

A. I. N° - 206854.0001/20-1
AUTUADA - BALL EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTES - LUIZ CARLOS PRATES SANTOS e ANTONIO TORRES DE BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21.12.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0144-05/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** Lançamento em duplicidade; **b)** Imposto não destacado; **c)** Montante superior ao destacado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO. 3. DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADA. FALTA DE REGISTRO. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS; **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Correto é o procedimento em que se calcula o diferencial de alíquota, retirando-se da base imponible da origem o montante do imposto da operação interestadual, para depois se incluir o montante do imposto previsto para a operação interna, e, então, calcular-se a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Vale observar, de início, 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, já contextualizados para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 30/6/2020, monta o valor histórico de R\$227.199,34, calculado nas seguintes postulações fiscais:

Infração 01 – 01.02.20: Uso indevido de créditos fiscais de ICMS, em virtude de lançamento de documentos fiscais em duplicidade, descritos no corpo do lançamento. Fatos geradores de fevereiro de 2017. Enquadramento legal no art. 31 da Lei 7.014/96, c/c o art. 309, I, “b”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa capitulada no art. 42, VII, “a”, da Lei retro mencionada. Valor de R\$11.445,40.

Infração 02 – 01.02.39: Uso indevido de créditos fiscais, referente a imposto não destacado em documentos fiscais, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de junho e julho de 2016. Enquadramento legal nos arts. 29 e 31 da Lei 7.014/96, c/c o art. 309, §6º, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa capitulada no art. 42, VII, “a”, da Lei retro mencionada. Valor de R\$10.428,48

Infração 03 – 01.02.40: Uso indevido de créditos fiscais em montante superior ao destacado em documentos fiscais, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de fevereiro e dezembro de 2016, além de janeiro de 2017. Enquadramento legal nos arts. 29 e 31 da Lei 7.014/96, c/c o art. 309, §6º, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa capitulada no art. 42, VII, “a”, da Lei retro mencionada. Valor de R\$6.278,59.

Infração 04 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Irregularidade decorreu do contribuinte não ter observado as novas regras implantadas a partir de janeiro de 2016 na Lei 7.014/96, art. 17, XI, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de agosto, setembro e dezembro de 2016, fevereiro a julho e novembro de 2018, junho e julho de 2019. Enquadramento legal nos arts. 4º, XV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa capitulada no art. 42, II, “f”, da Lei retro mencionada. Valor de R\$75.282,08.

Infração 05 – 16.01.02: contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de janeiro a dezembro de 2016, além de janeiro a novembro de 2017. Enquadramento legal nos arts. 217 e 247 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, com a multa de 1% capitulada no art. 42, IX, da Lei retro mencionada. Valor de R\$78.090,36.

Infração 06 – 16.01.06: contribuinte deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de janeiro a julho, setembro a

novembro de 2018, janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e dezembro de 2019. Enquadramento legal nos arts. 217 e 247 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, com a multa de 1% capitulada no art. 42, IX, da Lei retro mencionada. Valor de R\$45.674,33.

Como suporte à cobrança, os autuantes apensam, entre outros documentos, intimações por e-mail para apresentação de livros e documentos (fls. 03/14), termo de início de fiscalização (fl. 15), e-mail da empresa acusando lançamento de documento fiscal em duplicidade (fl. 20), planilhas, notas fiscais e comunicações à empresa das memórias de cálculos dos valores cobrados (fls. 23/72), dando-se destaque para o demonstrativo analítico de cálculo da DIFAL, em face do recebimento de bens para uso e consumo, além da amostragem das notas fiscais correspondentes e de explicações sobre a nova maneira de calcular-se o diferencial de alíquota – perguntas e respostas - extraídas do sítio eletrônico da SEFAZ-BA (fls. 33/58) e de mídia digital contendo dados da EFD e a planilha quantitativa das infrações (fl. 75).

Ciente do lançamento em 13.7.2020, contribuinte oferta impugnação (fls. 145/151) em 11.9.2020, com registro no sistema de protocolo (fl. 144), dentro da qual:

Reconhece todas as infrações exigidas, exceto a de nº 04, prometendo exhibir a guia de recolhimento respectiva.

Sobre a única irregularidade ainda em discussão, transcreve de começo o art. 17, XI, da Lei 7.014/96, com a redação dada pela Lei 13.373/2015.

Enuncia que o fisco baiano incrementou indevidamente a base de cálculo do imposto, violando a CF/88.

A partir da leitura do art. 155, § 2º, VII, c/c o art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, “i”, todos da Lei Máxima, a base de cálculo da DIFAL deve estar prevista em lei complementar. Neste sentido, a LC 87/96, embora não traga especificamente a figura do diferencial de alíquota, a base impositiva no caso concreto seria o valor da operação interestadual, sendo que dela faz parte o montante do próprio imposto, à vista do próprio art. 13, § 1º, I.

Anota que, no seu entender e pelo próprio espírito das normas constitucionais atrás citadas, o montante do próprio imposto a ser considerado é apenas a diferença entre as alíquotas e não a alíquota interna – como erroneamente feito pela Bahia através da Lei 13.373/2015 - para depois se chegar ao valor da DIFAL.

Logo, não pode o legislador estadual, usurpando os ditames constitucionais, estabelecer nova base de cálculo do ICMS, trazendo em seu apoio decisões do TJ-BA em sede de agravo de instrumento.

Pede, ao cabo, a improcedência total exclusivamente da infração 04.

Juntados documentos de representação legal (fls. 153/188).

Em petição separada (fl. 192), a empresa diz colacionar comprovantes de pagamento de parte do lançamento de ofício (fls. 194/197).

Em suas informações fiscais (fls. 199/200), os autuantes aduzem que, ao invocar preceitos constitucionais, cuja alçada de exame escapa à competência deste Conselho, a empresa tacitamente atesta estarem corretos os valores efetuados pela fiscalização com base na legislação estadual, inclusive repercutido em “perguntas e respostas” produzidas pela própria Sefaz baiana que, especificamente no item 10, responde que o cálculo do imposto por dentro há de considerar a alíquota interna da unidade federada de destino.

Sustentam, portanto, a procedência da infração 04.

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.

É o relatório.

VOTO

Não há questões preliminares a examinar.

Em primeiro lugar, vale salientar que não houve contestação a respeito das infrações 1, 2, 3, 5 e 6, inclusive declarando o autuado que procedeu ao recolhimento do monte devido. Em face da matéria incontroversa instalada, há que se decidir pela procedência das citadas irregularidades.

Vamos à apreciação da infração 04.

Reclama-se pagamento a menor de ICMS na modalidade *diferencial de alíquota*, em face de aquisições oriundas de outros Estados, de bens destinados para uso e consumo.

A autuação parte do raciocínio de que, para cálculo da DIFAL, será necessário embutir na base de cálculo o valor correspondente à alíquota interna, para depois encontrar-se o valor devido.

O contribuinte discorda deste critério, invocando em seu favor de que não há na LC 87/96, permissão para isso, tampouco na CF/88, de modo que o legislador estadual baiano não poderia inovar, incrementando o montante a recolher em favor do Estado de destino. Se assim o fez, usurpou os ditames constitucionais.

No entender deste último, correto seria adotar como base de cálculo o valor da operação interestadual, de modo a inserir na base imponível apenas a cifra do imposto equivalente tão-só à diferença de alíquota.

Pois bem.

Ao assumir, no particular, a competência legislativa plena para normas acerca do ICMS, o legislador da Lei 7.014/96, fixou que haveria a cobrança da diferença de alíquota:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

I - destinatário localizado neste Estado, quando este for contribuinte do imposto, inclusive se optante pelo Simples Nacional” (negritos da transcrição).

Destarte, perante a legislação baiana em vigor à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, inquestionável a exigência de diferença de alíquota. A lei é cristalina ao determinar que mercadorias, bens e serviços, oriundos de outros entes federativos e destinados a consumo final, se submetem a esta “modalidade” de ICMS, quando da entrada.

Em acréscimo, observe-se que é a própria impugnante quem admite que a Lei 7.014/96, autorizou o fisco a calcular a DIFAL levando em conta a metodologia adotada pela fiscalização. O que se combate, na verdade, é ter o comando da norma estadual extrapolado os limites constitucionais ao incrementar a quantia que é devida para a unidade federada de destino.

Neste quadro, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, ou seja, o contribuinte não aponta erros de cálculo no trabalho fiscal, mesmo se para ele fosse verdadeira a metodologia ali adotada.

Portanto, a questão é meramente jurídica, isto é, saber qual a metodologia que encontra amparo da legislação regente. Vamos à análise.

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 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, esta regra embutidora 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, previsto 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 7.014/96, 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 explanar que o art. 17, § 1º, I, da Lei 7.014/96, 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.

Logo, como se cobra a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual, sendo que

o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, soa claro, que para encontrar-se a DIFAL é preciso primeiro retirar a carga da operação interestadual, embutir no valor resultante a carga da operação interna, calcular o ICMS da operação em seguida, e dele abater-se o imposto incidente na operação interestadual, que já ficou com o Estado de origem. Somente assim é que se terá o valor do tributo equivalente à diferença de alíquota.

É o que se extrai da interpretação dos arts. 4º, XV, 17, XI e § 1º, todos da Lei nº 7.014/96, 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 bastasse 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.

Noutras palavras: 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.

A nova redação do inciso XI, atrás reproduzido, apenas aperfeiçoou um comando que já existia anteriormente. Era desnecessário até se fazer a alteração. Não obstante, o advento da Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, veio dar linhas objetivas ao modo de se encontrar a base imponible para cálculo do diferencial de alíquota, seguidas pelos i. autuantes.

Assim, correto foi o procedimento da auditoria, em 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.

Na forma do sequenciamento abaixo, cabe expressar em exemplo e números, como a linha de raciocínio traçada no lançamento revela-se fiel à lógica da tributação prevista na Constituição Federal:

1. Operação interestadual com alíquota de 12%. Valor total da Nota Fiscal de R\$1.000,00. Logo,

ICMS destacado de R\$120,00.

2. Retirada da base de cálculo da carga equivalente à alíquota interestadual de 12%: Logo, R\$1.000,00, menos R\$120,00, é igual a R\$880,00; dá no mesmo multiplicar R\$1000,00 por 0,88.

3. Assim, a base de cálculo sem qualquer tributação de ICMS é R\$880,00.

4. Para se inserir a carga da alíquota interna (20%, i.e., 18% + 2% de adicional de fundo de pobreza), na base imponible, basta dividir R\$880,00 por 0,80, cujo resultado dá R\$1100,00. Esta é a base de cálculo que deve servir de referência para calcular a DIFAL, pois ela corresponde à diferença de imposto entre a alíquota interna (20%, valor agora já embutido na base), e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).

5. Nestes moldes, R\$1100,00 multiplicados por 20%, é igual a R\$220,00 (imposto pela alíquota de 20%) que, subtraídos de R\$120,00 (imposto pela alíquota de 12%), expressa o valor do ICMS correspondente entre a diferença da alíquota interna e a interestadual, ou seja, R\$100,00.

Por conseguinte, agiram com acerto os autuantes, ao adotarem a metodologia atrás explicada.

Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, sendo que os valores já recolhidos deverão ser homologados pelo setor competente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206854.0001/20-1**, lavrado contra **BALL EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.434,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$123.764,69**, prevista no inciso IX do dispositivo legal acima citado, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR