

A.I. Nº - 279696.0015/20-5  
AUTUADO - BOCAIÚVA ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - ANGERSON MENEZES FREIRE  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/03/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0026-02/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração não contestada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento de contribuinte inscrito no CAD-ICMS. A previsão da diferença de alíquotas no art. 155, § 2º, inc. VIII da Constituição Federal é fundamento de validade para o art. 4º, inc. XV e para o art. 17, inc. XI ambos da Lei nº 7.014/96. Observada a redução da base de cálculo do ICMS, conforme prevê o Convênio ICMS 52/91, e art. 266 do RICMS/2012. A metodologia de cálculo do ICMS-DIFAL foi modificada com a alteração do § 6º, do *caput* do art. 17 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017. Refeitos, de ofício, os cálculos. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DE MULTA. A EFD substituiu a escrituração e impressão dos livros fiscais, conforme disposto no art. 247, § 1º do RICMS/2012, restando comprovado o descumprimento da obrigação acessória. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias e serviços que tenham entrado ou tomado pelo estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime em relação as infrações 01, 03 e 04 e por maioria para a infração 02.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 23/09/2020, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 105.623,29, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 02.01.03** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, apuradas nos períodos de dezembro de 2016, janeiro, março e maio a dezembro de 2017. ICMS no valor de R\$ 550,13, mais multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 332, inc. I do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 06.05.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, referente aos períodos de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. ICMS no valor de R\$ 82.465,47, mais multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, apurada nos períodos de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Multa no valor de R\$ 22.528,75, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 04 – 16.01.06** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa de 1% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, apurada nos períodos de dezembro de 2017. Multa no valor de R\$ 78,94, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 da Lei nº 7.014/96.

No campo Descrição dos Fatos, consta a seguinte informação do autuante: “(...) *encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, relativa aos EXERCÍCIOS de 2016 a 2017, tendo sido apurada(s) as seguinte(s) irregularidade(s): Observamos que os arquivos constantes na EFD do mês de dezembro/2016 deste contribuinte apresentam inconsistências, pelo fato de ter havido substituição do seu sistema de escrituração digital, pelo contribuinte (substituiu o SPF pelo WINHTOR) conforme informado por ele próprio. Ver e-mail anexo a este Processo. Contribuinte apresentou apuração e prestou esclarecimentos relativos a este mês, em separado. Contribuinte foi intimado e retificou arquivos da EFD várias vezes durante a fiscalização*”.

A autuada, por seu representante, impugnou o lançamento, fls. 73 a 80, onde inicialmente, após firmar a tempestividade da defesa, arguiu nulidade do lançamento em razão do que identificou como a existência de falha formal, em desrespeito ao comando da alínea “a” do inc. II do art. 15 do RPAF/99.

Aponta que não há no final do Auto, como impõe a lei, a localidade e a denominação ou sigla da repartição, consta apenas a existência do termo “*Superintendência de Administração Tributária - A.I. nº 2796960015/205*”. O que jamais pode ser considerado como localidade da repartição.

Lembra que a administração está vinculada ao Princípio da Legalidade estrita, onde não vale a máxima de que “*tudo que não é proibido pelo Direito, é permitido*”, pois ao contrário do particular, a Administração Pública somente pode seguir nos caminhos que a lei autoriza. Este é o entendimento pacificado do Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa do REsp 778896/AM. Rel. Ministro Luiz Fux - Primeira Turma DJ 23/08/2007, transcrita.

Explica que quando o legislador estadual impôs, por meio da alínea “a” do inc. II do art. 15 do RPAF, a obrigação ao Fisco de registrar, ao final do Auto a localidade da repartição e o fiscal não o faz, há uma ilegalidade patente, o que entende impossibilitar a continuidade da convivência no universo jurídico sadio, adicionado a necessidade de atendimento às disposições do RPAF, quanto à elaboração do Auto de Infração prevista no inc. VI, do art. 28 do mesmo regulamento.

Conclui que resta à administração anular o Auto de Infração, ante ao não atendimento do preceito legal apontado. É o que impõe o entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal na SÚMULA 473, cujo enunciado reproduz.

Diz haver outro desrespeito à lei, o que aumenta a necessidade de anulação do lançamento, referindo-se ao art. 39 do RPAF, que é claro ao impor que o Auto de Infração deve conter, dentre

várias exigências, a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa, imposição legal que se encontra no inc. VIII.

Argui que tais determinações não foram atendidas pelo fiscal, uma vez que no campo destinado à intimação há a seguinte redação: “*Fica o autuado intimado a recolher o débito reclamado ou apresentar defesa na Repartição Fazendária da sua circunscrição, sob pena de revelia*”. Ou seja, a intenção da norma não foi atingida no que pretendia o legislador estadual, muito provavelmente, como base nos princípios constitucionais que impõe à administração, publicidade e eficiência, de modo que o autuado soubesse exatamente a repartição em que tem o direito de apresentar a sua defesa.

Frisa que ao receber a informação oficial de que poderia apresentar defesa na repartição fazendária da sua circunscrição, não tem a certeza, tampouco a obrigação de saber onde fica a citada repartição onde poderá se dirigir para exercitar o seu legítimo direito de defesa.

Complementa não restar dúvida de que este foi mais um lapso que compromete, de modo indelével, a forma do ato e o macula com o vício da ilegalidade, levando à necessidade de sua consequente anulação.

Ao abordar o mérito das infrações, após transcrevê-las, ressalta que nem todas as notas fiscais analisadas pelo fiscal se referem a mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, pois, a maior parte trata-se da compra de peças de reposição e manutenção do seu maquinário, seus bens de capital.

Destaca a importância do maquinário para uma empresa, uma vez que sem tais bens não se produz, nem se gera empregos, riquezas ou tributos, razão pela qual diz haver normas específicas que desoneram estes bens, estimulando a produção, por exemplo, o art. 266 do RICMS/BA, reproduzido, que reduz a base de cálculo das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos.

Pontua que se depreende da Cláusula segunda e Anexo II do Convênio 52/91, a redução da base de cálculo do ICMS engloba operações realizadas com máquinas e implementos agrícolas, inclusive as suas respectivas peças e partes, ou seja, o benefício aplica-se tanto a operações realizadas com o equipamento, quanto a operações realizadas apenas com determinadas peças do maquinário.

Diz ser isto que ocorre no caso em apreço, uma vez que os bens adquiridos são partes integrantes e constituinte das máquinas utilizadas na parte fabril da empresa, portanto, merecem o mesmo tratamento dado pelo art. 266 do RICMS/BA.

Assim, requer a correção do Auto para que a alíquota aplicável aos referidos bens seja a disposta no art. 266 do RICMS, apurando-se eventual diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota correta e o valor já pago, conforme as notas fiscais das peças de maquinário, que diz juntar.

Indica como outro ponto fundamental, levantado apenas por dever profissional, na eventualidade de não se entender compatível o raciocínio lógico de que as peças de manutenção fazem parte das máquinas, quando se pretende cobrar valores a título de diferença de alíquota interna e interestaduais, não se pode exigir, como fez o agente fiscal ao calcular o imposto com a alíquota de 17% e 18%.

Ensina que a diferença não é, nem pode ser de 17%, pois esta é a alíquota cheia em regra geral. Como visto, a alíquota de máquinas é especial, bem como já foi pago, quando da saída do estabelecimento vendedor, valores referentes ao ICMS devido nas alíquotas de 7% e 12%, a depender do estado emissor, conforme as notas que afirma juntar.

Afirma que o raciocínio exposto é corroborado com a dicção do art. 17, inc. XI e § 6º da Lei nº 7.014/96, que transcreve e conclui que só é devido o pagamento da diferença de alíquotas, quando a alíquota interna deste estado for superior à alíquota da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais.

Relata que analisando os documentos fiscais de origem juntados e a legislação que prevê as alíquotas específicas para as referidas máquinas, não há que se falar em falta de recolhimento da suposta diferença de alíquotas, de sorte que não pode prosperar o enquadramento em nenhum dos artigos indicados pelo fiscal, pois, nada deve de ICMS com relação as peças de maquinário adquiridas, garante.

Assevera que havendo alguma diferença a ser recolhida, o que não acredita, deve ser paga nos exatos moldes do art. 17 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 266 do RICMS/BA e não se cobrando uma diferença de 17%, conforme impõe o Auto de Infração, ora atacado.

Por fim, ao abordar as infrações 03 e 04 assegura que o registro dos ativos foi feito de modo correto, não havendo por que se mencionar qualquer falha no registro destes imobilizados.

Esteado no pilar do Estado de Direito e no Princípio da Legalidade, pugna para que o Auto de Infração seja declarado nulo, uma vez que que não foram atendidos todos os requisitos formais que a lei exige.

Caso este não seja o entendimento, em atenção ao princípio da eventualidade, requer seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, ante aos argumentos de fato e de direito expostos e fundamentado na vasta e contundente prova documental que evidencia os erros do procedimento de fiscalização, não lhe impondo qualquer pena pecuniária.

Requer ainda a produção de todas as provas em Direito admitidas, em especial a documental.

Na informação fiscal, fl. 86, o autuante inicialmente garante que o Auto de Infração foi lavrado com o pleno atendimento a todas as formalidades legais requeridas, como pode ser constatado às fls. 01 a 67, devendo as alegações da defesa, nesse sentido, serem desconsideradas.

Pontua que nas fls. 76 (final) e 79, a autuada faz alegações genéricas sobre ativo fixo, alíquotas e diferenças de alíquotas, sem ser específico com relação a qualquer item objetivamente.

Esclarece que na infração 02, para a DIFAL quando aplicável para os ativos, foi considerada a redução da base de cálculo, conforme informado no cabeçalho do demonstrativo, fl. 19.

Observa que os ativos EMPACOTADORA/ENFARDADEIRA, a base de cálculo está com a redução como na unidade federada de origem, como também pode ser verificado, nos itens “assinalados/acinzentados”, nos valores da coluna da planilha “VlBcIcms origem” fls. 20, 28 e 29.

Diz que a grande maioria dos itens dessa planilha são de materiais de uso e consumo e ao final da fl. 79 e na fl. 80 da defesa, no item IV “CONCLUSÃO, REQUERIMENTO E PEDIDOS”, onde a autuada solicita que o Auto seja declarado nulo ou improcedente, não ter nenhuma sustentação.

Mantém a autuação para as quatro infrações, considerando as suas comprovações e anexos e solicita que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação do cometimento de quatro infrações à legislação tributária, dentre elas, tempestivamente impugnadas, as infrações 02, 03 e 04.

A defesa não contesta, sequer faz qualquer alusão a infração 01, o que faz incidir o que preconiza o art. art. 140 do RPAF/99, ou seja, “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas*”. Portanto, desde já a tenho como subsistente.

Estabelecida no município baiano de Feira de Santana, atuando na atividade econômica de comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiadas, farinhas, amidos e féculas, com fracionamento e acondicionamento associada; beneficiamento de arroz; depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis além de envasamento e empacotamento

sob contrato, a autuada é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL.

O início da ação fiscal foi comunicado ao sujeito passivo através da intimação para apresentação de livros e documentos, presencialmente recebida em 03/07/2020, tendo o Auditor Fiscal autuante lavrado no mesmo dia o termo de início de fiscalização, fls. 09 e 10.

A autuada preliminarmente arguiu nulidade do lançamento sob o argumento de que houve desrespeito ao comando da alínea “a” do inc. II do art. 15 do RPAF/99, uma vez que “*Não há no final do auto, como impõe a Lei, a localidade e a denominação ou sigla da repartição. No máximo, pode-se indicar a existência do termo ‘Superintendência de Administração Tributária — A.I. nº 2796960015/205’*”. O que jamais pode ser considerado como localidade da repartição.”, e que “*Ao receber a informação oficial de que pode apresentar defesa na Repartição Fazendária da sua circunscrição, (...) não tem a certeza — nem a obrigação de saber onde fica a Repartição onde poderá se dirigir para exercitar o seu legítimo direito de defesa.*”, portanto, entende não restar dúvida de que este foi mais um lapso que compromete a forma do ato e o macula com o vício da ilegalidade, levando à necessidade de sua consequente anulação.

Diante de tal arguição, necessário se faz apontar alguns fatos importantes para formar o juízo quanto a pertinência ou não, dos argumentos postos pela defesa.

Inicialmente registro que a peça inaugural do lançamento, atende aos requisitos previstos em normativos da Secretaria da Fazenda, instituídos pela Administração Tributária, em consonância com as normas legais e regulamentares que regem a matéria, sob os aspectos de natureza estritamente formais.

Observando as fls. 01 a 04, constata-se que constam os campos destinados a identificar os dados do contribuinte; os dados da lavratura do Auto de Infração; a descrição dos fatos e as infrações, sendo consignado o valor de cada uma, o total do débito (valor histórico); a intimação; o prazo de defesa; os percentuais de redução da multa; a identificação do autuante (nome, cadastro, cargo e assinatura); e, o campo destinado à formalização da ciência do autuado, com a declaração e data de recebimento, nome e assinatura do seu representante.

Nota-se que no campo DADOS DA LAVRATURA, constam dentre outras informações, a indicação do local que corresponde exatamente a unidade ou repartição fazendária, onde os autos estarão à disposição do sujeito passivo para obtenção de vistas e exames de documentos e demais elementos necessários para o pleno exercício do direito de defesa.

Este local, efetivamente refere-se à unidade fazendária, que engloba diversos municípios onde estão domiciliados os contribuintes com estabelecimento fixo e inscritos no Cadastro Estadual de Contribuintes, que corresponde a circunscrição fiscal, diga-se, local de seu conhecimento, uma vez que no momento da solicitação de sua inscrição estadual, se dirigiu a esta repartição, que conta claramente expresso nos seus dados cadastrais, cujo nome e endereço estão amplamente divulgado no sítio da SEFAZ.

Dessa forma, não tem fundamento a alegação defensiva de não saber qual é a repartição fazendária onde poderia se dirigir para apresentar sua defesa, uma vez que as peças processuais atendem integralmente o quanto requerido no RPAF/99, assim como o que determina o art. 39, inc. VIII do mesmo regulamento.

Ademais, se tal falta existisse, não seria fato motivador de nulidade do lançamento, uma vez que tal lacuna poderia ser corrigida conforme previsão contida no § 1º do art. 18 do RPAF/99.

Note-se que a defesa poderá ser apresentada em qualquer repartição fiscal da Secretaria da Fazenda, uma vez que o art. 123, § 4º do citado RPAF/99, não impõe a apresentação da impugnação na repartição onde encontra-se domiciliado o contribuinte.

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação. (...)

§ 4º A petição de defesa será entregue preferencialmente na repartição fiscal do domicílio do sujeito passivo ou na repartição do local da ocorrência do procedimento fiscal. (Grifo do relator.).

Oportuno ainda destacar o que prevê o § 4º do art. 127 do RPAF/99:

Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal. (...)

§ 4º Quando a petição de defesa for protocolizada em repartição diversa da do domicílio fiscal do sujeito passivo, o prazo de que cuida este artigo será contado a partir da data do recebimento do expediente pela repartição encarregada do preparo do processo. (Grifo do relator.).

Ou seja, o próprio regulamento prevê claramente a possibilidade de apresentação da defesa em qualquer unidade fazendária, fato que sepulta definitivamente o argumento.

Por fim, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos, tendo sido observado o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

Pelo exposto, rejeito a arguição de nulidade.

No mérito, ao abordar a infração 02, a defesa argumenta que nem todas as notas fiscais analisadas pelo fiscal se referem a mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, sendo a maior parte de compras de peças de reposição e manutenção do seu maquinário, bens de capital.

Argui ter direito a redução da base de cálculo do ICMS, conforme prevê a Cláusula segunda e Anexo II do Convênio ICMS 52/91, que contempla operações realizadas com máquinas e implementos agrícolas, inclusive as suas respectivas peças e partes, cabendo aplicar ao caso, uma vez que os bens adquiridos são partes integrantes e constituintes das máquinas utilizadas no seu parque fabril, merecendo assim o mesmo tratamento dado pelo art. 266 do RICMS/2012.

Aduz ainda, que a tentativa de cobrar valores a título de diferença de alíquota, não se pode exigir, como fez o fiscal, aplicando a alíquota de 17% e 18%, pois esta é a alíquota cheia e, como visto, a alíquota de máquinas é especial, bem como já foi pago o ICMS quando da saída do estabelecimento vendedor, devido nas alíquotas de 7% e 12%, a depender do estado do remetente.

O autuante em sede de informação fiscal, declara em relação a infração 02 que: “(...) para o DIFAL (Diferença entre Alíquotas) quando aplicável para os Ativos, foi considerada a Redução da Base de Cálculo, conforme informado no CABEÇALHO do demonstrativo – fl. 19.”, o que se confirma verdadeiro ao analisar os cálculos do demonstrativo analítico, a exemplo da base de cálculo do item adquirido através da nota fiscal nº 105.578, procedente de Santa Catarina, referente a EMPACOTADORA AUTOMÁTICA, cuja base de cálculo para fins do ICMS-DIFAL foi reduzida de R\$ 71.500,00 para R\$ 52.502,45, ou seja, foi reduzida a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária está equivalente a 5,14%, em perfeita conformidade com o citado convênio.

O Convênio ICMS 52/91, que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, prevê:

*Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:*

*I - nas operações interestaduais:*

*a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento); (Grifo do relator.)*

*b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

O benefício de redução da base de cálculo encontra-se contemplada no RICMS/2012 no seu art. 266, inc. I, alínea “a”, *verbis*:

*Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

*I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos: (...)*

*b) relacionados no anexo II do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), exceto nas saídas interestaduais destinadas a contribuinte, cuja redução será de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,0% (sete por cento);*

Verifico que o demonstrativo analítico referente a infração 02, fls. 19 a 30, constam relacionadas as operações de aquisição de equipamentos, peças e materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento provenientes de outras unidades da federação, estando claramente expostos a data de emissão e número do documento fiscal, unidade federada do remetente, CFOP 2.556, descrição e valor de cada item, alíquota interestadual, valor do ICMS destacado, IPI, frete, alíquota interna, base de cálculo e DIFAL calculada.

Ademais, constato que o cálculo do valor do ICMS-DIFAL devido, considerou exatamente o que prevê a Lei nº 7.014/96, cuja metodologia de pagamento está estabelecido do art. 305, § 4º, inc. III do RICMS/2012, *verbis*.

*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. (...)*

*§ 2º Os débitos e os créditos devem ser apurados por estabelecimento do sujeito passivo.*

*§ 3º O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.*

*§ 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;*

*b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;*

A autuada não trouxe aos autos qualquer elemento ou prova de que tenha lançado à debito, para fins de apuração do ICMS-DIFAL, ora apurado, os valores correspondentes as aquisições arroladas na infração 02.

Portanto, pelas razões fáticas e de direito, não há dúvidas quanto a procedência da exigência do ICMS-DIFAL decorrente das operações arroladas no demonstrativo.

Contudo, conforme questionado na defesa, verifico que o autuante calculou o ICMS-DIFAL para o exercício de 2016, aplicando a metodologia de cálculo que somente vigorou a partir de publicação da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, que alterou o § 6º, *caput* do art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Explico.

O Estado da Bahia, em consonância com Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou a Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.373, de 21/09/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016, modificando a redação do seu inc. XI, passando o vigorar o seguinte texto:

*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.*

Somente posteriormente, através da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, foi alterado o § 6º, do *caput* do art. 17 da Lei nº 7.014/96, conforme redação transcrita:

*§ 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.*

Da intelecção dos dispositivos reproduzidos, constata-se que a base de cálculo do ICMS-DIFAL é 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 integrarem a base de cálculo, sendo o valor do imposto a pagar, 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, que pode ser traduzido na fórmula a seguir.

---

$$\text{ICMS-DIFAL} = \frac{\text{Valor da operação} - \text{ICMS origem}}{(1 - \text{ALQ interna})} \times \text{ALQ interna} - (\text{Valor da operação} \times \text{ALQ interestadual})$$

---

- a) ICMS-DIFAL é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna ao consumidor final, estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria, e a alíquota interestadual;
- b) Valor da operação é o valor das mercadorias ou serviços, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- c) ICMS origem é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- d) ALQ interna é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria ao consumidor final;
- e) ALQ interestadual é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

Lembro que a regra geral do ICMS é a de que o seu valor integra a sua base de cálculo, ou seja, o imposto é calculado “por dentro”, conforme previsto no § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

O cálculo do ICMS-DIFAL, em observância ao § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, alterado pela já citada Lei nº 13.816/2017, repito, somente se aplica para os fatos geradores a partir de 22/12/2017, consoante já pacificado no CONSEF.

Ou seja, para os fatos geradores ocorridos até 21/12/2017, o cálculo do ICMS-DIFAL, será efetuado conforme a seguinte fórmula matemática.

---

$$\text{ICMS-DIFAL} = \text{Valor da operação} \times \text{ALQ interna} - (\text{Valor da operação} \times \text{ALQ interestadual})$$

---

Pelo exposto, considerando a vigência do § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, de ofício, retifico o demonstrativo de débito, fls. 19 a 30, restando devido o ICMS-DIFAL conforme exposto a seguir.

Data		
Data Ocorrência	Vencimento	Valor Histórico - R\$
31/01/2016	09/02/2016	652,48
28/02/2016	08/03/2016	1.709,52
31/03/2016	09/04/2016	2.234,88
30/04/2016	09/05/2016	1.542,47
31/05/2016	09/06/2016	208,32
30/06/2016	09/07/2016	853,39
31/07/2016	09/08/2016	620,00
31/08/2016	09/09/2016	3.210,73
30/09/2016	09/10/2016	874,18
31/10/2016	09/11/2016	581,83
30/11/2016	09/12/2016	683,58

31/12/2016	09/01/2017	86,58
31/01/2017	09/02/2017	1.095,00
28/02/2017	09/03/2017	1.954,68
01/03/2017	09/04/2017	3.188,67
30/04/2017	09/05/2017	391,04
31/05/2017	09/06/2017	4.793,77
30/06/2017	09/07/2017	4.923,83
31/07/2017	09/08/2017	693,11
31/08/2017	09/09/2017	1.147,26
30/09/2017	09/10/2017	40.179,83
31/10/2017	09/11/2017	2.282,81
30/11/2017	09/12/2017	4.526,09
31/12/2017	09/01/2018	279,51
<b>Total</b>		<b>78.713,55</b>

Quanto as infrações 03 e 04, a defesa argui que “(...) o registro dos ativos foi feito de modo correto pelo contribuinte, não havendo por que se mencionar qualquer falha no registro destes imobilizados”, sem, contudo, trazer aos autos qualquer prova capaz de comprovar os registros na escrita fiscal

Desse modo, cabe aplicar o que preconiza os artigos 141 a 143 do RPAF/99:

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Destarte, tenho as infrações 03 e 04 como subsistentes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### VOTO VENCIDO.

Máxima permissa vênia do esplendoroso voto do eminentíssimo Relator, traço entendimento diverso daquele encampado pela maioria, **apenas respeitante à infração 02**, que cobra recolhimento a menor de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, produtos adquiridos para integrarem o ativo permanente do estabelecimento.

Importantíssimo registrar que os fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício ocorreram de janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Logo, necessário contextualizar o raciocínio adiante desenvolvido dentro da linha do tempo afetada pela autuação.

No entendimento da d. relatoria, somente a partir de 22.12.2017, após publicação da Lei estadual 13.816/2017, é que a metodologia usada pela auditoria neste PAF é que passaria a ter guarida. Antes, não. Daí o voto ter sido proferido na direção de considerar a exigência parcialmente procedente.

Isto porque, no entender do eminentíssimo relator, à época dos fatos geradores afetados pelo auto de infração, vigorava a redação estabelecida na Lei 13.373/2015, efeitos a começarem em 01.01.2016, alterando o art. 17, XI, da Lei 7.014/96, passando a ter a seguinte dicção:

*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.*

Ousamos atribuir um outro fio de raciocínio ao dispositivo referenciado, emprestando-lhe **interpretação sistemática**, considerando o conjunto das normas que tratam da diferença de alíquota.

Não se pode esquecer que o instituto da diferença de alíquota surgiu em 1988 com o propósito de repartir receita entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais com mercadorias destinados a uso, consumo ou ativo fixo. Como se fosse uma operação interna, quer dizer, com mesma carga tributária total.

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 imponível, 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 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 logica 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 imponível.

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 inserção 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 redunda 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 7014/96 estabelece várias disposições relacionadas com o tema, nomeadamente nos arts. 17 a 23-C, sem com isso incorrer-se, no nosso modesto entender, em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Bem verdade que, muito recentemente, o STF, em fluxo um pouco diferente (Tema 1093: - **Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015**), posicionou-se no sentido de que, no tocante à possibilidade dos Estados-membros e Distrito Federal poderem cobrar a DIFAL, nos moldes da EC 87/2015, necessário se faz a sua previsão - e certo disciplinamento – na lei complementar de regras gerais do ICMS. **Mas isto em hipótese alguma não desconfigura a construção que se faz no presente voto vencido, a alcançar épocas passadas (aliás, nos termos da modulação feita no citado precedente) e a tratar de base de cálculo e não de hipótese de incidência especial.**

Seguindo o posicionamento: cabe explanar que o art. 17, §1º, I da Lei 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 bastasse a disposição constitucional e de lei complementar não deixarem 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 imponível, para, somente a partir daí, chegar-se 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 redação do inciso XI atrás reproduzido foi apenas aperfeiçoada. Era desnecessário até se fazer a alteração. Ademais, o aperfeiçoamento não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde a Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, de sorte que, desde aquela era, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Assim, correto foi o procedimento do autuante 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.

Traga-se apenas um exemplo numérico para ilustrar o que se disse num esforço textual:

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 (18%) na base imponível, basta dividir R\$880,00 por 0,82, cujo resultado dá R\$1073,17. 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 (18%, valor agora já embutido na base) e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).

5. Nestes moldes, R\$1073,17 multiplicado por 18% é igual a R\$193,17 (imposto pela alíquota de 18%) 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\$73,13, exatamente o valor encontrado pelo autuado no 2º cálculo mostrado à fl. 33, que não revela nada de absurdo.

Tal metodologia, a nosso ver, reflete a lógica da diferença de alíquota criada pelo constituinte de 1988, posto competir ao Estado de destino receber valores iguais à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ao contrário de existir “*gross up*” (sobrecálculo, em tradução livre), como afirmam alguns contribuintes, o cálculo da DIFAL não pode ser visto apartadamente da regra geral de inclusão do montante do ICMS em sua própria base de cálculo, na expressão completa da sua carga total interna.

Por isso que o dispositivo da Lei 13.373/2015 em comento, se bem entendido à luz de uma interpretação sistemática, só deve ser considerado tendo como metodologia as etapas de cálculo atrás traçadas, aplicando-o conjunta e contextualizadamente com a regra geral de embutimento do ICMS na sua própria base imponível.

Distanciar-se disto é que equivale a praticar o subcálculo, pois adotar-se metodologia diferente faria o Estado de destino experimentar uma carga tributária menor, se comparada àquela em que esta mesma mercadoria fosse adquirida para revenda.

Por conseguinte, agiu com acerto o autuante, ao adotar a metodologia atrás explicada.

Isto posto, com a devida licença dos meus pares, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL da infração 02.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279696.0015/20-5, lavrado contra **BOCAIÚVA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 79.263,69** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alíneas “a” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 22.607,69**, prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05. Vencida a divergência aberta para a infração 02.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2021.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VLADIMIR MORGADO MIRANDA – JULGADOR/VOTO VENCIDO