

PROCESSO	- A. I. N° 206960.0007/21-7
RECORRENTE	- RAIZEN S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0051-03/24-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 08/08/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0262-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação e destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Ajustes realizados pelos Autuantes ante as provas apresentadas pela defesa, reduz valor originalmente lançado. Infração subsiste parcialmente. Indeferido pedido de diligência. Rejeitada preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. 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 3ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 08/07/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 67.266,67, acrescido da multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01. 006.005.001 – falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ou/consumo do próprio estabelecimento, em razão da alteração da base de cálculo do DIFAL determinada pelo art. 17, inciso XI da lei estadual 7014/96, nos meses de julho a outubro de 2016, março, julho, outubro e dezembro de 2017, março, abril, julho a setembro e dezembro de 2018, fevereiro, março, maio, junho e setembro de 2019.

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

“VOTO

Preliminarmente, compulsando os elementos que compõem o presente processo, verifico que os Autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos e livros fiscais, demonstrativos e relatórios, bem como de seus dados e cálculos, assim como, indicaram o fundamento jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, narrativa dos fatos e correspondente infração imputada, e nas respectivas manifestações.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Rejeito o pedido de diligência solicitado, pois verifico que após a informação fiscal e manifestações ulteriores, constata-se que as alegações defensivas foram acatadas em função das provas apresentadas pelo Autuado. Nos

termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o Julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos.

No mérito, na autuação foi apurada a seguinte irregularidade: Infração 01. 006.005.001 – falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ou/consumo do próprio estabelecimento, em razão da alteração da base de cálculo do DIFAL determinada pelo art. 17, inciso XI da lei estadual 7014/96.

O defendente na sua peça impugnativa, rebateu objetivamente a infração.

(i) preliminarmente, arguiu a decadência do direito de o fisco estadual indeferir a declaração realizada através das NFs nº 2908, 35835 e 35836, tendo em vista que essas operações foram realizadas em 12/07/2016, portanto, mais de 5 (cinco) anos da data de intimação acerca da lavratura deste auto de infração (16/07/2021);

(ii) requereu fossem excluídas do levantamento fiscal, as notas fiscais nº 2908, 3041, 533, 14756, 457262, 135, 11384, 671, 1332756, 654, 4946, 677, 543, 2962, 51021, 143, 5401, 15122, 881, 21, 11428, 15326, 1117, 23, 2710, 23932 e 53, por constarem, sob o mesmo fundamento, do auto de infração nº 206960.0011/18-4 em 26/09/2018.

Em sede de informação fiscal, um dos Autuantes reconheceu os equívocos arguidos pelo defendente. Afirmou que feita uma reanálise da acusação fiscal, do demonstrativo que lhe dá suporte, e dos elementos de prova apresentados pelo Impugnante, excluiu do levantamento fiscal os documentos que registravam operações fulminadas pela decadência e constantes em duplicidade, considerando que faziam parte do auto de infração nº 206960.0011/18-4 de 26/09/2018. Elaborou novo demonstrativo de débito reduzindo o valor originalmente lançado.

A respeito da alegada decadência, o entendimento firmado no CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização no 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

Considerando que no presente caso, o defendente tomou ciência do Auto de Infração em 16/07/2021, e a infração trata de recolhimento a menos do imposto, portanto houve declaração e pagamento do imposto, ainda que de forma parcial, os débitos lançados, anteriores a 16 julho de 2016, encontram-se decaídos e, consequentemente, estão extintos, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Portanto, de forma acertada e em consonância com a regra do art. 150, § 4º do CTN, os Autuantes excluíram do levantamento fiscal, todos os valores nesta situação.

Observo também, no que diz respeito aos valores lançados em duplicidade por constarem em Auto de Infração lavrado anteriormente, sobre a mesma matéria, foram devidamente excluídos do levantamento fiscal pela Fiscalização.

O Defendente alegou também, a impossibilidade e ilegalidade da cobrança de DIFAL de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ao ativo fixo, em razão da ausência de Lei Complementar disposta sobre a matéria.

Disse que as redações do Convênio ICMS nº 52/2017, do Convênio ICMS nº 142/2018 e legislação do Estado da Bahia, deixam claro que tais normativos versam sobre a composição da base de cálculo do ICMS que é matéria reservada à lei complementar, de modo que a presente autuação não merece prosperar, tendo em vista se utilizar de cálculo ilegal/inconstitucional.

Também alegou ilegalidade da autuação em função da cobrança “por dentro” do imposto devido. Diz que há de ser contestado o crédito tributário ora enfrentado, pois foi calculado de forma que seu valor integrasse sua própria base de cálculo, o que se revela inconstitucional por violação ao artigo 155, inciso II, da Constituição da República, uma vez que tal sistemática de apuração do ICMS implica ampliação inconstitucional da base de cálculo do tributo.

Conforme estabelece o art.155, da Constituição Federal de 1988, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

De acordo com o inciso VII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal de 1988, “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Por outro lado, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da

Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento 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.

Analizando o levantamento fiscal que dá suporte a presente autuação, verifico que a base de cálculo do ICMS DIFAL, se encontra em absoluta conformidade com a legislação de regência, determinada no art. 17, Inciso XI, da Lei Estadual nº 7.014 (A redação atual do inciso 'XI' do caput do art. 17, foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16).

Vale salientar, que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la, sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

Impende registrar, que a conclusão da Informação Fiscal prestada às fls. 184 (verso) a 186, o valor remanescente de R\$ 11.872,05, difere daquele prestado às fls. 131/142, que concluiu pela redução do valor lançado para R\$ 19.807,78.

Examinando as planilhas que dão suporte as operações, verifico que tal fato ocorreu, visto que o Autuante que prestou a informação, aplicou a decadência, excluindo indevidamente, também a ocorrência de 31/08/2016. Conforme já apreciado neste voto, a extinção pela decadência deve ser aplicada, somente as ocorrências anteriores a 16/07/2016, visto que a data de ciência do Auto de Infração pelo contribuinte, se deu em 16/07/2021.

Neste cenário, o valor remanescente do Auto de Infração em exame é de R\$ 19.807,78, conforme planilhas demonstrativas das fls. 136/142.

Dessa forma, considerando que o sujeito passivo carreou aos autos, elementos de prova necessários e com o condão de elidir em parte, a acusação fiscal. Acato os ajustes realizados pelos Autuantes e concluo pela procedência parcial da Infração, que reduziu o valor lançado originalmente para o valor histórico de R\$ 19.807,78.

Por fim, o defendente pediu que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ Nº 94.238 e Júlio Salles Costa Janólio, OAB/RJ Nº 119.528, todos com escritório na Praça XV de novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, Centro, no Município do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário de fls. 215/235, o Recorrente, afirma que as disposições dos Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018, além do art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96 dispõem irregularmente sobre a base de cálculo do ICMS-DIFAL, pois violam frontalmente o artigo 146, inciso III, alínea 'a' da Constituição Federal, que elege o instrumento da lei complementar como aquele apto para alteração da base de cálculo dos impostos, além de contrariar o princípio da legalidade em sentido estrito em matéria tributária, nos exatos termos do que prevê o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Assevera que, apesar de sua autonomia e cunho normativo, os convênios não possuem equivalência à lei complementar ou qualquer outro ato originado do Poder Legislativo, de modo que considera ser impossível exigir o ICMS-DIFAL adicional nos termos dos cálculos realizados pela autoridade lançadora, sobretudo porque a RECORRENTE se utilizou de base de cálculo que reflete o valor da operação, obedecendo a lei complementar competente para definir a base de cálculo do ICMS.

Em um segundo argumento para ver declarada a improcedência do auto de infração, indica que a base de cálculo definida pelo art. 17, XI, da Lei Estadual nº 7.014/96, assim como pela cláusula décima quarta dos Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018 majora aquela prevista na legislação

competente para versas sobre base de cálculo do ICMS, qual seja a Lei Complementar nº 87/96, de modo que deve ser declarada a ilegalidade dos referidos convênios por inconstitucionalidade.

Esclarece que “*o impasse se inicia porque a base de cálculo originária da operação, que é base para o primeiro recolhimento do imposto (ICMS-Próprio) sob utilização de benefício fiscal concedido pelo Estado de origem, contém apenas dentro de si (ICMS por dentro – gross up) a alíquota estabelecida pelo local de origem (inferior à alíquota padrão, exigida pelo Estado da Bahia). Assim, ao se determinar que para o cálculo do ICMS-DIFAL seja realizado um segundo gross up (nova inserção do ICMS em sua própria base), certamente o valor que serviu de base de cálculo para o ICMS interestadual próprio (valor original da operação) não será o mesmo a ser utilizado para se encontrar o diferencial de alíquota, visto que sua base de cálculo será majorada com relação à originária*”.

Ainda nesta linha, argumenta que o prejuízo decorrente da forma de cálculo do ICMS-DIFAL proposta pelo fisco estadual sobre a operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado ou uso e consumo é muito mais onerosa, uma vez que o crédito é apenas parcial, respeitado o coeficiente de creditamento, posto que tal direito ao crédito só poderá ser exercido a partir do ano de 2033 nos termos da lei complementar nº 87/96.

Apresenta precedente judicial que seria favorável ao seu reclamo recursal, fixado pela 2ª Câmara Cível do TJ/PR, em acórdão proferido na Apelação Cível nº 0005283-78.2017.8.16.0004 (DOC. 04 da IMPUGNAÇÃO).

Pugna ao fim pela reforma parcial da decisão recorrida, para que o auto de infração seja cancelado em sua integralidade.

Os autos retornaram conclusos e solicitei a inclusão em pauta.

Registrada a presença da advogada Dra. Bruna Fernanda Rosa Mendes na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

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).

Cumpre registrar que o cerne da pretensão recursal reside na perfeita delimitação da base de cálculo do ICMS relacionada à operação discutida nos autos, uma vez que o Recorrente se contrapõe à metodologia apresentada pela fiscalização ao exigir ICMS por suposta falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou ao consumo do estabelecimento autuado.

Especificamente, o Recorrente aponta que, seja pelo Convênio ICMS 52/2017 / Convênio ICMS 142/2018, seja diretamente pela publicação da legislação estadual da Bahia – art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96, o resultado dessa sistemática de tributação resulta em majoração ilegal e inconstitucional da carga tributária sofrida pelas operações interestaduais de aquisição dos supramencionados bens integrantes do ativo imobilizado e destinados ao seu uso e consumo.

Digno de registro, inicialmente, que a declaração de inconstitucionalidade 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 ou obliqua, não se pode desconsiderar a imperiosa aplicação das normas quanto à constituição da infração relativa ao ICMS e/ou a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo.

Por essa razão, entendo que não há competência deste órgão julgador para análise dos

argumentos recursais relacionados nos tópicos **III.1** - Violação à reserva de Lei Complementar para dispor sobre base de cálculo dos impostos – artigo 146, III, ‘a’, artigo 150, I, e, ainda, artigo 155, § 2º, XII, ‘b’ ‘g’ e ‘i’, todos da Constituição Federal; e **III.2** – A contrariedade do art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96 à Lei Complementar nº 87/96 – consequente ilegalidade dos Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018.

Ademais, em análise detida dos autos, não se verifica qualquer elemento novo capaz de promover a alteração do quanto disposto no julgado recorrido em face das questões materiais consignados, principalmente no que toca à regularidade do trabalho fiscal desenvolvido.

Nota-se que já na informação fiscal de fls. 131/135, a auditoria, em análise dos argumentos defensivos apresentados pelo ora Recorrente – e que foram reiterados em sede recursal-, indicou ter agido com correção na conformação da exação ora questionada conforme norma vigente, nos limites da sua competência funcional, tendo apresentado, inclusive, nova planilha de cálculo e demonstrativo da diferença do DIFAL nas fls. 136/142.

Ao mesmo ponto chegou a JJF ao analisar o caso, tendo assim consignado no trecho específico do voto condutor:

Por outro lado, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento 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.

Analisando o levantamento fiscal que dá suporte a presente autuação, verifico que a base de cálculo do ICMS DIFAL, se encontra em absoluta conformidade com a legislação de regência, determinada no art. 17, Inciso XI, da Lei Estadual nº 7.014 (A redação atual do inciso ‘XI’ do caput do art. 17, foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.)

Vale salientar, que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la, sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

Impende registrar, que a conclusão da Informação Fiscal prestada às fls. 184 (verso) a 186, o valor remanescente de R\$ 11.872,05, difere daquele prestado às fls. 131/142, que concluiu pela redução do valor lançado para R\$ 19.807,78.

Examinando as planilhas que dão suporte as operações, verifico que tal fato ocorreu, visto que o Autuante que prestou a informação, aplicou a decadência, excluindo indevidamente, também a ocorrência de 31/08/2016. Conforme já apreciado neste voto, a extinção pela decadência deve ser aplicada, somente as ocorrências anteriores a 16/07/2016, visto que a data de ciência do Auto de Infração pelo contribuinte, se deu em 16/07/2021.

Neste cenário, o valor remanescente do Auto de Infração em exame é de R\$ 19.807,78, conforme planilhas demonstrativas das fls. 136/142.”

Como se vê, a tanto a fiscalização quanto a JJF foram além do simples argumento de não apreciação da documentação fiscal de suporte apresentada pelo contribuinte, mas avançaram para consolidar que, sobre a matéria recorrida e nos limites das respectivas competências normativamente estabelecida, promoveram a devida aplicação das disposições contidas nos Convênios ICMS 52/2017 e 142/2018, e do art. 17, XI da Lei Estadual nº 7.014/96, quando tratam sobre a base de cálculo do ICMS-DIFAL.

Nestes termos, portanto, não se verifica a oposição de fundamentos hábeis a elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal conforme julgamento ora recorrido, que caminhou pela procedência parcial da autuação, justamente consolidando posição técnica ofertada pelo fisco, razão pela qual, à mingua de provas em sentido contrário, entendo pela manutenção da decisão conforme posta.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 206960.0007/21-7 lavrado contra **RAIZEN S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 19.807,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS