

A. I. Nº - 298620.0007/18-7
AUTUADA - SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.
AUTUANTE - LUIZ CLAUDIO CONCEIÇÃO REGO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0193-01/18

EMENTA: ICMS. DIFAL. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CARGA TRIBUTÁRIA REDUZIDA. OPERAÇÕES MERCANTIS PRATICADAS NESTE ESTADO. Assiste razão ao lançamento que exige pagamento complementar de imposto, pelo fato do contribuinte promover saídas internas de mercadorias produzidas em outros Estados da Federação com alíquotas beneficiadas, a pretexto de que os similares fabricados em território baiano gozam de idêntico benefício. Não viola a igualdade tributária – pelo contrário, a reforça –, o legislador baiano determinar a aplicação do incentivo fiscal de redução da alíquota apenas em relação aos produtos que tenham sido fabricados em solo baiano. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cumpra de início salientar que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$159.907,95, acrescido da multa de 60%, em face de pagamento a menor de imposto por equívoco na apuração da sua base de cálculo.

Cobrança tem a seguinte acusação:

Infração 1 – **03.02.04:** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Complemento de DIFAL. O montante histórico resulta em R\$159.907,95 e o enquadramento legal se dá pelos arts. 24, 25 E 26, todos da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305 do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei atrás mencionada.

Alude a fatos geradores ocorridos em fevereiro de 2017.

No intuito de suportar a acusação tributária, o autuante apensa relatório de diferencial de alíquota com base de cálculo incorreta (fls. 04/05), termo de início da ação fiscal (fl. 06), intimações para apresentação de livros e documentos (fls. 07/09), resposta da empresa (fls. 10/12) e CDR contendo arquivos digitais das peças anexadas em mídia física (fl. 13).

Ciente do lançamento em 20.6.2018, contribuinte oferta impugnação em 06.8.2018, com registro no sistema de protocolo.

A empresa alega em primeiro lugar que adquiriu em fevereiro de 2017 equipamentos e materiais de fornecedores, além de ter recebido mesmo tipo de mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, registrando-os no seu ativo imobilizado.

Não obstante ter pago corretamente o diferencial de alíquota, a fiscalização contestou a base impositiva em relação a 29 documentos fiscais.

Depois assegura que, seguindo comandos constitucionais insculpidos no art. 146, III, “a”, c/c o art. 155, §2º, XII, “i”, a LC 87/96 expressamente definiu a forma de cálculo da diferença de alíquota, nomeadamente no art. 13, IX, §3º.

Com efeito, apresenta fórmula para cômputo da diferença de alíquota, traduzida no critério de sobre o valor da operação adotada na origem, fazer incidir a diferença entre a alíquota interna (18%) e a alíquota interestadual (4%, 7% ou 12%, a depender do caso).

Em seguida, pontua que na autuação utilizou-se critério distinto, qual seja, do valor da operação adotada na origem, extraiu-se a carga tributária equivalente à alíquota interestadual para incluir a carga tributária equivalente à alíquota interna, e daí calcular o diferencial pertencente ao Estado de destino.

Todavia, argumenta que o critério usado pela auditoria não encontrava respaldo na legislação que regia os fatos geradores ocorridos em fevereiro de 2017, pela redação então vigente do art. 17 da Lei nº 7014/96.

Ao contrário, a redação dava apoio ao critério usado pela empresa, cumpre repetir, computar a diferença de alíquota sobre o valor da operação indicado nas respectivas notas fiscais “*que já continha em seu montante o valor do ICMS devido na operação interestadual pelo remetente e que foi em última instância suportado pela ora Impugnante no preço dela cobrado*” (destaques da transcrição).

Em seguida, pondera que o modo de calcular oferecido pela fiscalização, adotado depois do art. 17 citado ter sido alterado pela Lei nº 13.816/17 a partir de 22.12.2017, ofende o princípio da irretroatividade e anterioridade tributárias.

Aduz ainda que, mesmo se a alteração mencionada alcançasse os fatos ocorridos em fevereiro de 2017, não poderia a lei ordinária dispor sobre o tema base de cálculo, trazendo como suporte trecho de decisão proferida pelo STF no RE 567.935.

Reforça sua argumentação lembrando que a Corte Suprema suspendeu as disposições do Convênio ICMS 52/17, em especial as cláusulas décima segunda e décima terceira, por meio das quais os Estados tentavam, contornando a CF/88 e a LC 87/96, dispor sobre a base de cálculo do DIFAL em operações sujeitas ao regime de substituição tributária com o único propósito de a inflar, aumentando sua arrecadação.

Pede, por fim, o cancelamento do auto de infração e consequente arquivamento do PAF.

Junta-se na defesa procuração, substabelecimento (fls. 28/31) e cópias de outros documentos já presentes nos autos.

Em seu informativo fiscal (fls. 80/82), o autuante assevera em síntese que correta é a metodologia por ele empregada, tendo fulcro nos arts 4º e 17 da Lei Baiana do ICMS, inclusive porque a autuada fez o recolhimento da diferença de alíquota, “*dos meses de março a novembro de 2017, usando a metodologia indicada na página 23, que gerou este Auto*” (destaques da transcrição).

Sobre esta informação fiscal, replica o contribuinte (fls. 86/88) agitando basicamente os argumentos anteriores.

Tréplica reiterativa da fiscalização (fls. 93/95).

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O presente lançamento cumpre com os requisitos de lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que a signatária da peça impugnatória possui poderes (cláusula *ad judicium et extra*), conferidos pela autuada, com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (fls. 28/62).

Não há anomalias processuais que comprometam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

O fulcro central da discussão, reside em saber qual a metodologia correta para se encontrar a base impositiva do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens do ativo fixo e materiais de uso e consumo.

No entender do autuante, deve-se extrair do montante da operação de origem a carga tributária decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para depois embutir a carga tributária resultante da aplicação da alíquota interna do destino, e a partir daí, com esta nova base impositiva, calcular-se o diferencial de alíquota.

No entender da autuada, o cálculo haverá de ser direto, ou seja, do valor da operação indicado no documento fiscal, computar-se-a o imposto resultante da diferença de alíquota.

Portanto, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, de sorte que não ficam divergências aritméticas dentro de cada metodologia empregada.

Portanto, a questão é meramente jurídica, isto é, saber qual a metodologia que encontra amparo da legislação e a partir de quando esta passou a prevalecer.

Alguns argumentos foram levantados pela empresa, no intuito de afastar a tese da fiscalização.

O primeiro deles – não necessariamente seguindo a ordem posta na contestação – alude ao fato da lei ordinária estadual não poder disciplinar sobre base de cálculo, visto que tal matéria está reservada estritamente à lei complementar, por força do disposto no art. 146, III, “a”, c/c o art. 155, §2º, XII, “i”, ambos da CF/88.

Dirijo deste ponto de vista. A lei complementar tributária tem como uma das atribuições, fixar normas gerais em matéria de direito tributário, inclusive sobre base de cálculo. Há disposição constitucional de lei complementar especificamente quanto ao ICMS, de sorte que vale trazer aqui a sua dicção:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (negritos da transcrição).

Note-se que o legislador constitucional foi claro ao admitir que o imposto estadual integre a sua base de cálculo, inclusive nas importações. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Neste diapasão, adveio a chamada “Lei Kandir”, na qual se encontra a disciplina geral acerca do

ICMS, inclusive no tocante às bases impositivas. Como não poderia deixar de ser, sob pena de afrontar regramento constitucional, está dito designadamente no art.13, §1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

Portanto, nada impede que as leis estaduais institutivas do imposto disciplinem detidamente a matéria, desde que não contrariem ou inovem os diplomas de patamar superior. Neste sentido, a Lei nº 7014/96, estabelece várias disposições relacionadas com o tema, nomeadamente nos arts. 17 a 23-C, sem com isso incorrer-se em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Dentre elas, destaca-se o art. 17, §1º, I, quase uma repetição *ipsis litteris* da LC 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto.

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpora a sua própria base impositiva.

Dito isto, carece de razão o segundo argumento do contribuinte.

Sustenta-se que só a partir de 22.12.2017, é que surgiu a possibilidade de inserir o imposto na sua base de cálculo, quando devido o diferencial de alíquota, tendo em vista a alteração do art. 17, §6º da Lei nº 7014/96.

Na verdade, a explicitação clara de que o imposto integra sua base na DIFAL, vem desde a Constituição Federal. O que aconteceu foi apenas um aperfeiçoamento da redação anterior.

Entretanto, da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, vê-se que se considera ocorrido o fato gerador na entrada de bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo, sendo que dentro da base de cálculo deverá estar o imposto relativo à diferença de alíquota.

É o que se extrai da interpretação dos arts. 4º, XV, 17, XI e §1º, todos da Lei nº 7014/96, abaixo transcritos:

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

(...)

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

(...)

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.***

*Nota: 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.***

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI (que são as operações de importação) do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle” (parêntesis e negritos da transcrição).

Não bastasse a disposição constitucional que não deixa dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes minudenciado, o inciso XI do art. 17 atrás reproduzido, é cristalino ao referenciar esta circunstância, na parte destacada em negrito.

Evidentemente, para se chegar ao valor devido da DIFAL, seria necessário que se inserisse a alíquota interna na base impositiva, para somente a partir daí, se chegar ao cálculo da diferença

entre a alíquota interna (agora embutida na sua base), e a alíquota interestadual (retirada da base para não haver excesso de tributação).

Este movimento aritmético já existia desde a Constituição Federal, passando pelas diretrizes espelhadas na LC 87/96.

A redação do inciso XI atrás reproduzido, foi apenas aperfeiçoada. Era desnecessário até se fazer a alteração. Ademais, o aperfeiçoamento não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde a Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, pelo que em fevereiro de 2016, mês de ocorrência do fato gerador alcançado pela autuação, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Portanto, não há que se falar em anterioridade e irretroatividade tributárias.

Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298620.0007/18-7**, lavrado contra **SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$159.907,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALDIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR