

A. I. N° - 269135.0006/19-1
AUTUADA - TELEFÔNICA BRASIL S/A.
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR e JOSÉ MARIA BONFIM COSTA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/02/2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0009-05/20

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO DEVIDO POR DIFAL. METODOLOGIA DE CÁLCULO. Procede a forma de calcular a diferença de alíquota, retirando-se da base imponible a carga tributária incidente na operação interestadual, para depois inserir, no valor resultante, a carga tributária da operação interna, de forma que, com o montante encontrado, abate-se o imposto do Estado de origem e quantifica-se a DIFAL devida. Previsão em lei estadual. Postulação fiscal correta. Não acolhido o pedido de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

De começo, cumpre salientar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos atores do processo.

O Auto de Infração sob debate, lavrado em 28/6/2019, conta com o seguinte descritivo:

Infração 01 – 06.05.01:

Deixou de pagar o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias provenientes de outros Estados, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

A irregularidade decorre do fato de o contribuinte ter calculado incorretamente a DIFAL, em desacordo com a Lei nº 13373/2015.

Constam dos arquivos eletrônicos três planilhas, uma para cada mês, sendo que em cada uma delas encontra-se o cálculo realizado pela auditoria, item a item, comparando-se ao final o montante apurado com o recolhido pela empresa.

Observe-se que o contribuinte faz a apuração da diferença de alíquota separadamente, dividida entre as rubricas “DIFAL ativo”, “DIFAL consumo” e “DIFAL comodato”, de modo que esta última foi excluída do levantamento fiscal, visto referir-se apenas ao DIFAL de equipamentos destinados para comodato e que não foram objeto de cobrança.

Registre-se que a empresa ajuizou Mandado de Segurança (Processo nº 0565747-94.2015.8.05.0001), que garante o não pagamento do ICMS sobre as transferências realizadas pela empresa, de sorte que tais operações também foram excluídas dos levantamentos feitos pela auditoria.

Montante histórico de imposto de R\$213.369,52 e multa de 60%, com fatos geradores ocorridos de fevereiro a abril de 2018.

Enquadrou-se a conduta no art. 4º, XV da Lei nº 7014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13780/12, e penalidade prevista no art. 42, II, “f” da Lei retro citada.

Dão suporte à cobrança planilha de totalização do ICMS a pagar (fl. 05), intimações ao contribuinte (fls. 07/08), respectiva resposta da empresa (fls. 09/10), CD contendo as planilhas de cobrança do ICMS-DIFAL (fl. 12) e recibo correspondente (fl. 14), dentre outros documentos.

Ciente do lançamento em 03.7.2019, a impugnação (fls. 42/50) foi protocolada em 03.9.2019, conforme registro presente nos autos (fl. 41).

Nela, articulou-se basicamente o seguinte, após sustentação da tempestividade da peça e relato sintético dos fatos:

- Em preliminar, a nulidade do lançamento em face de não ter sido possível a exata identificação da conduta tida como irregular, ante a inexistência de explicações claras e fundamentadas da postulação fiscal, indicação dos dispositivos legais que arrimam o método de quantificação da DIFAL, incorrendo-se em vício de forma, tudo em prejuízo ao princípio da ampla defesa.
- Já no mérito, sob a alegação de “base dupla” (sic.) e base imponível fictícia, entende ser incorreto o cálculo da DIFAL desenvolvido pelo fisco, com suporte no ilegal Convênio ICMS 52/17. Depois apresenta a fórmula adotada pela auditoria, lastreada na cláusula décima quarta, II, do citado acordo interestadual, norma que cria uma base de cálculo fictícia, diferente do valor da operação, ao arrepio do art. 13, I da LC 87/96 e do art. 17, XI da Lei nº 7014/96. E condensa sua tese ao argumento de que a metodologia adotada na autuação contraria a legislação nacional e estadual e se revela inconstitucional, por inspirar-se em norma oriunda do CONFAZ, que extrapolou as competências constitucionais a ele atribuídas no art. 155, §2º, XII, “g”, e desacata a reserva legal prevista no art. 97, IV do CTN, porquanto dito Conselho acabou por legislar sobre base de cálculo.
- Pede, em resumo, a nulidade do lançamento de ofício, dada a conduta não ter sido desdobrada de modo claro e minucioso, além de, no mérito, haja vista o erro da sistemática da quantificação da base de cálculo contemplada no Convênio ICMS 52/17, ser o crédito tributário considerado extinto.

Pugna, por fim, pelo cadastramento dos dados de advogado que especificou no final da petição.

Naquela ocasião, como novidade documental, a impugnante apensa apenas documentação comprobatória de representação legal.

Nas suas informações fiscais (fls. 83/85), quanto à preliminar arguida, os i. auditores fiscais:

- Ponderam que referenciaram claramente as disposições normativas que lastreiam a metodologia de cálculo da DIFAL, inclusive porque a defendente menciona explicitamente qual foi a fórmula utilizada pela fiscalização.
- No mérito, aduzem que se valeram da forma de cômputo prevista no art. 17 da Lei nº 7014/96, cuja redação fora alterada pela Lei nº 13373/15, com efeitos a partir de 01.01.2016, que transcreveram. Nesta medida, recalcularam a base de cálculo da DIFAL, “*separando-se o valor da mercadoria do ICMS incluído na base de cálculo na operação interestadual, e em seguida recalculando-se a base de cálculo considerando-se a alíquota interna do ICMS*” (sic.), conforme planilhas aportadas na autuação.
- Aditam que o próprio contribuinte reconhece tacitamente ser correta tal metodologia, pois a partir de maio de 2018 passou a fazer os recolhimentos desta maneira.

Ratificam, por conseguinte, a autuação.

Distribuído o processo para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

VOTO

Cumpre apreciar, de começo, os aspectos formais e preliminares do processo.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de extemporaneidade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória possui poderes para funcionar nos autos.

Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranjo aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Versa a autuação sobre pagamento insuficiente de ICMS, devido por diferença de alíquota, haja vista a aquisição de mercadorias oriundas de outros entes federativos, nomeadamente no que respeita à metodologia de cálculo do tributo, adotada de maneira diferente pela fiscalização em relação à autuada.

Preliminarmente, sustenta o sujeito passivo a nulidade do lançamento, em face de não ter sido possível a caracterização da conduta tida como irregular, ante à inexistência de explicações claras e fundamentadas acerca da exigência tributária, além da falta de menção aos dispositivos legais que suportam o método de quantificação da DIFAL, detectando-se vício de forma e arranjo ao princípio da defesa ampla.

Em verdade, não há dúvidas quanto ao reconhecimento da postulação fiscal. O Estado exige o diferencial de alíquota, em face de aquisições interestaduais, após confrontar mensalmente o montante devido com o montante recolhido, considerando determinada metodologia de cálculo inobservada pelo sujeito passivo.

Note-se que a auditoria referenciou a circunstância do cálculo das diferenças, seguindo as regras da Lei nº 13373/2015, conforme planilhas eletrônicas encartadas na mídia digital de fl.12.

Na descrição fática contida no lançamento de ofício, há extenso detalhamento da suposta infração, esclarecendo, sobremaneira, do que se trata a presente cobrança, inclusive mencionando quais rubricas da DIFAL fizeram parte do levantamento.

O contribuinte, por sua vez, compreendeu perfeitamente do que se tratava a irregularidade. Tanto assim foi, que ofereceu defesa consubstanciada, inclusive com citações doutrinárias e jurisprudenciais.

Neste aspecto, possui o presente auto de infração os requisitos formais necessários para que seu mérito seja apreciado, tornando-se **incabível** o pedido de nulidade proposto, não se vendo guarida para aplicação do art. 18, IV, “a” do RPAF-BA.

No mérito, o fulcro central da discussão reside em saber qual a metodologia correta para se encontrar a base imponible do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens do ativo fixo e materiais de uso e consumo.

No entender dos autuantes, 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 imponible, 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 o imposto resultante da diferença de alíquota.

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

Significa dizer que 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.

Far-se-á neste julgamento uma construção de raciocínio, que irá apreciá-los na medida da justiça e do direito.

Apesar da competência de se fixar a base de cálculo do ICMS ser da lei complementar, o constituinte abriu uma exceção – dada a sua importância – e determinou logo que o ICMS integra a sua própria base impositiva, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, §2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

“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, importações também incluídas. 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 o 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.

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.

Já pela técnica redacional da LC 87/96, **todos** os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de embutimento está disposta num parágrafo, relacionada com todos os incisos apresentados para as bases de cálculo em **cada tipo de incidência**, o que significa dizer que para todas elas – **definitivamente todas** – o montante do imposto deve integrar a sua base. Veja-se a dicção legal:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V 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” (negritos da transcrição).

Oportuno neste instante, reverberar as lições de Célio Lopes Kalume (In ICMS Didático, 3ª ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo atrás transcrito – o que manda incluir o montante do próprio imposto na sua própria base de cálculo, se aplica ou não a todas as hipóteses elencadas nos incisos I a IX, também retro transcritos:

*“Restaria, de forma residual, o questionamento pertinente à aplicação da determinação de tal inclusão a todas as hipóteses elencadas no primitivo texto do art. 13 da Lei Complementar 87/1996. Sob o ponto de vista da técnica legislativa, a resposta deve ser necessariamente **que sim**. É que o parágrafo que introduz o mandamento **segue-se** aos incisos que tratam exatamente das diversas bases de cálculo do ICMS. Não há qualquer fundamento, quanto a esse aspecto, que justifique a aplicação do dispositivo a apenas um ou outro inciso, com exclusão dos demais, pois nenhuma ressalva é feita no texto, o que redundaria na consequência de sua aplicação a todas as hipóteses do artigo...”* (negritos da transcrição).

Demais, ainda respeitante à DIFAL, no exercício da competência legislativa plena, prevista nos §§1º a 4º, do art. 24 da CF/88, 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.

Antes disto, cabe explicar que o art. 17, §1º, I da Lei nº 7014/96, é quase uma repetição *ipsis litteris* da LC 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo, o valor do próprio imposto.

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 reproduzidos:

“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 bastassem a disposição constitucional e de lei complementar que não deixam 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 imponible, 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.

Assim, correto foi o procedimento da auditoria, ao retirar da base de cálculo a carga equivalente à alíquota interestadual e inserir nela a carga equivalente à alíquota interna, para com esta nova base fazer incidir a DIFAL, isto é, calculando a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual.

A redação do inciso XI apenas repercutiu a lógica do ICMS, conforme os mandamentos constitucionais a este tributo relacionados.

Por conseguinte, não há que se falar em “base dupla” ou base de cálculo fictícia, como sustenta o autuado, muito menos em implementação de base imponible inconstitucional, através de acordo interestadual no âmbito do CONFAZ.

A metodologia empregada pelos auditores fiscais, acompanhou exatamente o que estipula o art. 17, XI da Lei nº 7014/96.

Isto posto, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269135.0006/19-1**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$213.369,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR