua instituição (por meio de Decreto e/ou Lei Estadual) padece de vícios formais e materiais, e afronta o entendimento firmado na ocasião do julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema nº 1093 - STF), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469. Discorre sobre o acórdão de piso (reproduz a ementa) e passar a novamente repisa os fatos abordados na impugnação:

Suscita **nulidade da autuação por cerceamento de defesa devido à falta de enfrentamento dos argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador**. Salienta que a decisão de piso não aprecia as razões e os argumentos trazidos pelo recorrente em sede de impugnação ao auto de infração, que não há uma linha sequer, a respeito ao trânsito em julgado do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema nº 1093 - STF), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, alegações ignoradas pela Junta Julgadora regional.

Assinala que o CPC/2015, discorre sobre o princípio da não surpresa, consectário do devido processo legal, do livre acesso à justiça e, ainda, da segurança jurídica, hoje positivado nos artigos 9º e 10, além do art. 489, § 1º, IV, pois reporta sobre dar à parte a possibilidade de se manifestar. Pondera que o ponto fundamental do contraditório efetivamente instaurado nos autos do processo administrativo – significa violação direta dos requisitos previstos nos artigos 31 e 59, II, ambos do Decreto nº 70.235/72. Reproduz o art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88, além a disposição inculpada na Lei nº 9.784/99 – Arts. 2º e 3º, III, que logo em seu primeiro artigo explicita a finalidade da norma (a proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração). Finaliza requerendo a nulidade.

No mérito, alega sobre a **obrigatoriedade de reprodução de matérias definidas em sede de repercussão geral pelo STF**. Assevera que só conferem benefícios, garantindo a isonomia entre os litigantes, além de resguardar a segurança jurídica, evitando-se decisões conflitantes e contraditórias, que vão de encontro à celeridade e eficiência processual. Reporta que o CARF, já prevê que as decisões vinculantes dos tribunais superiores sejam reproduzidas por seus julgadores (*art. 62 do Regimento Interno do CARF*). E que a PGEN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) vem editando notas e pareceres no sentido de orientar a Administração Pública a seguir entendimentos já pacificados no STJ ou STF, inclusive com o intuito de se evitar maiores custos na hipótese de o contribuinte recorrer ao Judiciário.

Assinalou que a controvérsia gira em torno da aplicabilidade ou não da tese (Tema nº 1093 - STF) definida pela Suprema Corte em sede de Repercussão Geral, que diz respeito à impossibilidade cobrança do DIFAL-ICMS, sem a edição de Lei Complementar e, nessa medida, impossibilitar a cobrança desse tributo com fundamento na Lei Estadual nº 7.014/96 e no RICMS/BA (Decreto Estadual nº 13.780/2012). Reproduz o entendimento do Acórdão da entidade superior.

Discorreu que a controvérsia tributária decidida pelo STF, no RE nº 1.287.019/DF, em sede de repercussão geral (Tema 1.093), onde diz que deverá sim ter eficácia vinculante para toda a Administração Tributária e, como consequência lógica, ao presente julgamento. Fala sobre o princípio da legalidade administrativa ao determinar o dever de motivação da invalidação administrativa e da convalidação do ato administrativo pela própria Administração, ainda que a lei (ou mesmo o RPAF-BA/99) seja omissa. Ainda que não houvesse a exigência expressa de tal providência, o art. 50, VII da Lei Federal nº 9.784/1999, por exemplo, evidencia que o controle da juridicidade do ato administrativo é aspecto essencial do regime jurídico-administrativo de modo a justificar essa obrigatoriedade.

Esclarece que de acordo com o § 1º do mesmo dispositivo, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. Lembrou que no processo administrativo predomina também o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador e se a obrigação teve seu nascimento e regular constituição. Nesse contexto, devem ser superados os erros de procedimento dos contribuintes ou da fiscalização que não impliquem em prejuízo às partes e, por consequência, ao processo.

Explica não se trata de declarar a constitucionalidade ou não da cobrança do DIFAL-ICMS com fundamento na Lei Estadual nº 7.014/96 e no RICMS/BA (Decreto Estadual nº 13.780/2012), mas sim de aplicar entendimento já firmado (transitado em julgado) pela Suprema Corte. Acrescenta que a cobrança do diferencial de alíquota do DIFAL-ICMS em operações interestaduais, sendo consumidor final não contribuinte do ICMS, tendo matéria reservada à Lei Complementar - Tema nº 1093. Volta a salientar que a competência para instituir imposto sobre operações relativas a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é prevista no art. 155, § 2º VII e VIII da CF/88.

Discorre que o § 2º, do mencionado artigo da CF criou o sistema para compatibilizar as alíquotas relativas ao ICMS (internas e externas), impondo nova sistemática que exige a observância do local da operação e do local destino do contribuinte. Ainda nos termos dos dispositivos destacados é possível compreender que a finalidade da Lei Complementar é evitar conflitos de competência entre os Estados-membros. Não obstante isso, a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da ocorrência do fato impositivo do ICMS, não abrangeu a questão do diferencial de alíquotas (DIFAL). Reitera que a inovadora exigência do Diferencial de Alíquota com fundamento no art. 4º, inciso XV e Art. 5º, § 2º, inciso I da Lei baiana nº 7.014/96 c/c art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, sem a sua prévia regulamentação por Lei Complementar, viola o art. 155, § 2º, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da CF/88.

Esclareceu que a exigência de LC para a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos tem previsão constitucional CF (art. 146, III, “a”), sendo ICMS regido pela LC nº 87/96, que não prevê a sistemática comercial relativa à alíquota para destinatários não contribuintes. Falou que o Plenário do STF julgou inconstitucional a cobrança do DIFAL-ICMS introduzida pela EC 87/2015, sem a edição de LC para disciplinar esse mecanismo de compensação, matéria esta discutida no julgamento conjunto do RE 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da ADI 5469, restando definida a seguinte tese de repercussão geral: *A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais.*

Destaca que as alterações constitucionais no regime de tributação das operações interestaduais pelo ICMS deveriam ter sido, obrigatoriamente, regulamentadas por meio da edição de Lei Complementar, e não por Leis e/ou Decretos Estaduais ou mesmo convênio entre os Estados. Por isso, não diferente dos dispositivos da Lei e do Decreto aqui questionados é a inconstitucionalidade das modificações promovidas pelo Convênio ICMS 93/2015. Corrobora a assertiva a circunstância de estar em trâmite, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei nº 325/2016, que tem em mira disciplinar o assunto, alterando a conhecida “Lei Kandir”.

Pontuou que fica ainda mais evidente a inaplicabilidade dos arts. 4º, inciso XV e 5º, § 2º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como do art. 332, inciso III, alínea “i” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 13.780/2012, na medida em que os dispositivos inovaram no tocante à definição dos contribuintes e ao local/momento de recolhimento desse tributo, em afronta ao art. 155, § 2º, XII, alíneas “a” e “d” da CF/88.

Assim, sustenta que em razão da necessidade de observância da isonomia, considerando a exigência de ICMS-DIFAL sobre as vendas destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS sem a edição de Lei Complementar, há de se reconhecer que é inconstitucional a aludida cobrança, por ausência de lei complementar regulamentadora, independentemente de os

consumidores finais serem contribuintes do ICMS ou não. Colaciona julgados do STF (*Classe: Apelação, Número do Processo: 8124677-50.2020.8.05.0001, Relator(a): BALTAZAR MIRANDA SARAIVA, Publicado em: 15/02/2022*).

Sustenta que a autuação está abarcada na situação posta, vez que a exigência formulada pelo Fisco contempla operações promovidas inclusive antes do trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte é de março de 2021.

Alega sobre a **confiscatoriedade da multa aplicada**, onde afirma a multa de 60% sobre as infrações autuadas na autuação é superior ao patamar de decisões judiciais e que, nessa seara, diversos são os precedentes judiciais, sobretudo da Suprema Corte, indicando que tributos e penalidades estipulados de forma exorbitante devem ser rechaçadas do ordenamento jurídico. Em outras palavras, tributos e sanções impostas aos contribuintes pelo não recolhimento de determinado gravame não pode ser desproporcional com aquilo que o Estado, na qualidade de sujeito ativo da relação obrigacional tributária, pode instituir e exigir do contribuinte a título de tributo. Junta decisão judicial sobre o fato (*ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003*), além compara os §§ 2º e 3º, do art. 57 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição fluminense, onde reportar a referida adequação em patamares menores.

Roga para o princípio que visa o inciso IV, do art. 150 da CF, junta nova decisão da E. Corte (*RE 582461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-158 DIVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011*), que replica entendimento de ser reconhecida eficácia vinculante não apenas à parte dispositiva do julgado, mas também aos próprios fundamentos que embasaram a decisão. Em outras palavras: juízes e tribunais devem acatamento não apenas à conclusão do acórdão, mas igualmente às razões de decidir.

Discorre sobre mais matérias dos fatos do percentual mais acessível para os contribuintes.

Finaliza requerendo Provimento para:

- a) em atenção à preterição do direito de defesa, anulado o r. acórdão recorrido, com a consequente desconstituição do crédito tributário exigido indevidamente com fundamento em norma ilegal, e cancelado o auto de infração lavrado em seu desfavor;
- b) anulado o acórdão recorrido, com a determinação de retorno dos presentes autos àquela 3ª JF para análise, de forma individualizada, dos argumentos e provas trazidos pelo então Impugnante em sua peça de defesa;
- c) No mérito, também sob a ótica do tema fixado pelo STF em sede de repercussão geral (Tema 1093), que a cobrança do ICMS-DIFAL, encontra-se eivada de inconstitucionalidade formal, por não estar amparada por Lei Complementar Federal, e material, porquanto não observado o regime constitucional do aludido imposto, mormente o princípio da não-cumulatividade, como consequência, a desconstituição do crédito tributário exigido indevidamente exigido indevidamente no Auto de Infração;
- d) pelo cancelamento em sua integralidade ou reduzida da multa ao patamar máximo que os tribunais superiores têm fixado em casos semelhantes, ou seja, 20%.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Sr. Bruno Facin de Faria Pereira que exerceu o direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal apresentado visa modificar a decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração que fora lavrado em quatro imputações, sendo todas de *“Falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio*

estabelecimento” de exercícios de 2017 a 2019, tendo como diferença em relação a carga tributária aplicada: na **primeira** tem carga tributária de 18%, na **segunda e terceira** tem carga tributária de 5,6% e, na **última**, carga tributária de 12%. Todas as infrações totalizam o montante histórico de R\$ 904.712,70. Informo que a peça vestibular apresentada pelo recorrente é cabível e conhecido, pois fora apresentado dentro dos regulamentos regimentais do RPAF.

Na decisão piso, o colegiado dessa instância manteve em sua totalidade a autuação por entenderem que *“o Defendente, não apresentou questionamento algum relativo à apuração dos valores apurados pela fiscalização, objeto da exação nos presentes autos e constantes do Demonstrativo de Apuração”* e que a autuação está devidamente revestida com a legislação vigente.

Nas razões recursais, réplica da impugnação, resumiu no seguinte:

- a) Alega duas nulidades: **a1)** da decisão por preterição do direito de defesa e **a2)** da decisão por falta de análise, de forma individualizada, dos argumentos e provas anexadas;
- b) No mérito, impugna que a cobrança do ICMS-DIFAL, encontra-se eivada de inconstitucionalidade formal, por não estar amparada por LCF, e material, porquanto não observado o regime constitucional do aludido imposto, mormente o princípio da não-cumulatividade, como consequência, a desconstituição do crédito tributário exigido indevidamente exigido no Auto de Infração;
- c) pelo cancelamento em sua integralidade ou reduzida da multa ao patamar máximo que os tribunais superiores têm fixado em casos semelhantes, ou seja, 20%.

Nas questões das nulidades suscitadas, não concordo e, de logo, rejeito a sua pretensão, pois não visualizei nenhuma insegurança, sendo que ao sujeito passivo foi ofertado todas os arquivos e lhe concedido o prazo legal para apresentar suas razões. Portanto, não houve qualquer violação ao direito de defesa e ao contraditório, muito menos insegurança quanto ao cálculo ou aferição do imposto exigido, em que pese o inconformismo do recorrente por entender ofender a legislação. Também destaco que o pedido de nulidade muito se mistura com as razões de mérito, indo de encontro com os mesmos argumentos e, quando o próprio representante do contribuinte diz ser inconstitucional a autuação devido ao julgamento de repercussão geral (Tema 1093) para a cobrança do ICMS-DIFAL, no entanto, tanto a fiscalização como a decisão recorrida seguiram justamente o que manda a Lei regimental. Rejeito as nulidades suscitadas.

Informo que sobre estas questões postas pelo recorrente, que rechaça sua intenção de anular ou improceder a autuação, já houve decisões, neste Conselho de Fazenda, em unanimidade, contrário aos seus argumentos recursais, que na ocasião concordei com o resultado do relator. A minha dúvida, como expus em outro Auto de Infração, seria se a forma do cálculo aplicado para se encontrar estaria vigente ou não na época dos fatos, pois houve várias mudanças o período fiscalizado, dando azo a várias interferências argumentativas, como bem posta pelo recorrente.

Na minha análise, após verificar as questões defensivas e réplicas nas recursais, além de pesquisar nas decisões judiciais, não vejo como concordar com argumentos do patrono do recorrente.

Explico, nas alegações relativas a inconstitucionalidade (Tema 1093), cuja legislação foi alterada em período intermediário aos fatos acusados, em detrimento a exigência da diferença de alíquotas “sobre a base de cálculo da operação própria”, como também de falta de previsão legal na LC 87/96 para exigência do ICMS-DIFAL. Destaco que, apesar do art. 125, incisos I e III do COTEB (Lei nº 3.956/81) determinar falecer competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, à época dos fatos, o art. 17, XI (**devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo**) da Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) já estabelecia que é integrado a base de cálculo o montante do próprio imposto.

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

Vale aqui ressaltar que tal dispositivo legal está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da CF, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I da LC nº 87/96, que já estabelecia, à época dos fatos e das ocorrências autuadas, que integra na base de cálculo, o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, premissa básica do ICMS.

Visualizei também que a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, premissa básica do ICMS, resultante do montante em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, sendo inegável se tratar de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, apesar de reportar-se a único valor da operação, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

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

E sustento que, apesar de tratar de responsabilidade por ST, é inegável que a LC já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Portanto, se existia previsão para a ST, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da responsabilidade própria do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório. Assim, o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da mesma Lei, como bem consignado na Decisão recorrida.

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

Registro que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela EC nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, para as operações de venda de mercadorias a **consumidor final e não contribuinte do imposto**, o que não coaduna ao caso concreto eis que o adquirente se trata de contribuinte do imposto.

No que pertine ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada de 60% ser abusiva e inconstitucional por ofensa aos artigos 37 e 150, IV da CF/88, ressalto que a penalidade é a prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 para todas as infrações aqui discutidas e de acordo com o artigo 125, incisos I e III do COTEB da Lei nº 3.956/81, não se inclui na competência deste órgão julgador a

declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206920.0056/20-2, lavrado contra **MARCOS ANTÔNIO BUSATO**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$ 904.712,70**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS