

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0063/20-7  
**RECORRENTE** - SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0177-04/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/07/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0211-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. PARTILHAMENTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. O sujeito passivo comprovou haver existência de duplicidade de IPI na base de cálculo apurada pela fiscalização. Após diligência saneadora, houve diminuição do valor do ICMS exigido. Infração parcialmente subsiste. Preliminar suscitada rejeitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário previstos no art. 169, I, alienas “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 08/11/2020 exige ICMS no valor de R\$ 113.399,17, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

***Infração 01 - 03.02.15** – O remetente e e/ou prestador localizado em outra unidade da federação recolheu a menor o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/2015, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte localizado neste Estado.*  
***Enquadramento Legal:** Inciso IV, do artigo 2º; inciso II do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC 87/2015; e Convênio ICMS 93/15.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

**“VOTO**

*A acusação objeto do presente lançamento está assim descrita: “O remetente e e/ou prestador localizado em outra unidade da federação recolheu a menor o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/2015, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte localizado neste Estado.”.*

*Inicialmente, o autuado alegou desconhecimento dos cálculos efetuados pela fiscalização, tendo em vista que somente foi cientificado do início da ação fiscal, em outubro de 2020. Assevera que não recebeu, até a apresentação da defesa, cópia integral dos autos, pois somente lhe foi disponibilizado o resumo do processo administrativo, causando prejuízo ao seu direito de defesa.*

*Um dos autuantes ao prestar a Informação Fiscal, fl. 91 a 92 discorda da alegação defensiva asseverando que o sujeito passivo foi cientificado sobre a lavratura do Auto de Infração via DTE, oportunidade em que foram disponibilizadas cópias do Auto de Infração, seus demonstrativos e planilhas, conforme documento anexado à fl. 24.*

*Ao analisar o citado documento foi observado que não consta nenhuma informação acerca do envio das planilhas que embasaram o presente lançamento, pois a comunicação encontra-se assim redigida:*

*“Nos termos do art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto 7.629/1999, fica a Empresa acima identificada intimada a comparecer a esta Inspeção Fazendária no prazo improrrogável de 60 (sessenta) dias a contar da data do recebimento da presente, para efetuar o pagamento do débito apurado através do Auto de Infração supracitado ou apresentar Defesa ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, nos termos do Art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de julho de 1999.*

*Assim é que o processo foi convertido em diligência para que fosse renovada a intimação e disponibilizado ao sujeito passivo cópias das mencionadas planilhas inseridas na mídia de fl.23 e reaberto o prazo de defesa, o que*

*foi atendido pela Inspeção de origem, através de mensagem enviada através de Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, com data de ciência Expressa em 08/10/2021, conforme documento de fl. 99. Portanto esta falha processual foi devidamente sanada.*

*Dessa forma, afasto essa primeira preliminar de nulidade.*

*Argui também, o defendente, equívoco na fundamentação legal, inserida no Auto de Infração, que é ICMS-ST, quando claramente estaria diante de venda a contribuinte.*

*Como dito anteriormente consta no Auto de infração a seguinte imputação: O remetente e e/ou prestador localizado em outra unidade da federação recolheu a menor o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/2015, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte localizado neste Estado.*

*Os fatos descritos foram enquadrados no inciso IV, do artigo 2º; inciso II do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 49-B da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, e EC de nº 87/2015.*

*Nos demonstrativos elaborados e que serviram como embasamento para o lançamento, inseridos em meio físico, fls14, e em meio magnético à fl. 22, cujas cópias foram encaminhadas ao autuado, em atendimento à diligência requerida por este órgão Julgador, e reaberto o prazo de defesa, observo que as operações objeto do presente lançamento estão indicadas na planilha, denominada no CD como: “NF-e ICMS PART. Final”, cujas cópias físicas integrais encontram-se anexadas às fls. 14 a 22.*

*Nas mencionadas planilhas estão elencadas, exclusivamente, notas fiscais cujos destinatários não possuem Inscrição Estadual neste estado, estando portando em consonância com a descrição da infração e enquadramento legal.*

*Observo inclusive que em todas operações o sujeito passivo procedeu o cálculo de acordo com a sua interpretação, porém, encontra-se divergente do apurado pela fiscalização, razão pela qual a diferença apurada foi objeto do presente lançamento.*

*Ressalto que no mencionado CD também foi inserida a planilha intitulada “Todas NF-e Sem ICMS final DIFAL”, esta sim indicam vendas a contribuintes com Inscrição Estadual neste estado, entretanto, ditas operações foram objeto de lançamento em outro Auto de Infração, conforme esclarecimentos prestados pelo autuante em sua segunda intervenção no processo, fl. 132, como se verifica: “Estamos tratando aqui exclusivamente do DIFAL Consumidor Final, o contribuinte foi autuado em três infrações divididas em três autos distintos”.*

*No mérito, foi alegada inconstitucionalidade da presente cobrança, por falta de base legal, já que inexistiria Lei Complementar disciplinando a cobrança do DIFAL, implementado pela EC 87/2015, entendimento este consolidado no recente julgamento do STF, realizado em 24/11/2021, do tema 1093, discutido no Recurso Extraordinário (RE) 1287019, e da ADI 5469, que julgou inválida a cobrança em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, diante da ausência de lei complementar disciplinadora.*

*Sobre a falta de base constitucional ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, entretanto, observo que a presente exigência diz respeito ao período compreendido entre janeiro de 2017 a dezembro de 2019, portanto, é anterior aos efeitos da Decisão da ADIN 5469, que só começou a ter efeito em 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento.*

*O sujeito passivo também se insurgiu em relação a exigência alegando que efetuou o cálculo com base na NT 2013.005, que retira a tabela da sistemática de cálculo de base dupla, uma vez que o Convênio ICMS redefiniu o uso de base de cálculo única a partir do valor da operação. Dessa forma, a Base de Cálculo do ICMS, utilizada pelo Fisco para fins do DIFAL já engloba o valor do IPI, portanto, adicionar novamente o referido imposto, representa majoração indevida do cálculo.*

*O autuante responsável pela Informação Fiscal, por seu turno, ratifica que todas as operações autuadas foram destinadas a consumidores finais, que adquirem os produtos para consumo próprio, e que, no seu entender, a inclusão do IPI na base de cálculo gerou um crédito excedente no ICMS de origem, prejudicando o estado de destino. Esclarece que a fiscalização usou a Base de Cálculo do ICMS normal da origem, e adicionou o IPI na base de cálculo do ICMS Partilha, conforme se verifica no seu segundo pronunciamento à fl. 134.*

*Ante tais esclarecimentos dúvidas não existem de que todas as operações objeto do presente lançamento foram destinadas a consumidores finais, não contribuinte do ICMS. Portanto, diferentemente do entendimento do autuante, nestas situações, friso, quando a mercadoria for destinada a consumidor ou usuário final não contribuinte do ICMS, o IPI integra a base de cálculo do ICMS, como se pode concluir através da leitura do art. 17, § 1º e 2º da Lei 7.014/96.*

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

*(.....)*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A 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) 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.*

*§ 2º Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.*

*Assim, no caso em tela, o autuado é contribuinte do imposto Federal, e comprovadamente todas as operações foram destinadas a não contribuintes do imposto e não há provas no presente processo de que foram destinadas à comercialização, e sim para consumo próprio como afirmado pelo próprio autuante.*

*Dessa forma, assiste razão ao autuado ao afirmar que a Base de Cálculo do ICMS informada nos documentos fiscais objeto do presente lançamento já continham o valor do IPI, e tal procedimento encontra-se em consonância com a Clausula segunda, “§ 1º do Convênio ICMS 93 de 17 de setembro de 2015, redação dada através do Convênio ICMS 152 de 11/12/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, ao estabelecer que a base de cálculo do imposto é o valor da operação, conforme se verifica:*

*Cláusula segunda: Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:*

*- se remetente do bem:*

*a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;*

*b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;*

*§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.*

*Lei Complementar:*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X 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.*

*2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.*

*Ocorre que a fiscalização ao calcular o ICMS partilha utilizou a Base de Cálculo informada no documento fiscal, que já continha o IPI e mais uma vez acrescentou o valor do referido imposto federal, caracterizando a alegada duplicidade.*



*Para uma melhor análise trago a título de exemplo o cálculo efetuado pela fiscalização relativo a nota fiscal 442162, informada na planilha elaborada pela fiscalização “NF-e ICMS PART. Final”, inserida no CD de fl.23;*

N. Fiscal	BC ICMS	Aliq. Inter.	ICMS	IPI	BC DIFAL
442162	8.781,95	7%	614,74	172,19	8.339,40

*Tem-se que a Base de Cálculo do ICMS próprio incluindo o IPI era de R\$ 8.781,95, enquanto que a Base de Cálculo do ICMS- DIFAL no valor de R\$ 8.339,40 foi assim apurada: Valor da Base de Cálculo interestadual + IPI – ICMS (R\$ 8.781,95 + 172,19 - 614,74), comprovando a duplicidade do IPI na Base de Cálculo utilizada para a apuração do imposto ora exigido.*

*Ante aos fatos relatados o processo foi convertido em diligência para que os autuantes elaborassem novos demonstrativos considerando para a apuração do ICMS Partilha, o valor da Base de Cálculo informada no documento fiscal, sem a adição do IPI- ICMS.*

*Às fls. 190 198, foi anexada planilha, elaborada de acordo com o solicitado por este órgão julgador, resultando na redução do valor originalmente exigido de R\$ 113.399,17 para R\$ 81.839,21, com o que concordo, ressaltando que ao sujeito passivo foi dada ciência dos novos levantamentos, porém, não houve quaisquer questionamentos relacionados aos novos valores apurados, o que interpreto como acatados pelo defendente, mesmo porque, as alterações promovidas pelo autuante foram decorrentes do pleito solicitado pelo defendente. Consequentemente a infração subsiste parcialmente.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 81.839,28, conforme a seguir:*  
(...)

No Recurso Voluntário de fls. 223/237, o Recorrente, após discorrer sobre a tempestividade e cabimento, argui a preliminar de nulidade da intimação do acórdão e cerceamento de defesa.

Esclarece que a intimação dos termos do resultado do julgamento se deu através de correspondência eletrônica encaminhada ao seu representante legal por e-mail (doc. 02 anexo ao Recurso, fl. 270).

Afirma que, em que pese tenha dado ciência do referido resultado, somente foi apresentada no corpo da notificação a ementa do acórdão, não se fazendo acompanhar do seu inteiro teor ou qualquer documento representativo do seu conteúdo, o que teria contrariado o art. 108, 164, e inciso I do art. 166, ambos Decreto Estadual nº 7.629/99, sendo que este último imputa à Autoridade Fazendária a obrigação de, no momento de intimar o contribuinte acerca do resultado do julgamento administrativo, encaminhar-lhe cópia do respectivo acórdão.

Acrescenta que, em resposta à comunicação eletrônica e visando eventual consolidação de nulidades, requereu à Secretaria do CONSEF cópia dos citados documentos, obtendo resposta negativa sob a justificativa de que “Cópia do Acórdão não pode ser enviada por e-mail” (doc. 03 anexo ao Recurso, fl. 273), requerendo ao fim, a nulidade da intimação e o refazimento do ato, devolvendo-se o prazo para a prática do ato. DJE 18.08.2011 e Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, Decisão Monocrática da relatoria do Min. Celso de Mello, DJE 18.08.2013 – para referendar posicionamento de redução da multa a patamar não superior 20%.

Por tais razões, requereu o acolhimento da preliminar para determinação da devolução ao conhecimento da Turma de Julgamentos Fiscais o conhecimento de toda a matéria debatida em sede de Impugnação, bem assim pugnou ainda fossem adotadas as providências necessárias para anotação da causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma do artigo 151, inciso III do CTN e, no mérito, pelo provimento do recurso para decretação da nulidade da multa fixada ou, sucessivamente, pela redução do seu patamar a 20%.

Diante da alegação preliminar de nulidade da intimação do acórdão e cerceamento de defesa, considerando que não há nos autos certidão a respeito da intimação do contribuinte na forma determinada no ato ordinatório de fl. 221, contrarecibo ou qualquer outro documento indicativo de que tenha havido a regular intimação na forma do art. 166, I, c/c art. 108 do RPAF, o feito foi submetido à pauta suplementar sessão, cuja sessão foi realizada no dia 24/09/2024, quando se determinou, à unanimidade, o retorno dos autos à Secretaria para que certificasse o ocorrido, indicando, se for o caso, qual o modo de cientificação do sujeito passivo foi procedida e se houve

o fornecimento de cópia integral do acórdão.

Em cumprimento, a laboriosa secretaria promoveu nova intimação da Recorrente, fls. 285/289, vindo aos autos respectiva manifestação de fls. 291/292, na qual, além de confirmar o aperfeiçoamento do referido ato intimatório, declarou que *“(...) a mesma já havia sido intimada do referido acórdão em 08/09/2023, por meio de correspondência eletrônica (e-mail) encaminhada pelo SIGAT-Cobrança (doc. nº 02), bem como já havia interposto Recurso Voluntário em face do Acórdão JF nº 0177-04/23-VD (doc. nº 03)”*, oportunidade em que reiterou todos os termos do Recurso Voluntário.

Os autos retornaram conclusos e solicitei a inclusão em pauta.

Registrado o impedimento conselheiro João Vicente Costa Neto devido ter composto a decisão da Primeira Instância.

É o relatório.

## VOTO

O Recurso Voluntário deve ser conhecido, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que os fatos relacionados a eventual nulidade da intimação da Recorrente, na forma por ela arguida em sede preliminar no Recurso Voluntário, foram por ela própria rechaçados em sua manifestação de fls. 291/292, na qual, além de confirmar o aperfeiçoamento do referido ato intimatório anterior, declarou que *“(...) a mesma já havia sido intimada do referido acórdão em 08/09/2023, por meio de correspondência eletrônica (e-mail) encaminhada pelo SIGAT-Cobrança (doc. nº 02), bem como já havia interposto Recurso Voluntário em face do Acórdão JF nº 0177-04/23-VD (doc. nº 03)”*, oportunidade em que reiterou todos os termos do Recurso Voluntário.

Nestes termos, com a confissão de que os atos intimatórios foram regulares e reiteração dos termos do Recurso Voluntário anteriormente aviado, tenho que não remanescem quaisquer circunstâncias impeditivas ao julgamento do mérito recursal, especialmente cerceamento do seu direito de defesa.

Preliminar rejeitada.

Sobre o mérito recursal, insurge-se o recorrente, em síntese, que a imputação de multa de 60% (sessenta por cento) do valor atualizado do tributo, com previsão no artigo 42, incisos II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, revela-se confiscatória.

Neste particular, há que se registrar que a infração objeto da lide refere-se à acusação de que o *“remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da federação recolheu a menor o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/2015, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, não contribuinte localizado neste Estado”*, com o enquadramento no inciso IV, do artigo 2º; inciso II, do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC 87/2015; e Convênio ICMS 93/15, mais multa prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, assim destacado:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*(...)*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”*

Em breve histórico, há que se registrar, quanto à obrigação principal (não recorrida), que houve acatamento pela JF das conclusões apresentadas pela auditoria, após conversão do processo em

diligência, justamente para que os autuantes elaborassem novos demonstrativos considerando para a apuração do ICMS Partilha, o valor da Base de Cálculo informada no documento fiscal, sem a adição do IPI-ICMS, conforme reivindicado pela defesa, sendo juntado aos autos (fls. 190 198), planilha elaborada de acordo com o solicitado pelo órgão julgador, resultando na redução do valor originalmente exigido de R\$ 113.399,17 para R\$ 81.839,21, sobre o que não se manifestou o Recorrente, apesar de devidamente intimado.

A multa aplicada, portanto, decorre da aplicação obrigatória, pelo autuante, do conteúdo normativo expresso sobre a base ora informada, cuja integridade foi parcialmente mantida, não havendo qualquer razão de ordem objetiva para que se deixasse de fazê-lo, por imperativo do princípio da legalidade.

Não é por outra razão que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Nestes termos, apesar do esforço da Recorrente em desqualifica-la, entendo que não merece prosperar.

Outrossim, destaco que a pretensão de redução do percentual da multa, a declaração inconstitucionalidade, ainda que oblíqua, e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior não se incluem na competência deste Órgão julgador, nos termos da expressa determinação contida no art. 125, I e III da COTEB, bem como art. 167, I e III do RPAF, razão pela qual, ainda que por via difusa, não se pode desconsiderar a imperiosa aplicação da norma quanto à constituição da infração relativa ao ICMS e/ou a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo.

Por essa razão, igualmente, entendo por inaplicável ao caso o precedente da corte constitucional apresentado pela Recorrente em seu recurso.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0063/20-7**, lavrado contra **SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 81.839,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS