

A. I. Nº - 206955.0009/21-1
AUTUADO - PRISMAPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12.07.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0100-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração reconhecida. Procedente. **2.** RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Infração reconhecida. Procedente. **3.** FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS. MATERIAL DE CONSUMO. Comprovado que a apuração do imposto foi feita em conformidade com o disposto no art. 17, XI e § 6º da Lei 7.014/96. Infração procedente. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Mantido o percentual da multa aplicada, em conformidade com a Lei 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/12/2021, exige ICMS no valor de R\$ 48.857,37, acrescido da multa de 60%, relativo ao cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regulamente escrituradas (2017/2019) – R\$ 10.627,65.
2. Recolheu a menor o ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que efetuou venda de mercadorias utilizando alíquota de 7%, sem conceder o desconto (2017) – R\$ 3.357,74.
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (2017/2019) - R\$ 48.857,37.

O autuado na defesa apresentada (fls. 53 a 70) por meio dos advogados Rafael Barbosa Figueiredo OAB/BA 26.086 e Victor Cardoso Pereira OAB/BA 30.664, inicialmente ressaltam que a empresa é fabricante de embalagens plásticas e que tendo sido exigido ICMS relativo a três infrações, impugna apenas a infração 3, tendo efetuado o pagamento relativo as duas outras infrações.

Suscita a nulidade da infração 3, em razão dos equívocos cometidos na apuração dos valores exigidos, não tendo a fiscalização analisado as explicações prestadas durante a fiscalização.

Discorre sobre o procedimento fiscalizatório, cita texto de doutrinadores para reforçar o seu posicionamento de que para constituir o crédito tributário deve ser oportunizado ao contribuinte demonstrar como apurou o ICMS e indicar erros na sua apuração, diante das garantias fundamentais previstas no art. 5º, LV da CF. Por isso, requer que a infração seja declarada nula nos termos do art. 18, II do RPAF/BA, em razão dos atos praticados preterir o direito de defesa.

No mérito, alega que houve *erro material* na apuração do ICMS DIFAL, conforme exemplificado no portal eletrônico da SEFAZ/BA, pergunta 11, que indica a fórmula $BC \times (1 - \text{aliqu. Interna}/100\%) = \text{Nova BC} \times \text{aliqu. Interna} - \text{valor do imposto destacado}$.

Alega que apesar desta determinação, a fiscalização apurou o imposto aplicando a alíquota interna de 18% sem deduzir o valor do imposto destacado, conforme planilha anexa (fl. 57).

Afirma que tomou como base a planilha apresentada pela fiscalização (2017, 2018 e 2019) e calculou o imposto seguindo a orientação contida no portal da SEFAZ/BA, para demonstrar que a apuração está incorreta.

Neste contexto, alega que a infração 3 deve ser declarada nula por ausência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Além disso, argumenta que houve *majoração indevida da base de cálculo do ICMS DIFAL*, tendo em vista que não há justificativa legal para o imposto incidir sobre uma base de cálculo majorada superior ao valor da operação.

Transcreve a fórmula indicada no perguntas e respostas, bem como a nota explicativa e alega que este procedimento não encontra respaldo na legislação, exemplificando que uma mercadoria adquirida por R\$ 100,00, tributada pela alíquota de 7%, será tributada pela DIFAL com base de cálculo de R\$ 113,41, motivo pelo qual requer que a infração 3 seja julgada improcedente.

Alega ainda, que não é possível a exigência da DIFAL antes da publicação da LC 190/2022, conforme repercussão geral do tema 1.093, visto que a fundamentação constitucional para a sua exigência está contida nos incisos VII e VIII do art. 145 da CF, mas que antes do advento da citada LC 190/2022 não havia lei complementar em âmbito federal que regulamentasse a DIFAL, nos termos do art. 146 da CF.

Discorre sobre fato gerador, base de cálculo, contribuintes, como definido na CF (art. 146, III, “a”) e diante da inexistência de lei complementar o STF analisou a constitucionalidade da exigência do ICMS DIFAL “Não Contribuintes” ou “Vendas”, concluindo pela inexistência de lei complementar que o regule.

Transcreve a ementa do RE 1287019/2021 e afirma que, não obstante o STF tenha analisado tão somente o DIFAL-Não contribuinte ou DIFAL nas Vendas, a sua conclusão se aplica ao DIFAL-Contribuintes ou DIFA- Compras em razão de sua vinculação com os fundamentos da decisão.

Salienta que o DIFAL foi inicialmente regulamentado pelo Convênio ICMS 66/1988 com espeque no art. 34 do ADCT que concedia poderes aos Estados para regulamentação mediante Convênio ICMS até a promulgação de lei complementar (art. 146, III da CF) e posteriormente foi promulgada a LC 87/1996, regulamentando o ICMS nacional, acarretando perda de efeitos do citado Convênio.

Argumenta que a LC 87/1996 não previa fato gerador, base de cálculo e contribuintes do DIFAL, que só veio ser definido na LC 190/2022, acrescentando o § 2º, I, ao art. 4º e inciso V, “a” (responsável) ao art. 11, inciso XV (fato gerador) ao art. 12 (contribuinte) e inciso IX ao art. 13 (base de cálculo) regulamentando a LC 87/1996.

Manifesta entendimento de que somente com o advento da LC 190/2022 é que passaram a ser definidos fato gerador, contribuinte e base de cálculo do DIFAL, nas compras interestaduais por consumidor final e diante da perda dos efeitos do Convênio ICMS 66/1988 não havia amparo legal para a exigência do imposto e improcedente a infração 3.

Quanto a multa aplicada com percentual de 60%, argumenta que se revela inconstitucional, em ofensa aos artigos 37 e 150, IV da CF por importar em verdadeiro confisco a exemplo da decisão contida no AgR interposto pela União no RE 253.471, cuja ementa transcreveu à fl. 68.

Por fim requer que seja reconhecida a nulidade ou improcedência da infração 3, conforme motivos expostos, além do pedido de que seja convertido o processo em diligência para comprovar que o cálculo efetuado pela fiscalização está equivocado.

Indica à fl. 70, endereço para onde deve ser encaminhado as intimações sob pena de nulidade (art. 425, IV do CPC).

A autuante na informação fiscal (fls. 100/102) contesta o pedido de nulidade esclarecendo que através de e-mails que reproduziu (fl. 100) foi fornecido previamente arquivos em excel da apuração do ICMS/DIFAL relativo ao período fiscalizado, para análise prévia do contribuinte.

Afirma que durante a fiscalização revisou os trabalhos e não identificou divergências entre o cálculo efetuado pela fiscalização e pela empresa, por documento fiscal, sendo que a empresa apresentou “uma apuração geral não detalhada por documento fiscal”, tendo concedido prazo até 30/11/2021 para concluir a fiscalização, concedendo prazo de cinco dias para resposta.

Ressalta que conforme e-mails enviados e recebidos a empresa apresentou um demonstrativo geral, sem detalhamento das notas fiscais, fazendo um encontro de contas entre os valores registrados e pagos com os apurados pela fiscalização.

Diz que nesta informação fiscal fez nova análise dos demonstrativos apresentados e constatou que o estabelecimento autuado apurou o ICMS/DIFAL de forma incorreta e para comprovar esta informação junta a “*memória de cálculo da apuração de cada nota fiscal que apresentou resultado superior ao calculado pela autuante*”.

Observa que o estabelecimento autuado de forma recorrente deduziu dos lançamentos contestados, “parcelas do imposto interestadual, sem que essas parcelas tenham sido destacadas nas notas fiscais” o que acarretou em valor a menor que o apurado pela fiscalização.

Opina que seja intimado o autuado para tomar ciência da informação fiscal e das memórias de cálculo da apuração feita pela autuante.

Cientificada da informação fiscal (fl. 105) o impugnante se manifestou às fls. 108 a 114.

Discorre sobre a infração, defesa, informação fiscal e afirma que as informações prestadas pela fiscalização não correspondem à realidade fática, conforme passou a demonstrar.

Alega que a fiscalização não analisou detidamente o demonstrativo juntado com a defesa, alegando ser extemporâneo a ação fiscal, mediante e-mails de 23/11/2021, que busca revisar o cálculo nas notas fiscais deduzindo o ICMS destacado nas notas fiscais, e mesmo que considerado devido a DIFAL, deve ser reconhecido erro material no método de cálculo do imposto.

Reapresenta a fórmula de cálculo e diz que a título de amostragem as notas fiscais 43.431, 186.834, 7.380, 60.752, 60.573 e 75.466 indicam expressamente incidência do ICMS pelas alíquotas interestaduais de 4% ou 7% o que foi desconsiderado pela fiscalização.

Também, que fez aquisições de fornecedores optantes do Simples Nacional, a exemplo das notas fiscais de nºs 2.964, 3.166, 7.842, 1.669, 5.327, 5.479, 5.929, 14.398, 15.623, 15.990 e 16.391, cujo cálculo deve deduzir o valor recolhido do ICMS mediante alíquota indicada no campo dos “Dados Adicionais” das referidas notas fiscais, conforme orientação contida na pergunta 12 do Portal Eletrônico da SEFAZ/BA, conforme transcreveu à fl. 112.

Conclui afirmando que a fiscalização insistiu no erro cometido, não analisou argumentos e documentos apresentados e requer que o processo seja convertido em diligência fiscal para revisar os cálculos realizados pela fiscalização.

Reapresenta os pedidos da inicial e indica endereço para recebimento de intimações.

A autuante presta a segunda informação fiscal (fl. 139), afirmando que com relação às notas fiscais juntadas com a manifestação do contribuinte, as memórias de cálculos já tinham sido ofertadas em meio magnético na primeira informação fiscal (fl. 103).

Afirma que diante da alegação de desconhecimento dos cálculos e critérios utilizados pela fiscalização, anexa impressa as planilhas de cálculo que devem ser fornecidas ao sujeito passivo mediante intimação, para tomar conhecimento dos documentos fiscais (fls. 140 a 157).

Intimado para tomar conhecimento da segunda informação fiscal (fls. 158/159) o autuado manifestou-se às fls. 161/163.

Alega que a base de cálculo adotada pela fiscalização está majorada indevidamente “pois é superior ao valor da nota fiscal” divergindo do valor da operação de circulação da mercadoria.

Argumenta que além de abater o valor do imposto destacado na operação interestadual, se faz necessário que seja apurado corretamente a base de cálculo legalmente prevista para a incidência da DIFAL, visto que a lógica da diferença de alíquota é a cobrança entre a alíquota interna e interestadual sobre a operação de circulação da mercadoria, repartindo a receita entre os Estados.

Diz que diante da constatação da majoração da alíquota, ao apurar “Nova Base de Cálculo”, resultou em valor superior ao da operação de circulação da mercadoria, motivo pelo qual deve ser reconhecida a nulidade ou improcedência da infração 3.

VOTO

O presente Auto de Infração acusa o cometimento de três infrações, sendo que foi reconhecido na defesa o cometimento das infrações 1 e 2, que ficam mantidas, face à inexistência de controvérsia.

Quanto à infração 3, que acusa falta de recolhimento do ICMS-DIFAL nos exercícios de 2017 a 2019, observo que conforme demonstrativos de fls. 30 a 40 (gravado na mídia de fl. 41), em linhas gerais o impugnante alegou:

- i) Nulidade da autuação em razão de preterição do direito de defesa;
- ii) Ocorrência de *erro material* na apuração do ICMS DIFAL;
- iii) Houve *majoração indevida da base de cálculo do ICMS DIFAL*, por incidir sobre uma base de cálculo majorada superior ao valor da operação;
- iv) Impossibilidade da exigência da DIFAL antes da publicação da LC 190/2022;
- v) A multa aplicada é inconstitucional, por importar em verdadeiro confisco.

Quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de que não foi oportunizado explicar durante a fiscalização como procedeu na apuração do ICMS-DIFAL, observo que conforme esclarecido pela autuante na primeira informação fiscal, durante a fiscalização foram emitidos e-mails para a empresa, disponibilizando as planilhas com cálculo do imposto exigido, detalhado por nota fiscal. Também, após a apresentação da impugnação inicial, a autuante prestou duas informações fiscais que foram fornecidas a empresa, inclusive esclarecendo as dúvidas suscitadas quanto à forma que apurou o imposto, tendo o defendente se manifestado duas vezes.

Dessa forma, entendo que não ocorreu a preterição do direito de defesa alegado, motivo pelo qual, rejeito a nulidade suscitada.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que seja feita intimação ao advogado que representa o estabelecimento autuado, observo que o art. 108 do RPAF/BA, prevê que a intimação ao sujeito passivo ou pessoa interessada acerca de exigência fiscal, quando não for prevista de forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, para o contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e). Portanto, conforme a citada norma, a previsão de intimação é para o estabelecimento autuado credenciado no DTe, e não constitui nulidade a falta de intimação ao advogado. Fica rejeitada esta nulidade.

Quanto ao argumento de impossibilidade da exigência da DIFAL antes da publicação da LC 190/2022, observo que o § 1º, do art. 6º da LC 87/1996, já previa a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre operações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, “... *inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto*”.

Por sua vez, o art. 4º, XV da Lei 7.014/96, define o fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da citada Lei (art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS/BA). Portanto, a exigência fiscal tem amparo legal na legislação tributária estadual.

Com relação à alegação de que no julgamento Tema 1.093 de repercussão geral (RE 1287019), o STF manifestou entendimento de que o Convênio ICMS nº 93/2015 carecia de lei complementar disciplinadora, observo que por maioria, foi modulado os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das:

... cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF...

Portanto, as exigências relativas aos exercícios de 2017 a 2019, com lançamento em 17/12/2021 estão amparadas pela Lei Estadual (7.014/96), e regras do Convênio ICMS 93/2015 (LC 190/2015). Por isso, fica rejeitada essa nulidade.

Com relação ao pedido de realização de diligência fiscal para averiguar se o cálculo efetuado pela fiscalização estava correto, observo que foram prestadas duas informações fiscais, nas quais foi esclarecida a forma como foi apurado o ICMS-DIFAL exigido, que foram fornecidas ao impugnante, inclusive os cálculos individualizados de notas fiscais que foram juntadas com a defesa (fls. 140/157).

Pelo exposto, fica indeferido o pedido de realização de diligência fiscal, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/BA.

Quanto aos argumentos de ocorrência de *erro material* na apuração do ICMS DIFAL e *majoração indevida da base de cálculo do ICMS DIFAL*, observo que conforme redação do inciso “XI” do art. 17 da Lei 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/16 estabelece:

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.

E redação do § 6º do art. 17, dada pela Lei nº 13.816/2017, prevê que:

§ 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.

Pelo exposto, a metodologia aplicada pela fiscalização está em conformidade com o disposto na legislação, ou seja, as aquisições de material de uso ou consumo passou a ser calculada sobre o valor do documento fiscal, e expurgando o ICMS da alíquota do Estado de origem, como manifestado na resposta da questão 11 do Portal Eletrônico da SEFAZ-BA:

11. Exemplifique o método de cálculo que deverá ser aplicado para apuração do ICMS do Diferencial de Alíquotas – DIFAL, sobre o material de uso ou consumo adquirido pelo contribuinte optante ou não do Simples Nacional?

Base de Cálculo X $(1 - \text{Alíquota Interestadual} / 100\%) = \text{Valor expurgado o imposto (valor sem ICMS)}$;

Valor expurgado o imposto / $(1 - \text{Alíquota interna} / 100\%) = \text{Nova Base de Cálculo}$;

Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna – Valor do Imposto Destacado = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.

Constato que esse foi o método aplicado pela fiscalização, a exemplo da NFe 7.380 cujo valor da mercadoria foi de R\$ 3.450,00, e ICMS de R\$ 138,00 (4%), tendo apurado: $3.450 - 138 = 3.312,00$, $3.312,00 \times 18\% = 596,16$, $3.312,00 + 596,16 = 3.908,16$.

Pelo exposto, o valor exigido está em conformidade com o disposto na legislação estadual, e embora o autuado não concorde com a metodologia aplicada, os cálculos foram efetivados em conformidade com as alterações promovidas na Lei 7.014/96, que considero correta.

Por fim, com relação às questões relativas ao caráter confiscatório da multa e inconstitucionalidade, observo que a multa está prevista no art. 44, II, "f" da Lei nº 7.014/96, falece competência a este Colegiado tal análise, ou mesmo a não aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, I e III do COTEB.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206955.0009/21-1**, lavrado contra **PRISMAPACK INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 62.842,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" e "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2022.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR