

**PROCESSO** - A. I. N° 206900.0004/20-9  
**RECORRENTE** - INTERCEMENT BRASIL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0089-04/24-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 19.11.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJP Nº 0275-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO E/OU MATERIAIS PARA USO/CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. 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 e/ou para consumo próprio. Cálculos elaborados pelos autuantes atendem ao estabelecido pela norma tributária estadual em vigor. Incompetência do órgão julgador administrativo para declarar inconstitucionalidade na Legislação Tributária posta. Mantida a penalidade aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em vista da decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em tela foi expedido em 26/06/2020, com ciência pelo autuado em 08/07/2020, conforme Mensagem DT-e fl. 171, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 1.297.578,33, referente aos exercícios de 2017 e 2018, decorrente da seguinte imputação:

**Infração 01 – 06.05.01:** “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. A empresa lançou a menor na Conta Corrente do ICMS débitos fiscais a título de pagamento de DIFAL em valor inferior ao efetivamente devido. A regra atual para o cálculo do valor devido encontra-se no Artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, onde fica estabelecido que o montante do ICMS deve integrar a base de cálculo do imposto”. 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. 174 a 184. Um dos autuantes apresentou Informação Fiscal, fls. 430 a 432.

Após a devida instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

**VOTO**

O Auto de Infração sob exame foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 1.297.578,33, referente aos exercícios de 2017 e 2018, decorrente 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 e/ou consumo do próprio estabelecimento. A empresa lançou a menor na Conta Corrente do ICMS débitos fiscais a título de pagamento de DIFAL em valor inferior ao efetivamente devido. A regra atual para o cálculo do valor devido encontra-se no Artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, onde fica estabelecido que o montante do ICMS deve integrar a base de cálculo do imposto”. Multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

O autuado pautou seus argumentos suscitando **i)** inexistência de disciplina da Difal em Lei Complementar, com ofensa aos arts. 146, III, “a” e 155, II, § 2º, XII, “i” 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 13.373/2015 que promoveu alteração na Lei 7.014/96 referente a majoração da

base de cálculo do ICMS-Difal tendo em vista a inexistência de autorização prévia em Lei Complementar.

Registre-se, que o autuado declarou que efetuou os cálculos da DIFAL de forma não prevista à época pela Legislação Tributária estadual, na medida em que defende que a sistemática de cálculo da 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.

Observe que a autuação abarca períodos relacionados aos exercícios de 2018, e 2019, e a base de cálculo para fim de pagamento de diferença de alíquota está disciplinada pelo Art. 17, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos, 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.”

Vejo, também, que o procedimento dos autuantes 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”, portanto, os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos, 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”.

*Isto posto, considero que os autuantes se pautaram corretamente, considerando suas atividades vinculadas, não podendo se furtarem em aplicar norma estabelecida pela Legislação Tributária posta, em pleno vigor.*

*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 inconstitucionalidade;*

*(...)*

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

*Diante do quanto acima exposto, entendo que a Decisão Judicial citada pelo autuado, por não ser definitiva e, também, não possuir caráter vinculante, não pode ser aqui acolhida a título de paradigma.*

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

*Quanto ao pedido do autuado no sentido de que as intimações relacionadas ao presente feito sejam encaminhadas exclusivamente em nome do advogado que indicou, informo que estas atendem ao estabelecido pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada obsta que o pedido também possa ser atendido, não sendo motivo para nulidade do ato seu eventual não atendimento.*

*Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração no valor de R\$ 1.297.578,33.*

Os representantes do recorrente apresentam peça recursal às fls. 449/60, tecendo o seguinte:

Relatou quanto à tempestividade, fez uma breve síntese dos fatos da autuação, reproduziu a infração imputada, além da ementa da decisão de piso que manteve a autuação em sua totalidade.

Apresenta **razões para reforma da Decisão recorrida**. Alega pela **inexigibilidade do ICMS-DIFAL**. Reportou que o Acórdão nº 0089-04/24 proferido pela 4ª JJF do CONSEF rejeitou a Impugnação apresentada pela Recorrente sob fundamento de que a Lei Estadual nº 7.014/96 (com a redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015) não majorou a base de cálculo do ICMS-DIFAL adotada pelo Estado da Bahia, apenas regulou a aplicação do DIFAL.

Assinalou que o Acórdão deverá ser reformado por este Egrégio Conselho, uma vez que **(i)** a exigência do ICMS-DIFAL sobre mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo com fundamento legal na Lei Estadual nº 7.014/96 é inconstitucional, visto que passou a ser permitido apenas com a publicação da LC nº 190/2022; **(ii)** a base de cálculo majorada estipulada pelo Estado da Bahia extrapola os limites constitucionais e parâmetros previstos na LC nº 87/96 para a exigência do imposto, conforme se passa a demonstrar.

Alega **não incidência do ICMS-DIFAL sobre as operações de aquisição de bens destinados ao ativo fixo ou para uso e consumo antes da LC Nº 190/2022**.

Destaca que a Fiscalização considerou que esta teria realizado o recolhimento do ICMS-DIFAL a menor nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo. Contudo, fora mantido a incidência do ICMS-DIFAL sobre as operações, ignorando o fato de que essa exigência viola as previsões do Lei Complementar nº 87/96.

Discorreu que advento da Emenda Complementar (“EC”) nº 87/15, o artigo 155, § 2º, VII, da CF/88 passou a estabelecer que as operações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado deverão ser tributadas da seguinte forma: **(i)** o valor correspondente à alíquota interestadual passaria a ser recolhido ao Estado de origem; e **(ii)** caberia ao Estado de destino a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual. Embora a LC nº 87/96 já existisse para regular as normas gerais de incidência do ICMS, em seus artigos 12 e 13, nunca

trouxe regulamentação específica sobre o fato gerador, base de cálculo e apuração do ICMS-DIFAL sobre operações de aquisição de bens de uso e consumo destinados a consumidores finais contribuintes do imposto.

Diante desse cenário, salienta que mesmo sem qualquer autorização prevista na LC nº 87/96, o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 13.373/2015, por meio do qual passou a definir o fato gerador e a base de cálculo do ICMS-DIFAL incidente sobre as operações interestaduais destinadas aos consumidores finais contribuintes do ICMS localizados neste Estado quando da aquisição de bens de uso e consumo ou destinadas ao ativo imobilizado. No entanto, as alterações trazidas pelo Estado da Bahia e, conseqüentemente, a cobrança objeto do presente Processo Administrativo, **são manifestamente inconstitucionais**, eis que tais assuntos (fato gerador e base de cálculo) apenas poderiam ser definidos por meio de Lei Complementar e não por mero Lei Ordinária Estadual, conforme exige o artigo 146, inciso III, alínea 'a', da CF/88.

Assinala que no caso do ICMS-DIFAL exigível na aquisição de mercadorias de uso e consumo por contribuinte do imposto, inexistia Lei Complementar autorizando a cobrança sobre esse fato gerador, bem como delimitando as bases pelas quais os Estados poderão instituir e exigir o mencionado imposto, o que somente veio a ocorrer por meio da edição da LC nº 190/22.

Destaca ainda que a função mais importante das Leis Complementares Tributárias foi estabelecida no artigo 146, inciso III da CF/88, que lhes reservou de maneira inafastável e indelegável a incumbência de estabelecer normas gerais acerca da definição dos tributos (a exemplo dos fatos geradores, da base de cálculo da exação, os contribuintes, etc.). Entende quanto ao ICMS, o constituinte, mais uma vez, reafirmou expressamente a reserva de lei complementar para dispor sobre normas gerais deste imposto, conforme se constata pela leitura do artigo 155, § 2º, inciso XII, "i" da CF/88.

Evidência que, somente com a edição da LC nº 190/2022, que o ordenamento jurídico passou a prever nova hipótese de incidência para o ICMS-DIFAL sobre as operações interestaduais de aquisição de bens e mercadorias para uso e consumo e integração de ativo, nos termos do recém adicionado inciso XV do artigo 12º.

Lembra que Supremo Tribunal Federal, em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE nº 1.287.019/DF (Tema nº 1093) e na ADIN nº 5.469, concluiu pela ilegalidade/inconstitucionalidade da exigência do ICMS-DIFAL, em relação a não contribuintes, sem a edição de Lei Complementar, bem como a impossibilidade de sua regulamentação através de Convênio CONFAZ. Sob a mesma lógica, a cobrança de ICMS-DIFAL, na aquisição de bens de uso e consumo e ativo imobilizado, por contribuinte do imposto, deve ser considerada ilegal/inconstitucional no período anterior à edição da LC nº 190/22.

Disse que ao analisar a incidência do ICMS-DIFAL sobre as aquisições de bens de uso e consumo ou destinados ao ativo fixo de sujeito contribuinte do imposto, o STF (*RE 1385852 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Relator(a) p/ Acórdão: ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 03-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 02-06-2023 PUBLIC 05-06-2023*) consolidou que estes também dependeriam de prévia edição de Lei Complementar, o que só ocorreu com o advento da Lei Complementar nº 190/2022. Portanto, conforme se verifica da ementa acima, a cobrança do ICMS-DIFAL nas aquisições de bens de uso e consumo ou destinados ao ativo fixo de sujeito contribuinte do imposto só pode ser realizada a partir da publicação da LC nº 190/2022.

Assim, em que pese tal previsão constar no regulamento do Estado da Bahia, pondera que o fato concreto positivado nesta autuação vai de encontro com o decidido pelo STF tanto no Tema nº 1.093, como em posicionamentos posteriores, no qual restou consolidado que não é possível aos Estados exigirem o ICMS-DIFAL sobre uma operação sem que haja lastro numa Lei Complementar.

Desta feita, visto que a cobrança ora perpetrada é relativa às competências de janeiro/2018 a dezembro/2019, ou seja, anteriores à publicação da LC nº 190/2022 e foi feita sem observância às

regras da LC nº 87/96, sustenta que fica comprovado que os débitos em questão são completamente inexigíveis.

Alega **impossibilidade de modificação da base de cálculo do ICMS-DIFAL**. Asseverou que a CF, em sua redação original, previa no artigo 155, § 2º, inciso VII, que nas operações que destinassem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, deveria ser adotada **(i)** a alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto; e **(ii)** a alíquota interna, no caso de o destinatário não ser contribuinte do imposto. Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/15, referido dispositivo passou a estabelecer que tais operações interestaduais passariam a ser tributadas da seguinte maneira: **(i)** o valor correspondente à alíquota interestadual passaria a ser recolhida ao Estado de Origem; e **(ii)** caberia ao Estado de destino a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada.

Afirma que a referida alteração veio a ser regulamentada na esfera infraconstitucional estadual pela primeira vez quando da edição do Convênio ICMS 93/2015, sem que tenha ocorrido, porém, qualquer modificação na Lei Complementar nº 87/96. Disse que ao disciplinar a cobrança do ICMS do consumidor final contribuinte ou não do imposto, o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 7.014/96. Contudo, ao prever a base de cálculo do DIFAL, o Estado determinou que esta considerasse a inclusão do próprio imposto, calculado a partir da alíquota interna do Estado de destino e não mais da alíquota interestadual, aplicada ao fato gerador iniciado no Estado de origem e não no Estado de Destino (Bahia), conforme o art. 17, IX, vez que o Estado da Bahia determina que a base de cálculo do ICMS-DIFAL considere o montante do próprio imposto apurado a partir da alíquota interna do Estado de destino e não da alíquota interestadual, este realizou uma majoração do imposto, visto que o cálculo nesses termos importa numa cobrança 18% a maior do ICMS-DIFAL.

Destaca que a referida sistemática de cálculo não encontra autorização na Lei Complementar nº 87/96, conforme previsão do artigo 13, § 1º, da LC nº 87/96 a base de cálculo do imposto, depreendendo através da LC nº 87/96 autorizando que os Estados de destino exijam o diferencial de alíquota do ICMS calculado tão somente pela diferença entre a alíquota interna (destino) e a interestadual (origem) sobre a base de cálculo definida na operação de origem. Portanto, uma vez que não existia lei complementar específica que fixasse a base de cálculo do ICMS-DIFAL, não era possível que a legislação estadual usurpasse a tarefa especificamente atribuída pela Constituição à lei complementar e estabelecesse uma nova base de cálculo por força própria.

Acrescenta que, como os próprios Estados sempre defenderam, o DIFAL nunca se tratou de uma majoração do ICMS, mas apenas uma divisão de receitas entre os Estados envolvidos numa mesma operação. Nesse sentido, da mesma forma que exposto no tópico anterior, a inovação legislativa permeada pelo Estado da Bahia, em desconformidade com as previsões da LC nº 87/96, violou as previsões dos artigos 146, III, 'a', e 155, II, § 2º, XII, 'i' da CF, que preveem que a definição da base de cálculo cabe tão somente à Lei Complementar. Inclusive, em razão da clara ilegalidade e inconstitucionalidade da base de cálculo até então adotada, aponta que o Estado da Bahia veio a alterar a referida previsão por meio da Lei nº 14.415/21 e, se adequando ao disposto na Lei Complementar – Art. 17, XI, alíneas "a" e "b". Desta forma, uma vez que os débitos de ICMS-DIFAL em cobrança foram calculados a partir da alíquota interna do Estado de destino (Bahia), em total desconformidade com as previsões da LC nº 87/96, fica clara a sua inexigibilidade.

Sustenta que a base de cálculo adotada pelo Estado da Bahia no lançamento em questão é inconstitucional, bem como a apuração e recolhimento do ICMS-DIFAL das competências de janeiro/2018 a dezembro/2019 realizados pela Recorrente estão em conformidade com a previsão da Lei Complementar nº 87/96, necessário seja reformado o Acórdão recorrido a fim de que a cobrança em comento seja cancelada.

Impugna quanto à **multa punitiva – aplicação dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco**.

Pede reforma para que seja afastada a aplicação da multa punitiva, no importe de 60% com a previsão do artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 e não incorrendo em violação aos Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade ou do Não-Confisco. Contudo, ao contrário do que entendeu o Acórdão recorrido, a multa de 60% imputada sobre o valor total da autuação, não se afigura razoável, tampouco proporcional, revelando-se verdadeiramente confiscatória.

Roga para a prática inclusive vedada pela CF que, em seu artigo 150, IV, determina que: “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco*”. Junta entendimento do STF quando do julgamento da ADIn nº 551/RJ, afastou dispositivos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro que pretendiam aplicar multas abusivas e desarrazoadas. Assinala que o STF (STF, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 523471/MG, DJe de 23/04/2010) firmou entendimento no sentido de que percentuais entre 20% e 30% do valor do tributo devido são considerados adequados à luz do princípio do não confisco.

Afirma que a multa em questão revela-se manifestamente desarrazoada, desproporcional e, conseqüentemente, violadora do princípio constitucional do não-confisco. Portanto, a aplicação de multa tributária sem a observância de tais princípios – vale dizer, sem verificar o efetivo dolo e o eventual intuito fraudatório do contribuinte, ou ao menos, a extensão do ato cometido pelo contribuinte (nos moldes do artigo 136 do CTN) – configura confisco de bens por parte do Governo, ato este absolutamente incompatível com a ordem constitucional atualmente vigente.

Dessa forma, sustenta ser a multa abusiva de 60% que ora se exige deve ser reduzida a patamar razoável e proporcional à suposta infração.

Finaliza requerendo integral provimento ao presente Recurso Voluntário para que:

- seja cancelado o Auto de Infração, com a desconstituição dos valores exigidos à título de imposto, multa e acréscimos legais.
- Subsidiariamente, caso se entenda pela legitimidade do crédito objeto do Auto de Infração, o que só se cogita apenas em atenção ao Princípio da Eventualidade, requer seja reformada a multa de 60%, a fim de que seja reduzida a patamares razoáveis e proporcionais.
- protesta-se para que as publicações pertinentes ao presente processo continuem sendo feitas, exclusivamente, em nome do advogado LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 112.310 (*intimacoestributarionovocpc@bicharalaw.com.br*).

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, no valor de R\$ 1.297.578,33, sob a seguinte acusação: “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. A empresa lançou a menor na Conta Corrente do ICMS débitos fiscais a título de pagamento de DIFAL em valor inferior ao efetivamente devido. A regra atual para o cálculo do valor devido encontra-se no Artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, onde fica estabelecido que o montante do ICMS deve integrar a base de cálculo do imposto*”. Multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96”.

De início, acato a peça recursal, estando a mesma tempestiva conforme art. 22 do RPAF.

A recorrente em sede de recurso volta a alegar os mesmos argumentos já trazidos em sua defesa os quais foram rechaçados pelo julgador de piso. Dentre a alegações temos:

1. Que a exigência do ICMS-DIFAL sobre mercadorias destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo com fundamento legal na Lei Estadual nº 7.014/96 seria inconstitucional, visto que passou a ser permitida apenas com a publicação da LC nº 190/2022;
2. Que a base de cálculo majorada estipulada pelo Estado da Bahia extrapolaria os limites constitucionais e parâmetros previstos na LC nº 87/96 para a exigência do imposto.

As alegações expostas, encontram-se combatidas pelo julgador de piso, ao qual me alinho, quando assim se pronunciou:

*“Observo que a autuação abarca períodos relacionados aos exercícios de 2018, e 2019, e a base de cálculo para fim de pagamento de diferença de alíquota está disciplinada pelo Art. 17, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, em pleno vigor à época da ocorrência dos fatos, 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.”*

Quanto a alegação de inconstitucionalidade, também me alinho ao julgador:

*“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 inconstitucionalidade;*

*(...)*

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

Em relação a base de cálculo, observemos que com o advento da Lei nº 13.816, de 21/12/17, vigente a partir de 22/12/2017, que alterou a redação do § 6º, do art. 17, a mesma ficou assim disposta:

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

*...*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.*

*...*

*§ 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.”*

O que resultou na seguinte metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas:

$V_{lr\ oper} = BC / (100 - ALQ\ inter / 100)$

$BC2 = V_{lr\ oper} / (100 - ALQ\ intra / 100)$

$ICMS\ destino = BC2 \times ALQ\ intra - ICMS\ origem$

Quanto a multa aplicada, esclareço que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a

legalmente prevista para a irregularidade apurada, e como já mencionado pela JJF, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade ou não aplicabilidade da legislação estadual, nos termos do inciso I, art. 167 do RPAF-BA/99.

Assim, com base na análise dos fatos narrados no processo, na legislação pertinente e na fundamentação contida na autuação, convicta, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em comento **PROCEDENTE**, mantendo inalterada a decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206900.0004/20-9**, lavrado contra **INTERCEMENT BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.297.578,33**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS