

**PROCESSO** - A. I. Nº 269135.0006/19-1  
**RECORRENTE** - TELEFÔNICA BRASIL S/A.  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0009-05/20  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0072-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DIFAL. METODOLOGIA DE CÁLCULO. Procede a forma de calcular a diferença de alíquota, retirando-se da base impositiva 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. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0009-05/20 da 5ª JJF deste CONSEF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, por meio do qual se formalizou a exigência de crédito tributário no valor de R\$213.369,52, em razão das seguintes irregularidades:

**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.

Deixou de efetuar o recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL) de mercadorias constantes em Notas Fiscais de entrada, em decorrência de ter efetuado o cálculo de maneira incorreta, estando em desacordo com a forma prevista na Lei nº 13.373, de 21/09/2015, que alterou a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996. Tudo conforme comprovam as planilhas eletrônicas anexas que encontram-se gravadas em arquivo magnético anexado ao PAF, que não foram impressas em virtude de serem bastante extensas não sendo possível sua visualização através da impressão. No arquivo eletrônico foram feitas 3 planilhas sendo uma para cada mês onde ocorre a cobrança do DIFAL e em cada uma delas encontra-se o cálculo realizado na auditoria item a item comparando-se ao final o montante apurado pela fiscalização com o montante total apurado e recolhido pela empresa. Ressaltamos que a empresa realiza a apuração do DIFAL separadamente entre as rubricas DIFAL ativo, DIFAL consumo e DIFAL comodato, sendo que foi excluído do montante recolhido pela empresa o valor referente a DIFAL comodato já que este valor refere-se apenas ao DIFAL de equipamentos destinados para comodato e que não foram objeto de cobrança. Ressaltamos também que a empresa possui Mandado de Segurança n. 0565747-94.2015.8.05.0001, que garante o não pagamento de ICMS sobre as transferências realizadas pela empresa, desta forma estas operações também foram excluídas desta apuração.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

Cumpra 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 guardada 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 imponible, 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 imponíveis. 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 imponible.

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.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repetindo os mesmos argumentos lançados na impugnação, na qual afirmou, em síntese: que o Auto de Infração é insubsistente, por aplicar a fórmula do Convênio ICMS 52/2017 do CONFAZ para calcular a base de

cálculo do tributo, em desrespeito à previsão contida no inciso XI, do art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/1996 e ao inciso I, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, os quais se referem explicitamente ao valor da operação como base de cálculo do tributo.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Recurso Voluntário.

Recebi, também, memorial de julgamento assinado pelos advogados Sacha Calmon de Navarro Coêlho, OAB/MG 9.007 e Letícia Alves da Silva, OAB/MG 140.149 em 29/01/2021, por meio do qual destacaram a existência de nulidade do Auto de Infração, por vício formal, por entender que o autuante não esclareceu quais dispositivos legais foram infringidos pela autuada e, no mérito, a utilização da base dupla para apuração do ICMS-DIFAL em desacordo com a legislação vigente.

#### **VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade)**

Em que pese o recorrente não tenha repetido no Recurso Voluntário sua argumentação acerca da nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, por considerar se tratar de matéria de ordem pública, passível inclusive de ser arguida de ofício, nos termos do art. 20 do RPAF, suscitou-a e passo a apreciá-la.

Na impugnação, a recorrente apontou a nulidade da autuação por entender que o Auto de Infração não permitiria a exata identificação da conduta tida como infracional, o que resultaria em prejuízo à sua ampla defesa. Afirmou, ainda, que não existe a indicação clara e fundamentada, capaz de demonstrar de forma precisa o equívoco cometido no cálculo do diferencial de alíquotas que motivou a autuação, especialmente no que se refere aos dispositivos legais que contém o método entendido como “correto” pelo autuante.

De fato, conforme consta no relatório, a autuação afirma apenas que o lançamento fora lavrado *“em decorrência de ter efetuado o cálculo de maneira incorreta, estando em desacordo com a forma prevista na Lei nº 13.373, de 21/09/2015, que alterou a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996”*. Entretanto, a referida norma estadual, Lei nº 13.373, não possui como objeto a fixação da metodologia de cálculo mencionada, mas sim a alteração de diversos dispositivos da Lei nº 7.014/1996.

O Auto de Infração indica como enquadramento legal o art. 4º, inciso VI da Lei nº 7.014/96 c.c. art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS, os quais não tratam da matéria correspondente à metodologia de cálculo do DIFAL, como explicitamos abaixo:

#### ***Lei nº 7.014/96***

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

*[...]*

***VI - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:***

#### ***RICMS/BA***

***Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.***

*[...]*

***§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:***

*[...]*

***III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:***

***a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;***

Somente na informação fiscal é que o autuante tentou esclarecer:

*“[...] A fiscalização apurou todos os valores devidos lançados no presente Auto de Infração utilizando-se da forma de cálculo prevista no art. 17 da Lei 7.014/96, conforme descrito abaixo, que foi alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, com efeitos a partir de 01/01/16, conforme texto abaixo descrito:*

*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. (grifos nossos)*

*Dessa forma foi recalculada a base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota 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. Tudo conforme determina o dispositivo legal acima descrito e que pode ser verificado através da análise da planilha constante no CD de dados anexado ao PAF, onde é descrito minuciosamente como foi realizado o cálculo dos valores devidos de ICMS. [...]*

Ainda assim, convém ressaltar que a mídia anexa ao Auto de Infração não indica a fórmula utilizada para encontrar a base de cálculo, tampouco esta pode ser encontrada em quaisquer dos seus campos.

A decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, do mesmo modo, não ajudou a elucidar completamente a fundamentação legal da autuação.

Em verdade, é no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, **com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17**, que poderia ser encontrada a metodologia de cálculo, senão vejamos:

**Art. 17.** *A base de cálculo do imposto é:*

*[...]*

**§ 6º** *Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.*

Por este motivo, entendo que a autuação contém vício insanável, na forma da alínea “a” do inciso IV do art. 18 do RPAF, abaixo transcrito:

**Art. 18.** *São nulos:*

*[...]*

**IV - o lançamento de ofício:**

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

Segundo o RPAF, são requisitos indispensáveis do Auto de Infração, dentre outros:

**Art. 39.** *O Auto de Infração conterá:*

*[...]*

**III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;**

*[...]*

**V - a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação:**

*a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória;*

*b) tidos como infringidos;*

*c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente; (grifamos)*

Consequentemente, apesar do louvável trabalho do autuante na descrição da infração, há vício formal no seu conteúdo por não apontar de forma clara e precisa a efetiva incorreção do cálculo considerada para lavrar o auto e também por não indicar expressamente o(s) dispositivo(s) da legislação tributária considerados infringidos pela recorrente.

Ora, não nos parece viável assumir que a alegação de que o cálculo foi feito de maneira incorreta, por si só, corresponda a uma descrição clara e precisa dos fatos. Afinal, qual é o erro? Como ele pode ser verificado se a planilha não contém as fórmulas e o auto não indica o dispositivo legal? Qual é a fundamentação legal?

Do mesmo modo, a indicação genérica da norma jurídica não encontra sustentação na expressa exigência contida na legislação de informação do dispositivo legal violado. Observe-se que, além de apontar a norma errada, o auto não indica precisamente o dispositivo a que se refere, sendo

certo que tanto a Lei nº 13.373/2015 como a Lei nº 13.816/2017, alteraram diversos artigos da Lei nº 7.014/96, que correspondem a aspectos distintos da relação jurídico-tributária, refletindo ainda mais a incoerência de informar a Lei modificadora no lugar da Lei modificada, ainda que esta providência também não seria suficiente para atender o preceito legal.

Afinal, se a indicação da lei fosse suficiente para atender os requisitos formais indicados no RPAF e no COTEB, bastaria que todos os Autos de Infração mencionassem a Lei nº 7.014/96 de forma genérica, por exemplo, para garantir sua validade. De outro lado, a autorização contida no § 1º do art. 18 do RPAF não pode servir de carta branca para se validar qualquer deficiência da autuação, sob pena de invalidar as próprias prescrições do *caput* do mesmo artigo.

Ora, se o legislador tinha o intuito de impedir a decretação de nulidade a todo custo, deveria manifestar expressamente a sua vontade no texto legislativo. Além disso, sua aplicabilidade somente é possível na hipótese em que, apesar das deficiências do auto, “*seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito*” o que não é o caso, já que a recorrente não foi capaz de identificar o fundamento legal para a metodologia de cálculo aplicada.

Registre-se que, na sessão de julgamento realizada em 12/03/2021, esta Câmara julgou Recurso Voluntário da mesma contribuinte, em razão da lavratura do Auto de Infração nº 269135.0009/19-0, que tinha também a mesma discussão (metodologia de cálculo da DIFAL) como objeto.

Entretanto, naquela oportunidade, a relatora daquele processo, para esclarecer questionamento feito por este relator, apresentou a planilha elaborada pelo autuante e foi possível verificar que havia elementos suficientes para o contribuinte identificar a metodologia de cálculo aplicável, pelo menos, ainda que não houvesse menção ao dispositivo legal correto no Auto de Infração.

A recorrente, por sua vez, não arguiu nulidade naqueles autos por cerceamento de defesa como o fez aqui, o que apenas indica que a questão é pontual do presente processo, ou seja, não reflete um padrão de autuações (e nem de defesa) de modo que se possa afirmar que a autuada tinha como ter conhecimento da metodologia e tampouco admite dizer que, tanto neste como naquele outro caso, havia condições de compreender a autuação, especificamente.

Assim, tais incorreções, a meu ver, inviabilizaram o pleno exercício da ampla defesa, garantido pela Constituição Federal, pois, a impugnação e o Recurso Voluntário apresentados acabaram discorrendo sobre fundamento completamente distinto, ainda que, na essência, possuam pertinência com a autuação fiscal.

Observe-se que a recorrente atacou a base dupla do diferencial de alíquotas do ICMS tendo como fundamento o Convênio ICMS 52/2017, que tentou estabelecer nova metodologia de cálculo para o ICMS-DIFAL. Ocorre que o referido convênio teve a sua eficácia suspensa por decisão da Presidente do STF, à época, Min. Carmen Lúcia, que deferiu medida cautelar, em 27/12/2017, para “[...] *suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS n. 52/2017, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ [...]*”, nos autos da ADI 5866. Posteriormente, o Convênio ICMS 142/18 revogou o Convênio ICMS 52/2017 sem repetir expressamente o texto da fórmula atinente à base de cálculo do ICMS-DIFAL.

Registre-se ainda que o disposto pelo art. 19 do RPAF não é suficiente para afastar a nulidade pois sequer houve a indicação de dispositivo regulamentar equivalente ao § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96. Ademais, há que se considerar a existência de prejuízo para a recorrente porque, ao ser induzida ao erro de acreditar que a autuação tinha como fundamento legal o Convênio 52/2017, construiu toda sua tese defensiva no sentido de que a autuação violou até mesmo a Lei Estadual, quando, se inexistente o vício ora indicado, poderia trazer à discussão argumentação distinta ou até mesmo concordar com a autuação.

É oportuno salientar que a 6ª JF deste CONSEF, em diversas oportunidades, reconheceu que o erro na capitulação da infração e/ou na descrição dos fatos, que indica uma situação jurídica diferente da real, ainda que similar, é hipótese de vício insanável.

Neste sentido, destaca-se:

**ACÓRDÃO JJF Nº 0321-06/20NF-VD**

**EMENTA:** *ICMS. NULIDADE. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. Acusação fiscal e respectiva capitulação legal não condizente com o fato real, nem com o direito aplicável. A acusação fiscal é de que o Notificado não efetuou o recolhimento do ICMS referente à Antecipação Tributária Total, enquanto a matéria fática diz respeito à exigência de imposto relativo à circulação de mercadoria sujeita à Antecipação Tributária Parcial. Ofensa ao princípio da legalidade e do devido processo legal. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas, conforme dispõe os incisos II e IV, alínea “a”, ambos do artigo 18 do RPAF-BA/99. Instância única. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.*

Na mesma linha, saliento os Acórdãos nºs JJF 0392-06/20NF-VD, 0337-06/20NF-VD, 0315-06/20NF-VD e 0356-06/20NF-VD, dentre outros.

Ademais, não se pode esquecer que a falta de demonstração clara da base de cálculo e método aplicado é objeto da Súmula nº 1 deste Conselho, senão vejamos:

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** *É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.*

Em se tratando de autuação por incorreção nos cálculos, penso que a demonstração do equívoco e do método correto é requisito imprescindível para considerá-la clara e compreensível de forma a permitir o exercício da ampla defesa.

Assim, não vislumbrando ser a hipótese do parágrafo único do art. 155 do RPAF, suscito de ofício e acolho a preliminar de nulidade do Auto de Infração por violação ao princípio da ampla defesa em face da ausência de indicação expressa do dispositivo legal tido como infringido e por ausência de demonstração clara do método aplicado para apuração do tributo, considerando o objeto da acusação que é erro na metodologia de cálculo do ICMS-DIFAL utilizada pelo contribuinte.

Vencido na preliminar, forçoso avançar sobre o mérito, nos termos do parágrafo único do art. 154 do RPAF.

A controvérsia diz respeito à metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas do ICMS devido pela aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas, ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

A recorrente apurou e recolheu o tributo com base apenas na diferença entre a alíquota interna e a interestadual, enquanto a autuação, embora não esclareça em momento algum, se vale do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, para calcular a diferença após retirar do valor da nota o imposto embutido na origem, para aplicar a alíquota interna, com a qual calcula o tributo, subtraindo do resultado o montante anteriormente recolhido.

A discussão não é recente e remonta ao Protocolo ICMS 21/2011, por meio do qual se buscou disciplinar, a princípio, as operações interestaduais que destinassem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorresse de forma não presencial no estabelecimento remetente, tendo como pano de fundo o crescimento das operações de venda de mercadorias pela internet, telemarketing e *showroom*.

O Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do referido Protocolo, quando julgou as ADIS nº 4628 e 4713, por entender que a matéria demandaria alteração prévia do texto constitucional, o que motivou as deliberações que mais tarde determinaram a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/15.

Desde então, os Estados (incluindo-se a Bahia) passaram a editar Leis próprias, tratando da matéria, em compasso com o CONFAZ que também baixou diversos atos sobre a temática, a começar pelo Convênio ICMS 93/15 e mais tarde pelo Convênio ICMS 52/17, por meio do qual mudou sua orientação anterior de “base única” para autorizar a “base dupla” a que se refere a recorrente em seu recurso.



Ocorre que, embora tais normas tenham advindo após a alteração da Constituição Federal de 1988, novamente os Estados desrespeitaram o ordenamento jurídico constitucional em razão da ausência de modificação da Lei Complementar nº 87/96.

Conforme a jurisprudência do STF, a lei complementar indispensável para integrar e conciliar as disposições constitucionais e as legislações locais é a lei complementar **nacional**, responsável por estabelecer as diretrizes básicas de regulamentação do ICMS, conforme se demonstra abaixo:

*Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. **Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. [...]** (ADI 1945 MC, Rel. OCTAVIO GALLOTTI, Rel. p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe 11/03/2011) (grifamos)*

Ao julgar o Protocolo ICMS 21/11, consignou ainda a necessidade de se observar o caráter nacional do ICMS, como limitador da competência tributária dos Estados:

*[...] 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. [...] 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. [...] (ADI 4628, Rel. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, DJe 21/11/2014)*

Por tudo isso, em recente julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1287019 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, com repercussão geral (Tema 1093), o Plenário do Supremo Tribunal Federal, julgou inconstitucional a cobrança do DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, fixando a seguinte tese:

*“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.*

Todavia, os Ministros do STF modularam os efeitos da decisão alertando que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022, validando até lá as legislações estaduais já em vigor, como é o caso da baiana.

O § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17 prevê expressamente a metodologia de cálculo utilizada na autuação em discussão, sendo certo que os fatos geradores ocorreram após a sua vigência. Portanto, não há ilegalidade na sua aplicação.

Outrossim, não é possível ignorar que a declaração de inconstitucionalidade refoge à competência deste Conselho (art. 167, I do RPAF), logo, não nos cabe aqui afastar a aplicação do mencionado dispositivo legal.

Por este motivo, embora vislumbre fundamento jurídico na irresignação do contribuinte em razão da inconstitucionalidade da matéria, voto por NEGAR PROVIMENTO ao seu Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de nulidade)**

Peço vênica ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, relativamente à alegação de nulidade suscitada, nos termos em que segue.

Não parece crível que o Sujeito Passivo tenha tido dificuldade em compreender a metodologia utilizada para apuração da base de cálculo do imposto, pois foi embasada no texto expresso do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

*“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.*

...

*§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal (grifo acrescido).*

...

Como se depreende do texto acima reproduzido, a metodologia a ser adotada para cálculo do DIFAL se encontra detalhada no dispositivo citado, cuja introdução na lei, adveio em dezembro de 2017, muito antes da ocorrência dos fatos geradores, objetos do presente lançamento, os quais se deram a partir de fevereiro/18.

Ora, se houve dúvidas por parte da autuada (considerando a suposta falta de clareza da peça inaugural do lançamento), a primeira hipótese a ser testada, deve ser, naturalmente, aquela que decorre do texto legal acima reproduzido, o que eliminaria qualquer eventual dificuldade do Sujeito Passivo. Talvez por isso, a empresa não tenha mais ventilado tal alegação em sua peça recursal.

Peço vênha, portanto, para rejeitar a decretação de nulidade proposta pelo nobre relator.

No mérito, acompanho o entendimento que foi sufragado pela unanimidade dos presentes.

## 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** o Auto de Infração nº **269135.0006/19-1**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, 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.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade) – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de Nulidade)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de nulidade)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS