

A. I. Nº - 333006.0008/18-8  
AUTUADO - JSL S/A  
AUTUANTE - ROSALVO RAMOS VIEIRA FILHO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/03/2019

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0045-03/19

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O autuado utilizou metodologia incorreta para encontrar a base imponível do diferencial de alíquota, nas aquisições interestaduais de bens do ativo fixo. O procedimento correto, consiste em 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 imponível, calcular-se o diferencial de alíquota. Infração subsistente. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$64.768,32, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado o cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

Infração 01 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa administrativa anexada às fls. 16 a 23. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos à fl. 25.

A Impugnante inicia sua peça defensiva exaltando a tempestividade da mesma, dizendo que foi intimada da lavratura do Auto de Infração, via postal, em 11.10.2018, quinta-feira, e que diante do fato de que há feriado nacional no dia 12 de outubro, o prazo de 60 (sessenta) dias previsto nos “arts. 124 e 132, II, do CTEBA” se iniciou no dia 15.10.2018, segunda-feira, e se encerraria no dia 13.12.2018, quinta-feira.

Em seguida faz uma síntese fática da autuação, sua tipificação, e apresenta os argumentos a seguir.

Alega que a diferença de imposto exigida decorre do fato de que o Fisco Estadual, em vez de apenas aplicar o resultado da subtração entre as alíquotas, interna e interestadual, cabíveis sobre o valor da operação indicado na respectiva nota fiscal de aquisição das mercadorias, efetuou o seguinte cálculo para apurar o diferencial de alíquotas:

- a) dedução do valor do ICMS, com base na alíquota interestadual, do valor da operação indicado na nota fiscal de aquisição;

b) cálculo do ICMS por dentro, conforme a alíquota interna aplicada às mercadorias em questão no Estado da Bahia; de tal modo que

c) o diferencial de alíquotas a ser recolhido ao Estado da Bahia seria o resultado da subtração entre os valores das letras “a” e “b” supra.

Considera ser totalmente ilegal a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS na forma acima mencionada, entendendo que:

a) *o método de cálculo utilizado na apuração dos créditos tributários em foco não é autorizado pela Constituição ou pela Lei Complementar nº 87/1996, que não preveem 2 (duas) bases de cálculo distintas para o ICMS, uma para o imposto devido à unidade federativa de origem e outra para apuração do diferencial de alíquotas; e*

b) *o uso do aludido método inflaciona indevidamente a base de cálculo do diferencial de alíquotas, fazendo com que a unidade federativa de destino das mercadorias adquiridas para consumo final receba um valor de ICMS efetivamente superior à diferença entre as alíquotas interna e interestadual aplicáveis às mercadorias em questão.*

Aduz que o art. 155, II e §2º, VII, da Constituição Federal dispõe que “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”.

Diz que ao estabelecer o critério de repartição de receita tributária, a Constituição Federal não determinou a adoção de base de cálculo distinta para fins de cálculo do diferencial de alíquotas.

Transcreve ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, bem como o art. 12, XII e art. 13, IX, §3º, da Lei Complementar nº 87/96, com intuito de demonstrar que não há qualquer regra prevendo a adoção de bases de cálculo distintas na apuração do ICMS devido à unidade federativa de origem e na apuração do diferencial de alíquotas desse imposto.

Traz a colação também as Cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 93/15, acrescentando que o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ também já manifestou o entendimento de que há, apenas, uma base de cálculo para fins de apuração do diferencial de alíquotas do ICMS, qual seja, o valor da operação na unidade federativa de origem das mercadorias destinadas a consumidor final.

Assevera que a despeito de o aludido Convênio se reportar às operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nada impede que suas regras sejam aplicadas no caso em tela, pois, no tocante à base de cálculo para determinação do diferencial de alíquotas, não se justifica qualquer distinção entre o consumidor final contribuinte ou não do ICMS.

Enfatiza que as regras do Convênio ICMS nº 93/15, deveriam ter sido aplicadas no caso em tela, como determina o próprio art. 449-B do RICMS-BA, que também transcreve em sua peça defensiva.

Cita a ADI nº 5.439-DF, dizendo que a Procuradoria Geral da República esclareceu que as regras da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/15 estão alinhadas com o que diz a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/1996.

Deduz ser ilegal a forma de cálculo do ICMS, pelo diferencial de alíquotas, utilizada pela Fiscalização para apurar falta de pagamento parcial do imposto pela Defendente.

Argumenta que a forma de apuração dos créditos tributários em questão gera indevida inflação da base de cálculo do tributo, fazendo com que o Estado da Bahia receba parcela maior de ICMS, além da que lhe é devida.

Visando comprovar tal argumento, apresenta a memória de cálculo abaixo, relativamente a uma das notas fiscais objeto da autuação:

APURAÇÃO DO ICMS (DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS) SUPOSTAMENTE PAGO A MENOR - EX. NF 3629		
AUTO DE INFRAÇÃO 333006.0008/18-8		
A	R\$2.820,00	BASE (VALOR DA OPERAÇÃO NA NF)
B	7%	Aliq.Interest.
C	R\$197,40	ICMS INTERESTADUAL (AXB)
D	R\$2.622,60	Valor da Base sem ICMS NF embutido (A-C)
E	18%	Aliq.InternaBA.
F	R\$3.198,29	Valor da Base com ICMS-BA embutido (D/0,82)
G	11%	Diferença de Alíquotas
H	R\$ 575,69	ICMS INTERNO (FXE)
I	R\$378,29	DIFAL = ICMS INTERNO - ICMS INTERESTADUAL (H-C)
J	R\$310,20	DIFAL PAGO PELA JSL = (GXA)
K	R\$68,09	Diferença Supostamente não paga (I-J)
L	13,41%	Alíquota Efetiva do DIFAL [(I×100%)/A]

Reclama que da forma calculada pelo autuante, o Estado da Bahia exige ICMS equivalente a 13,41% (treze vírgula quarenta e um por cento) do valor da operação indicado na respectiva nota fiscal de aquisição a título de diferencial de alíquotas.

Assevera que a imposição contida na autuação importa em subtração indevida do patrimônio da Defendente, e que é manifesto, assim, o efeito confiscatório decorrente do lançamento de ofício, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição.

Ao final, requer que os créditos tributários objeto do Auto de Infração em comento sejam totalmente desconstituídos.

Em Informação Fiscal prestada às fls. 30 a 32, o autuante inicialmente contesta a tempestividade da peça defensiva, dizendo que pelo documento de rastreamento da ECT (fls. 27) a empresa recebeu o objeto, no dia 05.10.2018, às 12:37, postado pela SEFAZ, em 02.10.2018.

Dessa forma, alega que o prazo máximo para se ingressar com recursos junto à Sefaz seria dia 06.12.2018.

Considera que o recurso não deve ser reconhecido nem analisado.

Quanto às alegações defensivas sobre a “A ILEGALIDADE DO CÁLCULO EFETUADO PELO FISCO” assevera que não são matérias deste Juízo.

Ao final, mantém a ação fiscal e pede a procedência da autuação.

## VOTO

Inicialmente, devo destacar que o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Apesar da alegação do autuante sobre a intempestividade da peça defensiva, entendo que o documento constante à fl. 27, não faz prova do exato momento do recebimento da intimação por parte do autuado.

Dessa forma, como não houve juntada aos autos do AR, atendendo aos princípios do informalismo e da ampla defesa, e tendo em vista a conveniência da rápida solução do litígio, tudo em consonância com o art. 2º, caput e §1º do mesmo diploma legal acima mencionado, considero que a defesa interposta deve ser analisada.

No que concerne ao mérito, de acordo com os demonstrativos constantes nos autos, constato que o Auto de Infração em exame versa efetivamente sobre a exigência de crédito tributário, em decorrência do recolhimento a menor do ICMS decorrente de erro na apuração da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.

O autuado alegou que recolheu o diferencial de alíquotas devido a este Estado, mediante a aplicação, sobre o valor da operação indicado na nota fiscal de aquisição, o resultado da subtração entre as alíquotas interna e interestaduais cabíveis. Entende tal tratamento como o único compatível com a Constituição e a lei complementar, ou seja, a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da saída.

Destarte, entende o autuado, que o cálculo haverá de ser direto, ou seja, do valor da operação indicado no documento fiscal, computar-se-á o imposto resultante da diferença de alíquota.

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 imponível, calcular-se o diferencial de alíquota.

Portanto, o fulcro central da discussão, reside em saber qual a metodologia correta para se encontrar a base imponível do diferencial de alíquota, nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento.

Dessa forma, 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.

A princípio, devem ser feitas as considerações a seguir.

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 em 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 imponíveis. 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. 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 incorpore a sua própria base imponível.

Dessa maneira, não foi apenas a partir de 22.12.2017, com a alteração do art. 17, §6º da Lei nº 7014/96, dada pela Lei nº 13.816, que surgiu a possibilidade de inserir o imposto na sua base de cálculo, quando devido o diferencial de alíquota, tendo em vista que essa alteração, na realidade, é apenas um aperfeiçoamento da redação anterior. A explicitação clara de que o imposto integra sua base na DIFAL, vem desde a Constituição Federal.

Na interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, nota-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 exposto, 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 imponível, 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, também foi apenas aperfeiçoada. Tal aperfeiçoamento, inclusive, 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 no exercício de 2017, período de ocorrência dos fatos geradores alcançado pela autuação, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Portanto, considero correto o procedimento fiscal, ressaltando que esta Junta de Julgamento não tem competência para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto (art. 167 do RPAF/99), sendo que a multa aplicada encontra-se estabelecida em lei, não havendo do que se falar em confisco.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 333006.0008/18-8, lavrado contra **JSL S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$64.768,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA