

PROCESSO - A. I. Nº 281082.0005/18-4
RECORRENTE - NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0091-01/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/02/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0366-11/20-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO E/OU CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Em conformidade com a Constituição Federal (art. 155, II, § 2º, XII, “i”) e a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §1º), o imposto integra a sua própria base de cálculo, Metodologia de cálculo adotada pela Fiscalização se apresenta correta. Infração subsistente. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada diante da decisão da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29.06.2018, ciente em 05.07.2018, no valor original de R\$37.790,85, pelo cometimento de 3 infrações, sendo objeto do presente recurso a infração 3, assim descritas:

Infração 03 – 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.

Analizando o Auto de Infração, a defesa apresentada pela autuada, protocolada em 31.08.2018, fls. 49 a 61, a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 27.02.2019, fls. 164 a 171, a Manifestação apresentada pela autuada, protocolada em 22.03.2019, fls. 185 a 191, a Manifestação apresentada pelos autuantes, protocolada em 28.05.2019, fl. 214, em sessão do dia 28.06.2019, através o Acórdão JJF nº 0091-01/19, fls. 229 a 242, assim se pronunciou a 1ª JJF:

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo todas impugnadas.

A infração 1 trata de a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Já a infração 2 se refere à 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 a consumo do estabelecimento, estando vinculada diretamente ao crédito indevido de que cuida a infração 1.

Considerando que as referidas infrações foram impugnadas conjuntamente pelo autuado e também analisadas conjuntamente pelos autuantes, adoto o mesmo procedimento no intuito de efetuar uma melhor análise das imputações e deslinde das questões.

O impugnante alega que em conformidade com a planilha do “Anexo I – LISTAGEM DAS NOTAS FISCAIS” que apresenta demonstra a finalidade e o destino dos produtos constantes nas referidas notas fiscais. Esclarece que a partir disso, reconheceu parte da infração e realizou o recolhimento dos valores reconhecidos no dia 31/08/2018, conforme “Anexo II - DAE RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO”, no valor histórico de R\$ 3.018,19.

Quanto aos demais itens não reconhecidos, apresenta tabela na qual identifica os itens sobre os quais não concorda com a autuação, conforme reproduzido abaixo:

Item	Descrição do Item	Valor Histórico	
		Infração 01	Infração 02
1	Insumo	2.814,19	0,00
2	Valor Estornado na Apuração	516,66	0,00
3	Retorno de Demonstração - Saída Tributada	0,75	0,66
4	Retorno de Garantia - Saída Tributada	5.220,00	4.760,00
5	Outras Entradas Destinadas a Brindes	704,25	30,04
6	Entrada para Teste	9.131,82	0,00
7	Devolução de Venda de Item de Consumo - Saída Tributada	66,30	0,00
8	Item de Consumo	204,00	0,00
TOTAL		18.657,97	4.790,70

Observo que na Informação Fiscal os autuantes, acertadamente, acataram as alegações defensivas atinentes aos itens 2, 3, 4 e 5 das infrações em questão e excluíram da exigência fiscal os valores atinentes a estes itens.

Já o autuado ao se manifestar sobre a Informação Fiscal reconheceu como correta a exigência referente aos itens 1, 6 e 7, inclusive efetuando o pagamento dos valores reconhecidos, conforme comprovante acostado aos autos.

No tocante ao item 8 – “Item de Consumo”, o autuado já houvera reconhecido que incorrera em equívoco ao realizar a apuração dos créditos.

Diante do exposto, a infração 1 é parcialmente procedente, remanescente a exigência fiscal no tocante aos produtos ECOTHINER SCO 333, GAS NATURAL CANALIZADO, BEBEDOURO P/ MESA e DISCO SEGMENTADOR MENOR D432, constantes da “Tabela 03” elaborada pelos autuantes, no valor total de R\$12.216,31.

No que concerne à infração 2 – vinculada diretamente à infração 1 -, restou comprovada a sua insubsistência, haja vista que a exigência fiscal decorreu de operações de entrada de bens de uso e consumo oriundos de outras unidades da Federação, cuja exigência fiscal restou improcedente no exame da infração 1, considerando que todos os produtos arrolados neste item da autuação, foram excluídos da infração 1, no caso itens 4 e 5.

Relevante registrar que os próprios autuantes opinaram pela improcedência desta infração na Informação Fiscal.

Diante disso, a infração 2 é insubsistente.

Quanto à infração 3, o inconformismo do autuado reside na metodologia de cálculo do ICMS DIFAL adotada pelos autuantes.

Observa o impugnante que a Fiscalização efetuou um recálculo dos valores recolhidos pela empresa no período fiscalizado e identificou, em seu entendimento, que existia inconsistência na apuração dos valores, o que resultou na exigência do imposto referente à diferença de alíquotas, DIFAL, a recolher no valor de R\$14.342,17.

Alega o impugnante que verificou que a Lei nº 7.014/96 sofrera algumas alterações no ano de 2016, sendo a primeira delas correspondente a alíquota de ICMS, a qual passou ao percentual de 18% a partir de 10/03/2016, nos termos do art. 15 deste diploma legal e a segunda alteração correspondente à própria base de cálculo da DIFAL, na forma do artigo 17.

Afirma que a nova determinação legal incluiu alguns elementos na base de cálculo do DIFAL, inclusive o próprio diferencial de alíquotas.

Diz que ciente dessas novas determinações para o ano de 2016, a Fiscalização efetuou o recálculo dos valores da DIFAL da empresa segundo a seguinte fórmula de cálculo:

$$[(\text{Base de Cálculo} - \text{ICMS da Operação}) / (1 - \text{Alíquota Interna})] * (\text{Diferença de Alíquotas}) = \text{DIFAL a PAGAR}$$

Assevera, contudo, que a metodologia adotada pela Fiscalização carece de adesão aos termos da Lei nº 7.014/96, pois, conforme se verifica, o regramento determina que a diferença de alíquotas integre a base de cálculo do DIFAL, mas em nenhum momento indica que a alíquota interna é que deverá figurar nesta mensuração. Acrescenta que com isto, pode-se observar uma majoração nas bases recalculadas por parte da Fiscalização, haja vista que a metodologia adotada, contraria a lei que enseja este formato de apuração.

Alega que sem entender qual seria o motivo pelo qual a Fiscalização estaria utilizando uma base de cálculo sem qualquer vinculação aos termos da lei que condiciona as suas atuações, verificou que a SEFAZ/BA publicou um “Perguntas e Respostas” indicando o cálculo mediante este procedimento.

Assinala que este Conselho ter efetuado a orientação para fins de cálculo da DIFAL por parte dos Contribuintes, muito lhe assusta uma determinação que tenha como objetivo contrariar os termos disposto na lei, ferindo o princípio da legalidade tributária, constitucionalmente consagrado.

Afirma que não há como se sustentar uma metodologia de cálculo que tenha como fulcro um dispositivo hierarquicamente inferior ao que a lei que o orienta.

Diz que assim sendo, no melhor entendimento da lei, entende que a fórmula de cálculo a ser aplicada para esta condição deve-se ater aos seguintes termos:

$$[(\text{Base de Cálculo} - \text{ICMS da Operação}) / (1 - \text{Diferença de Alíquotas})] * (\text{Diferença de Alíquotas}) = \text{DIFAL a PAGAR}$$

Registra que seguindo os termos dispostos na legislação supramencionada, obteve no recálculo o valor de R\$102.142,09 enquanto no recálculo da Fiscalização foi apurado o valor de R\$108.805,08, resultando numa diferença de R\$6.662,99.

Sustenta que a Fiscalização incorreu em equívoco na determinação da metodologia a ser observada pelos Contribuintes no cálculo da DIFAL.

Frisa que é salutar que a DIFAL a ser recolhida pela empresa esteja em consonância aos termos da legislação vigente.

Manifesta o entendimento de que, em sendo as suas argumentações acolhidas por este CONSEF, o valor efetivamente devido para esta infração corresponde a R\$ 7.679,18.

Registra que certo de que seus argumentos serão plenamente acatados por este CONSEF, procedeu ao pagamento do montante em questão, conforme pode ser verificado no DAE constante no Anexo II - DAE RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO da defesa.

Os autuantes contestam as alegações defensivas. Observam que a redação do art. 17, XI da Lei n. 7.014/96, foi alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16, sendo que para determinação da base de cálculo a ser utilizada para fins de apuração do imposto referente à diferença de alíquotas nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto a DIFAL devida nas aquisições de materiais de uso ou consumo passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal expurgando-se o ICMS da alíquota do estado de origem e incluindo em sua própria base de cálculo a tributação final do Estado da Bahia, sobre a qual será aplicada a alíquota interna da Unidade Federada de destino.

Mencionam nesse sentido, a questão 14 das “Perguntas e Respostas” disponibilizada no site da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao exemplificar a forma do cálculo trazida pela Lei nº 13.373, em vigor a partir de 01/01/2016, conforme transrito abaixo:

14. Quando o contribuinte do regime de conta corrente fiscal na UF de destino, comprar de uma indústria não optante pelo Simples Nacional no Estado do Paraná, com IPI, aquisição de material de uso ou consumo, qual o método de cálculo que deverá ser aplicado para apuração do ICMS do DIFAL?

- (A) Valor do produto: R\$ 1.000,00
- (B) IPI destacado na NF-e: R\$ 100,00
- (C) Alíquota do Estado de origem: 7%
- (D) ICMS destacado na NF-e: R\$ 77,00
- (E) Valor total do documento fiscal: R\$ 1.100,00
- (F) Extração do ICMS Interestadual: $R\$ 1.100,00 \times 0,93 = R\$ 1.023,00$
- (G) Nova Base de Cálculo para o DIFAL: $R\$ 1.023,00 / 0,82 = R\$ 1.247,56$
- (H) DIFAL: $R\$ 1.247,56 \times 18\% - R\$ 77,00 = R\$ 147,56$

Frisam que o § 7º do artigo 15 da Lei 7.014/96, define que nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços ao consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna (18%), e a alíquota interestadual.

Sustentam que desse modo, não assiste razão ao autuado quanto à infração 3, devendo ser mantida na totalidade a autuação no valor de R\$14.342,18.

Verifica-se que o cerne da questão reside no fato de se identificar a metodologia correta para se determinar a base de cálculo do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas aquisições interestaduais de ativo fixo e materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Inicialmente, cabe observar que a lei complementar tributária tem como uma das atribuições, fixar normas gerais em matéria de direito tributário, inclusive sobre base de cálculo.

Neste sentido, a Constituição Federal dispõe sobre lei complementar especificamente quanto ao ICMS, consoante o art. 155, II, § 2º, XII, “i”, abaixo reproduzido:

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 integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

A leitura do dispositivo constitucional acima reproduzido permite constatar que o legislador, claramente, determina que o montante do imposto integre a sua própria base de cálculo, inclusive nas importações.

Ou seja, é indubidoso que a norma constitucional determina que o imposto seja “por dentro”, portanto, integrando a base de cálculo.

Neste sentido, surgiu a Lei Complementar nº 87/96 que trata acerca do ICMS inclusive no que tange à base de cálculo.

A referida Lei Complementar nº 87/96 ao recepcionar a norma constitucional acima mencionada, expressamente estabelece no seu art.13, §1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações, como teria que estabelecer em respeito à hierarquia jurídica das normas.

Assim sendo, inexiste impedimento para que a lei estadual instituidora do imposto discipline detalhadamente a matéria, contanto que não contrarie ou inove os diplomas normativos superiores acima aduzidos, aliás, registre-se, como fez a Lei Estadual nº 7014/96.

A propósito, o artigo 17, § 1º, I da Lei nº 7.014/96 em estrita observância às disposições da Lei Complementar nº 87/96 determina que o montante do imposto integre a sua própria base de cálculo, inclusive na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Portanto, pode ser dito que há mandamento constitucional no sentido de determinar que às operações mercantis em geral, inclusive às importações, o valor do ICMS integra a sua própria base de cálculo. Ou seja, a explicitação clara de que o imposto integra sua base de cálculo advém desde a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96, inexistindo qualquer exceção no tocante à base de cálculo da DIFAL.

Por certo que, para se chegar ao valor do ICMS devido referente à diferença de alíquotas (DIFAL), seria indispensável que a alíquota interna fosse inserida na base de cálculo, para somente a partir daí, se chegar ao cálculo correto da diferença entre a alíquota interna - inserida na base de cálculo - e a alíquota interestadual - excluída da base de cálculo para não haver oneração de tributação.

Vale reiterar que essa metodologia já existia desde a Constituição Federal, sendo recepcionada pela Lei Complementar nº 87/96, podendo até ser dito que qualquer outra norma se tornava desnecessária, haja vista que não poderia dispor em sentido contrário de que, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo.

Diante do exposto, a infração 3 é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, sendo a infração 1 parcialmente subsistente no valor de R\$12.216,31, a infração 2 insubstiente, e a infração 3 subsistente no valor originalmente exigido de R\$14.342,18.

Ciente do Acórdão acima prolatado, tempestivamente, a Recorrente, sem assistência advocatícia, apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 13.09.2019, fls. 250 a 256, objeto da presente análise.

Inicialmente, a Recorrente destaca a tempestividade da sua peça recursiva e faz uma análise dos fatos relacionados ao auto de infração discorrendo sobre o andamento protocolar e lista as peças que o integram até o momento da apresentação do seu Recurso Voluntário.

Destacando “DO DIREITO” a Recorrente passa a analisar o mérito da autuação iniciando o seu pronunciamento pelo julgado de relação à Infração 03.

Abordando a decisão proferida pela junta julgadora no tocante à Infração 03, a Recorrente faz uma análise sobre a legislação que disciplina a tributação das operações pelo ICMS, apresentando o que dispõe a Constituição Federal no artigo 155, como abaixo:

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;

[...]

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.

Comenta que a Junta Julgadora não desconheceu o princípio constitucional do “*imposto por dentro*”, adotando este entendimento na apreciação da lide, inclusive tomando por base legal o disposto na LC 87/96, e, faz referência à alteração promovida pelo Estado na Lei nº 7.014/96, no tocante à elevação da alíquota do ICMS de 17% para 18%, a partir de 10.03.2016, assim como a alteração introduzida na mesma lei de relação ao cálculo da DIFAL, como abaixo transcrito:

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

E, de relação a esta alteração legal, destaca a Recorrente: “*Notem, nobres Julgadores, que este dispositivo versa sobre a base de cálculo do DIFAL e no seu bojo ele indica que o montante do DIFAL componha a base de cálculo do próprio DIFAL, isto é, que o imposto integre a sua própria base.*”

Contesta a metodologia aplicada pela fiscalização para apuração do DIFAL, destacando a fórmula adotada pelo fisco:

$\{(Base\ de\ Cálculo - ICMS\ da\ Operação) / (1 - Alíquota\ Interna)\} * 18\% - ICMS\ da\ Operação = DIFAL\ a\ PAGAR$

Diz que tal metodologia encontra guarida apenas no Perguntas e Respostas editado pela SEFAZ sem, contudo, ter qualquer amparo legal, pois segundo o que determina a legislação, Lei nº 7.014/96, no artigo 17, resulta na fórmula a seguir explicitada:

$\{(Base\ de\ Cálculo - ICMS\ da\ Operação) / (1 - Diferença\ de\ Alíquotas)\} * (Diferença\ de\ Alíquotas) = DIFAL\ a\ PAGAR$

E demonstra, cor meio de cálculo comparativo a que julga incorreta apuração feita pela fiscalização, objeto de fundamento para a autuação.

Detalhamento	SEFAZ	NORDESTE	Diferença
Valor do Produto	1.000,00	1.000,00	0,00
IPI Destacado na NF-e	100,00	100,00	0,00
Alíquota Estado de Origem	7%	7%	0,00
ICMS Destacado na NF-e	77,00	77,00	0,00
Valor total da NF-e	1.100,00	1.100,00	0,00
Extração do ICMS Interestadual	1.023,00	1.023,00	0,00
Nova Base de cálculo para DIFAL*	1.247,56	1.149,44	-98,12
DIFAL a Pagar	147,56	126,44	-21,12

* *Composição da Diferença*

SEFAZ: $\{(1.100,00 - 77,00) / (1 - 18\%)\} * 18\% - 77,00 = DIFAL\ a\ PAGAR$

NORDESTE: $\{(1.100,00 - 77,00) / (1 - 11\%)\} * 11\% = DIFAL\ a\ PAGAR$

Da análise do confronto entre a metodologia indicada no “PERGUNTAS E RESPOSTAS” e o que

está disciplinado no artigo 17 da Lei nº 7.014/96, afirma a Recorrente: “*Resta evidente que, na metodologia SEFAZ, o DIFAL não compõe a sua própria base e que o montante utilizado como parâmetro para a mensuração do diferencial de alíquotas possui elementos adicionais àqueles devidos para fins de cotejo do valor do imposto.*”

Isto porque, uma vez que o valor incluído na base utilizada para aferição do DIFAL devido excede o valor do próprio DIFAL, matematicamente, acaba-se por incorporar elementos estranhos ao montante que será utilizado na mensuração do imposto, ocasionando, por consequência lógica, arrecadação em excesso por parte do Estado.”

Busca em CARRAZA o amparo ao seu entendimento, considerando haver os autuantes haverem incluído na sua metodologia, que informa errônea, elementos estranhos às determinações legais, considerando que, ao assim proceder, criaram uma “*base de cálculo imprópria*”, apresentando lição do ilustre tributarista, abaixo transcrita:

“*Uma base de cálculo imprópria – é dizer, em descompasso com a hipótese de incidência – põe por terra o rígido esquema de repartição de competências tributárias, já que transforma o tributo numa entidade difusa, desajustada de seu arquétipo constitucional. E, pior: com a apuração incorreta do montante a pagar, o contribuinte vê ruir a garantia que a Lei Maior lhe dá, de só se submeter a encargos tributários que lhe digam respeito.*

(...)

“*(...) nem mesmo proeminências arrecadatórias poderão levar tal lei a agregar elementos estranhos à base de cálculo possível do ICMS, que, conforme demonstramos, está predefinida na Constituição (...).*”

Afirma que a metodologia aplicada pelos autuantes não encontra guarida legal e que a mesma carece de reforma pois, analisando a decisão da Junta Julgadora, diz: “*Do exposto, nota-se que a inclusão da alíquota interna eleva a base de cálculo do DIFAL, a qual é, posteriormente, objeto de aplicação da própria alíquota interna. Todavia, se bem perceberem, o valor da “alíquota interestadual” excluída da base de cálculo na metodologia da SEFAZ não tem o mesmo parâmetro, haja vista que o valor fora mensurado considerando uma base distinta daquela utilizada para a aplicação da alíquota interna.*”

Contestando a metodologia adotada pelo Fisco, afirma não ser devido à fiscalização, a título de incrementar a arrecadação tributária, alterar o que é determinado pela legislação, em especial por não haver na legislação qualquer dispositivo que assim autorize, ou seja incluir a própria DIFAL em sua base de cálculo.

Diante do que determina a Lei nº 7.014/96, a Recorrente apresenta resumo do cálculo que considera o real a ser adotado, como abaixo:

Apuração DIFAL		
Recálculo NORDESTE	Récalculo SEFAZ/BA	Diferença
102.142,09	108.805,08	6.662,99

Em sequência, apresenta o valor da diferença que considera real a ser recolhido, por reconhecer haver efetuado o recolhimento a menor do, como abaixo:

Apuração DIFAL		
DIFAL Recolhido	DIFAL Devido	Diferença
94.462,91	102.142,09	7.679,18

Considerando ser este o valor real a ser recolhido, assim o fez, anexando ao processo o comprovante de recolhimento.

Restringindo seu Recurso à Infração 03, assim encerra sua peça recursiva:

DOS PEDIDOS

Face a todo o exposto, pede e requer que:

1) *Em relação à Infração 03 – que seja reformulada a decisão proferida pelo Auditor Fiscal, uma vez que se evidenciou, novamente, que a base de cálculo utilizada para mensurar a diferença do DIFAL a ser recolhida*

não coaduna com os termos do art. 17 da Lei nº 7.014/96 e dos demais fundamentos normativos;

2) *Caso entenda o julgador pela impossibilidade do cancelamento da infração 03, o que não se acredita, porquanto irrefutável, que conceda e leve a efeito, a desconsideração das multas de ofício aplicadas no auto, com fulcro no artigo 159, do RPAF/BA; e*

3) *Protestar pela juntada posterior de documentos em face do princípio da verdade material.*

VOTO VENCIDO

Embora tenha a Junta Julgadora julgado Procedente em Parte o reclamado na Infração 01, sobre a mesma não se insurgiu a Recorrente, o que leva à certeza da sua procedência, como julgado.

Insurge-se a Recorrente no tocante à Infração 03, assim descrita:

Infração 03 – 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 Recorrente apresenta como fundamento para a descaracterização da infração em apreço a errônea metodologia aplicada na determinação da base de cálculo por parte dos autuantes e acatada pela Junta Julgadora.

A metodologia para determinação da base de cálculo da DIFAL está definida na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 17, como abaixo:

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.

E diz o inciso XI, claramente, que deve integrar a base de cálculo da DIFAL “***o montante do ICMS relativo à diferença de alíquota***” e não um cálculo excludente onde se equipara inicialmente, com dupla repercussão, o tributo incidente, elevando diretamente a tributação.

Como bem explicitado pela Recorrente, atendendo ao que determina a Lei nº 7.014/96, no artigo 17, a fórmula para se efetuar o cálculo da DIFAL é:

[(Base de Cálculo – ICMS da Operação) / (1- Diferença de Alíquotas)](Diferença de Alíquotas) = DIFAL a PAGAR*

E, demonstra, matematicamente, a formulação do mesmo com exemplo, inclusive estabelecendo comparativo com a metodologia aplicada pelos autuantes, como a seguir transcreto:

Detalhamento	SEFAZ	NORDESTE	Diferença
Valor do Produto	1.000,00	1.000,00	0,00
IPI Destacado na NF-e	100,00	100,00	0,00
Alíquota Estado de Origem	7%	7%	0,00
ICMS Destacado na NF-e	77,00	77,00	0,00
Valor total da NF-e	1.100,00	1.100,00	0,00
Extração do ICMS Interestadual	1.023,00	1.023,00	0,00
Nova Base de cálculo para DIFAL*	1.247,56	1.149,44	-98,12
DIFAL a Pagar	147,56	126,44	-21,12

** Composição da Diferença*

SEFAZ: $\{[(1.100,00 - 77,00) / (1 - 18\%)] * 18\% - 77,00\} = \text{DIFAL a PAGAR}$

NORDESTE: $[(1.100,00 - 77,00) / (1 - 11\%)] * 11\% = \text{DIFAL a PAGAR}$

Claro está que determina a legislação que, para se chegar ao valor da base de cálculo o que a integra é “***o montante do ICMS relativo à diferença de alíquota***”, no caso presente, (18% - 7%), ou seja 11%, jamais poder-se-ia excluir do valor líquido da aquisição os 18% e sim apenas 11%.

Saliente-se que a legislação, em momento algum afirma ou determina que de tal forma, como procederam os autuantes, esta seja a modalidade, tendo os mesmos se baseado num item do **PERGUNTA E RESPOSTAS** emitido pela SEFAZ BAHIA, que não pode ter força de Lei, ainda mais quando cria nova modalidade de tributação, aumentando diretamente o encargo sobre o contribuinte.

Falta competência ao aplicador da Lei para alterar o que ela determina, seja em benefício do contribuinte, seja em benefício do Estado, sendo, portanto, totalmente imprópria a metodologia aplicada pelos autuantes. No bojo do processo a Recorrente apresentou planilha de cálculo onde demonstra as diferenças entre os valores apresentados pelos autuantes e, em aplicando o que determina a Lei nº 7.014/96, chegando ao resultado abaixo apresentado:

Apuração DIFAL		
Recálculo NORDESTE	Récalculo SEFAZ/BA	Diferença
102.142,09	108.805,08	6.662,99

Com base no que foi apurado, a Recorrente, reconhece haver efetuado recolhimento a menor do que deveria, e, considerando os valores apurados e recolhidos apresenta o quanto procede na autuação como abaixo:

Apuração DIFAL		
DIFAL Recolhido	DIFAL Devido	Diferença
94.462,91	102.142,09	7.679,18

Compulsando os elementos acostados ao processo, e com base no entendimento que tenho, reconheço a Procedência Parcial da infração 03, no valor de R\$7.679,18.

Com o reconhecimento acima, fica assim composto o demonstrativo de débito do Auto de Infração em comento:

INFRAÇÃO	AUTUADO	JULGADO JJF	JULGADO CJF	DECISÃO
01	18.657,97	12.216,31	12.216,31	PROCEDENTE EM PARTE
02	4.7980,70	-0-	-0-	INSUBSTANTE
03	14.342,18	14.342,18	7.679,18	PROCEDENTE EM PARTE
TOTAIS	37.790,85	26.558,49	19.895,49	

Desta forma, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em apreço.

VOTO VENCEDOR

Peço *venia* para divergir do i. Relator, quanto à sua conclusão de prover o Recurso Voluntário, julgando subsistente em parte a infração 3, único objeto recursal, pelo qual se exige o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo “fixo” e/ou consumo do próprio estabelecimento, cuja exação de R\$14.342,18 foi julgada Procedente através do Acórdão JJF nº 0091-01/19.

O fundamento do nobre Relator para a exoneração parcial da exação é de que foi “totalmente imprópria a metodologia aplicada pelos autuantes”.

Ao analisar o art. 13, § 1º, I da Lei Complementar 87/96, concluiu-se que o montante do próprio imposto é parte componente do valor da operação, ou seja, da concreção da base de cálculo do ICMS, e que tal inclusão do imposto em sua própria base imponível, conhecido como cálculo por dentro, tem expressa previsão no art. 155, §2º XII da CF/88.

Nesta senda, a PGE/PROFIS, no PAF de nº 279468.0004/17-7, de cujos termos peço *venia* para utilizar, já exarou parecer no sentido de que:

(...)

Quando a Lei 7.014/96 determina como base de cálculo do diferencial de alíquota o valor da operação no Estado de origem, por expressa determinação constitucional e normativa complementar, deve-se entender que o

montante do imposto devido em função da diferença entre a alíquota interna e a interestadual está incluído na base de cálculo estipulada.

Ou seja, se a base de cálculo do imposto deve compreender seu próprio montante e se a base de cálculo do diferencial de alíquota é o valor da operação no Estado de origem, logo, o valor da operação no Estado de origem deve compreender o montante do próprio imposto devido a título de diferencial de alíquota.

Logo, a expressão “valor da operação”, ou, mais especificamente, “valor da operação no Estado de origem” pressupõe a inclusão do montante do imposto na determinação da base de cálculo.

Sendo assim, diante de tais considerações e observado o disposto no art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, percebe-se claramente que não há antinomia entre os dispositivos e a autuação, pois, ambos contemplam a integração do montante do próprio imposto na base de cálculo.

“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.”

Portanto, a metodologia para o cálculo da DIFAL utilizada pelos autuantes encontra respaldo legal para sua realização.

Como bem foi consignado na Decisão recorrida:

[...]

Assim sendo, inexiste impedimento para que a lei estadual instituidora do imposto discipline detalhadamente a matéria, contanto que não contrarie ou inove os diplomas normativos superiores acima aduzidos, aliás, registre-se, como fez a Lei Estadual nº 7014/96.

A propósito, o artigo 17, § 1º, I da Lei nº 7.014/96 em estrita observância às disposições da Lei Complementar nº 87/96 determina que o montante do imposto integre a sua própria base de cálculo, inclusive na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Portanto, pode ser dito que há mandamento constitucional no sentido de determinar que às operações mercantis em geral, inclusive às importações, o valor do ICMS integra a sua própria base de cálculo. Ou seja, a explicitação clara de que o imposto integra sua base de cálculo advém desde a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96, inexistindo qualquer exceção no tocante à base de cálculo da DIFAL.

Por certo que, para se chegar ao valor do ICMS devido referente à diferença de alíquotas (DIFAL), seria indispensável que a alíquota interna fosse inserida na base de cálculo, para somente a partir daí, se chegar ao cálculo correto da diferença entre a alíquota interna - inserida na base de cálculo - e a alíquota interestadual - excluída da base de cálculo para não haver oneração de tributação.

Vale reiterar que essa metodologia já existia desde a Constituição Federal, sendo recepcionada pela Lei Complementar nº 87/96, podendo até ser dito que qualquer outra norma se tornava desnecessária, haja vista que não poderia dispor em sentido contrário de que, o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo.

Logo, o imposto decorrente da diferença entre a aplicação das alíquotas interna e interestadual advém do mandamento constitucional, em especial o art. 155, §2º, VII e VIII, da Carta Magna. E, como não poderia deixar de ser, sua base de cálculo obedece a regra geral do ICMS, ou seja, é o valor da operação, cujo imposto integra a sua própria base de cálculo, conforme dispõe o art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Deste modo, entendo correta a apuração da base de cálculo procedida na ação fiscal ao extrair da operação original o valor do ICMS interestadual para, a partir daí, calcular a nova base de cálculo do ICMS-DIFAL, embutida do valor do imposto à alíquota de 18%, conforme exemplo a seguir:

Valor do Produto	1.000,00
IPI	100,00
Crédito ICMS (7%)	77,00
Valor Total N.F.	1.100,00
Valor NF S/ ICMS	1.023,00
B. C. p/ DIFAL (*)	1.247,56
Aliq. Int. (18%)	224,56

(-) Cred. ICMS (7%)	(77,00)
ICMS DIFAL	147,56
* $(1.100,00 - 77,00) / (1-18\%)$	

Assim, diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração 3, no valor nominal de R\$14.342,18.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281082.0005/18-4, lavrado contra NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$26.558,49, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Rubens Bezerra Soares e Luiz Alberto Amaral Oliveira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Antônio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

LEÔNDIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS