

PROCESSO - A. I. Nº 207104.0021/21-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COPPERSTEEL BIMETÁLICOS LTDA.
RECORRIDOS - COPPERSTEEL BIMETÁLICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0107-01/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0304-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. VENDA PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. DIFAL. Exigência decorrente inclusão do ICMS na base de cálculo, premissa básica do ICMS, respaldada na legislação. Excluídos valores decaídos e cujas operações não foram realizadas. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, eis que restritas a alegação de ilegalidade da legislação regente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF nº 0107-01/22-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com respaldo no art. 169, I, “b” do citado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado no dia 09/12/2021 e com ciência do sujeito passivo em 27/12/2021 (fl. 33), exige o débito do autuado, no valor histórico de R\$ 697.622,77, localizado no Município de Campinas (SP), na condição de SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO-CS no Cadastro do Estado da Bahia, sob nº 131.295.162, sob a acusação de que “*Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.*”, nos meses de março a outubro e dezembro de 2016; janeiro a abril, junho a agosto e outubro de 2017 e janeiro de 2018, cuja exigência resulta do cálculo a menor do ICMS-ST (DIFAL) devido pelas vendas de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, enquanto bens do ativo ou de uso e consumo, destinados para COELBA, contrariando a determinação contida na cláusula primeira do parágrafo 1º, do Protocolo ICMS 104/09; artigos 4º, XV, e 17, XII da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo “CÁLCULO DO ICMS ST DEVIDO – DIFERENÇAS A RECOLHER”.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, diante das seguintes razões:

VOTO

[...]

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado que justificasse a diferença exigida. Desse modo, com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador até a data da ciência do auto de infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente auto de infração somente ocorreu no dia 27/12/2021, conforme documento acostado à fl. 33. Desse modo, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os créditos tributários referentes ao período de março a outubro de 2016. Sendo, portanto, excluída deste auto de infração a exigência fiscal desse período.

A base de cálculo e a forma de apuração do DIFAL, de responsabilidade do autuado, estavam estabelecidas no § 6º e no inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, que assim determinavam à época dos fatos geradores:

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”.

Observe que o próprio Protocolo ICMS 104/09, que atribuía a responsabilidade tributária ao autuado, já possuía uma redação onde previa que todos os impostos cobrados do destinatário deveriam compor a base de cálculo, conforme § 1º da cláusula primeira a seguir:

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

O autuante apresentou demonstrativo detalhando a apuração do imposto devido (CD à fl. 26), tomando por base as disposições da Lei nº 7.014/97 acima referidas. Assim, era obrigação do autuado observar a legislação tributária da Bahia para aplicá-la na apuração do imposto devido a título de DIFAL para o Estado da Bahia, em conformidade com o método adotado pelo autuante na apuração do imposto devido neste auto de infração, aliás, em conformidade com o próprio procedimento adotado pelo autuado a partir de fevereiro de 2018, conforme atestado pelo autuante.

O autuado apresentou tabela com relação de notas fiscais cuja operação não se realizou e que, por isso, não poderia ser exigido o imposto por substituição tributária. Indicou as respectivas notas fiscais de devolução que foram emitidas e ainda sugeriu que fosse verificado no registro de entradas da Coelba se esses documentos foram escriturados.

O quadro apresentado pelo autuado à fl. 42 traz a relação das notas fiscais de devolução. Entretanto, por consequência da decadência no período de março a outubro de 2016, remanesce a discussão apenas em relação às notas fiscais indicadas no mês de janeiro de 2018. São doze notas fiscais em que o autuado apresentou as correspondentes notas fiscais de devolução que fazem referência a nota fiscal de venda relacionada no demonstrativo de débito.

Porém, das doze notas fiscais, as de nºs 91453, 91493, 91494, 91495, 91496 e 91499 foram registradas na escrituração fiscal pelo destinatário (Coelba), conforme documentação anexada pelo autuante por ocasião da informação fiscal à fl. 233, frente e verso. Assim, apesar de constarem as notas fiscais de devolução emitidas pelo próprio autuado, o registro fiscal efetuado pelo destinatário é prova que a operação foi realizada, sendo devido o pagamento do DIFAL nessas operações.

Entretanto, em relação às notas fiscais nºs 91800, 91801, 91802, 91803, 91804 e 91797, o autuante não trouxe aos autos comprovação da escrituração pelo destinatário, reforçando o argumento trazido pela defesa de que a operação não se realizou, devendo, portanto, ser afastada a exigência de ICMS relativo a esses documentos neste auto de infração.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$ 421.985,54, referente ao período de dezembro de 2016 a janeiro de 2018, sendo que o valor devido no mês de janeiro de 2018 fica alterado para R\$ 50.224,22.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/99, a 1ª JJF recorreu de ofício, da própria Decisão, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 257 a 265 do PAF, em relação ao valor remanescente mantido pela JJF, tendo, preliminarmente, ressaltado que, conforme alegado na defesa, os fatos acusados ocorreram entre março de 2016 e janeiro de 2018, ao passo em que a notificação do lançamento de ofício se efetivou em 18/12/2021.

Diante de tal fato, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, que estabelece o prazo de 5 anos a partir do fato gerador para constituição do crédito tributário, a Decisão recorrida merece reforma para reconhecer a decadência em relação a três operações: Notas Fiscais nºs 75978 e 75997, de 01/12/2016, e 76176 de 06/12/2016, tendo em conta que o marco temporal da decadência não corresponde ao período da apuração, mas à data do fato gerador, que corresponde à data de

emissão dos documentos fiscais.

No mérito, o recorrente alega a inconstitucionalidade do cálculo do DIFAL na base de cálculo dupla, do que destaca que a Decisão recorrida assentou que o cálculo realizado tem por fundamento de validade o art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, mas ressalta o apelante que tal legislação foi alterada em período intermediário aos fatos acusados, cujas edições das alterações transcreve e compara com a base de cálculo prevista no Protocolo ICMS 104/2009, que prevê a exigência da diferença de alíquotas “sobre a base de cálculo da operação própria ...”, para ressaltar que a LC 87/96 estabelece como critério para a determinação da base de cálculo **o valor da operação**, tendo o fisco, sem amparo legal, alterado tal cálculo de forma a majorar o tributo.

Diz que o STF (ADIn 5469-DF) já se manifestou, embora em ação tratando de questão do DIFAL – não contribuintes, sobre a inconstitucionalidade da adoção da chamada “base dupla” para o cálculo do DIFAL, em razão da falta de previsão em Lei Complementar sobre tal alteração da base de cálculo do tributo, pois, como se observa, as regras contidas na EC 87/2015, necessitavam, para gerar efeitos, serem disciplinadas por lei complementar, inclusive quanto à determinação da base de cálculo, do que ressalta que a lacuna legal apontada só veio a ser suprida com o advento da LC 190/22, que alterou o art. 13, XI da LC 87/96. Tanto é que a própria redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 foi também adaptada à redação da Lei Complementar, avalizando assim a necessidade de previsão em Lei Complementar para visibilidade da exação.

Desta forma, segundo o recorrente, sendo os fatos geradores alcançados todos anteriores à evolução legislativa que disciplinou a nova base de cálculo, resta inevitável o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista a patente irregularidade da cobrança, pois, já há manifestação do STF sobre a matéria, do que requer aplicação do art. 168 do RPAF, de modo a evitar extensão ao Poder Judiciário.

Do exposto, preliminarmente, pede a declaração da decadência das notas fiscais emitidas no período de 12/2016, considerando como marco inicial do período decadencial a data de emissão das mesmas (data da ocorrência do fato gerador) e que seja afastada a cobrança do DIFAL pela “base dupla”, em razão de estar em desacordo com a base de cálculo determinada pela LC 87/96, conforme STF, devendo-se aplicar o previsto no art. 168 do RPAF, restando superada a discussão da matéria em razão da evolução legislativa já promovida tanto pela União como pelo Estado da Bahia.

Registra-se presença, na sessão de videoconferência, o autuante Sr. Luiz Gonzga Alves de Souza que acompanhou e exerceu o direito de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida desonerado o sujeito passivo parcialmente do débito originalmente exigido na infração 1 do lançamento de ofício, conforme condições previstas no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, em relação ao valor remanescente da infração 1 do Auto de Infração, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Inicialmente, quanto à análise do Recurso de Ofício, a desoneração do valor histórico original de R\$ 697.622,77 para R\$ 421.985,54 decorre da:

1. Decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período de março a outubro de 2016, tendo em vista a ciência do lançamento de ofício ao sujeito passivo ter ocorrido em 27/12/2021 (fl. 33), ou seja, após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos previstos no art. 150, § 4º do CTN, cujo enquadramento é em consequência do fato de o contribuinte substituto reter e recolher a menor o ICMS-ST (DIFAL – GNRE/Parcelam. fls. 60/88);

2. Exclusão das Notas Fiscais nºs 91797, 91800, 91801, 91802, 91803 e 91804, objeto do lançamento de ofício em janeiro de 2018, por ter o autuado comprovado que foram objeto de devolução, através das Notas Fiscais nºs: 91961, 91962, 91964, 91966, 91967 e 91968 (fls. 42 e 145/156), e o autuante, ao contrário de outras notas fiscais, não ter trazido a comprovação da escrituração pelo destinatário daquelas (fls. 233/238), reforçando o argumento trazido pela defesa de que a operação não se realizou, razão da JJF ter excluídos os valores do ICMS relativo a esses documentos do Auto de Infração.

Assim, diante de tais considerações, entendo correta a Decisão recorrida e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, relativas ao valor remanescente de R\$ 421.985,54, de início, o apelante recorre da decisão da JJF para se reconhecer a decadência de R\$ 7.793,12, em relação às operações inerentes às Notas Fiscais de nºs: 75978 e 75997, de 01/12/2016, e 76176 de 06/12/2016, sob o entendimento de que o marco temporal da decadência não corresponde ao período da apuração do ICMS, mas à data do fato gerador, que é da emissão dos documentos fiscais, ao passo em que a ciência do lançamento de ofício se efetivou em 18/12/2021, ou seja, após cinco anos do fato gerador.

Porém, descabe razão ao recorrente quanto a sua pretensão de considerar decaído o direito de constituir o crédito tributário das referidas notas fiscais, pois, o entendimento para se aplicar o art. 150, § 4º do CTN, é de que haja a *regular informação ou escrituração* da operação, de modo a oferecer a devida **condição da homologação pelo fisco do recolhimento realizado no mês**, uma vez que o ICMS se trata de um imposto de competência mensal.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

No presente caso, por se tratar de um contribuinte localizado em outra unidade da Federação, mas inscrito no Cadastro da Bahia na condição de “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO-CS”, encontrava-se obrigado a enviar ao Fisco baiano, através da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária, **por competência mensal**, a movimentação e valor da retenção das operações realizadas com ICMS-ST em favor do Estado da Bahia, consignando, inclusive, no Anexo I o Detalhamento das Devoluções de Vendas de Mercadorias. Entretanto, tal informação só ocorreu em 05/01/2017, conforme fls. 90 dos autos, cujo marco inicial **não está** abarcado pela decadência quando da ciência ao sujeito passivo sobre o lançamento de ofício, ocorrida em 27/12/2021 (fl. 33).

Diante de tais considerações, denego a pretensão para exclusão de tais exigências pela decadência, decorrentes das Notas Fiscais de nºs: 75978 e 75997, de 01/12/2016, e 76176 de 06/12/2016.

No mérito, o recorrente alega a inconstitucionalidade do cálculo do DIFAL na base de cálculo dupla, do que destaca que a Decisão recorrida assentou que o cálculo realizado tem por fundamento de validade o art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, cuja legislação foi alterada em período intermediário aos fatos acusados, cujas edições das alterações transcreve, do que registra que o Protocolo ICMS 104/09 prevê a exigência da diferença de alíquotas “sobre a base de cálculo da operação própria” e que a LC 87/96 estabelece como critério para a determinação da base de cálculo **o valor da operação**. Assim, concluiu que o fisco, sem amparo legal, altera o cálculo de forma a majorar o tributo.

Portanto, as razões recursais se restringem à alegação de que a metodologia para determinação da base de cálculo do ICMS DIFAL, prevista no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, não encontra respaldo na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, pois o cálculo para apuração do ICMS DIFAL não parte do valor da operação informada no documento fiscal, sendo majorada para apuração do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a 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, o que, segundo a apelante, é ilegal.

De início, apesar de nos termos do art. 125, incisos I e III do COTEB (Lei nº 3.956/81) determinar que falece competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, há de registrar que, à época dos fatos, o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) já estabelecia que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, conforme a seguir:

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** (grifei).*

Em consequência, por considerar que o procedimento adotado pela fiscalização encontra respaldo no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, por si só, já seria bastante para a manutenção da exação fiscal, eis que estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, inclusive, como prevê o próprio Protocolo ICMS 104/09, que atribuiu ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, **impostos**, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

Ademais, deve-se ressaltar que tal dispositivo legal está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que já estabelecia, à época, que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, premissa básica do ICMS.

Logo, a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, **premissa básica do ICMS**, resulta montante aquém em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, eis, inegável tratar-se de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, **apesar de reportar-se a único valor da operação**, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a 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, **esta repita-se de única mensuração**, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Por fim, registre-se que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) nº 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5469, tendo, ao final do julgamento, fixado que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022, ressaltando da modulação as ações em curso, o que vem a confirmar a legislação então vigente, razão de considerar prejudicado o pedido para “... aplicação do artigo 168 do RPAF, de forma a evitar a extensão da presente demanda ao Poder Judiciário”.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, eis que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificá-la.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207104.0021/21-1, lavrado contra **COPPERSTEEL BIMETÁLICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 421.985,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS