

PROCESSO - A. I. N° 206900.0003/19-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A.
RECORRIDOS - FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0166-04/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0153-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 4ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão N° 0166-04/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 451.133,75, relativos a uma única infração, descrita a seguir.

INFRAÇÃO 01 – 06.01.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Consta ainda que: “A empresa no exercício de 2016, lançou a débito na Conta Corrente do ICMS o valor de R\$ 1.591.875,26 a título do DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA referente aos valores devidos nas aquisições de bens procedentes de outros estados da federação relativo as compras de mercadorias para incorporar ao ATIVO IMOBILIZADO e ou, para USO E CONSUMO. No anexo D, está demonstrado os cálculos por Nota Fiscal dos valores devidos relativos as aquisições para uso e consumo totalizando um débito no valor de R\$ 216.069,45. No anexo E está demonstrado os valores devidos referentes as aquisições para incorporar ao ativo imobilizado que monta em R\$ 1.826.939,55. Assim colocado, foi apurado o débito fiscal de R\$ 451.133,74 correspondendo a diferença entre o valor lançado a débito na Conta Corrente Fiscal do ICMS e o valor efetivamente apurado nos anexos ora citados”.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 21/07/2022 (fls. 299 a 307) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

O Auto de Infração trata da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao “ativo fixo” do estabelecimento.

Foi acrescentado que: “A empresa no exercício de 2016, lançou a débito na Conta Corrente do ICMS o valor de R\$ 1.591.875,26 a título do DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA referente aos valores devidos nas aquisições de bens procedentes de outros estados da federação relativo as compras de mercadorias para incorporar ao ATIVO IMOBILIZADO e ou, para USO E CONSUMO. No anexo D, está demonstrado os cálculos por Nota Fiscal dos valores devidos relativos as aquisições para uso e consumo totalizando um débito no valor de R\$ 216.069,45. No anexo E está demonstrado os valores devidos referentes as aquisições para incorporar ao ativo imobilizado que monta em R\$ 1.826.939,55. Assim colocado, foi apurado o débito fiscal de R\$ 451.133,74 correspondendo a diferença entre o valor lançado a débito na Conta Corrente Fiscal do ICMS e o valor efetivamente apurado nos anexos ora citados”.

De início destaco que apesar de constar no Auto de Infração tratar-se de: “DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA referente aos valores devidos nas aquisições de bens procedentes de outros estados da federação relativo as compras de mercadorias para incorporar ao ATIVO IMOBILIZADO e ou, para USO E CONSUMO”, de acordo com o demonstrativo de fl. 06, a exigência recai exclusivamente sobre às aquisições destinadas ao Ativo

Imobilizado, pois apenas existe diferença na referida rubrica, entre o apurado pela fiscalização de R\$ 1.826.939,56 e o pago pelo contribuinte de R\$ 1.375.805,75, resultando no montante de R\$ 451.133,75, que corresponde a exigência deste lançamento.

Assim é que, a infração encontra-se devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm todas as informações necessárias para a comprovação da infração. As mesmas foram entregues ao autuado, tanto que o mesmo se defendeu, apresentando cálculos baseados nos dados que lhe foram fornecidos, estes, inclusive, acatados pelos autuantes, e que serão apreciados na análise do mérito.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos). O método de fiscalização encontra-se demonstrado nos papéis de trabalho que o notificado recebeu já que neles está respaldado.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, além de cópias de documentos fiscais, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório.

Quanto ao pedido do autuado de realização de diligência para a revisão do lançamento, entendo desnecessário pois tal providência foi efetuada pelos próprios fiscais autuantes ao prestarem a Informação Fiscal, conforme será apreciado mais adiante.

No mérito, o sujeito passivo sustenta ilegalidade na metodologia para a apuração da base de cálculo, inaugurada pela Lei estadual nº 13.373/15, pois no seu entender, padece de flagrante ilegitimidade, por afrontar diversos dispositivos constitucionais.

Assevera que a legislação estadual extrapola seu âmbito de competência, pois a Lei Complementar nº 87/96 ditou a base impositiva, inclusive para fins de exigência do DIFAL, que restou contrariada pela norma estadual.

No que diz respeito a suposta ilegalidade da Lei estadual nº 13.373/15, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I e III, do RPAF/BA, cujo teor transcrevo:

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. “

Assim, analisando as peças processuais e a legislação que rege à espécie, vejo que a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente.

No Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 4º inciso IV), transcrição que segue, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 4º inciso XV da Lei 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

“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.”

Portanto, no caso presente constato que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa e constitui fato gerador de ICMS.

Para a apuração da base de cálculo, conforme demonstrativo que deu sustentação ao presente lançamento, fls. 18 a 165, observo que foi obedecido ao previsto na Lei nº 7.014/96, qual seja, art. 17, inciso XI, redação dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21, cujo teor transcrevo:

“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.”

No citado demonstrativo observa-se que a base de cálculo do imposto é composta do somatório do valor da operação acrescido do montante do ICMS relativo à diferença de alíquota, conforme determinado na citada legislação.

Ocorre que, conforme arguido pelo impugnante, em diversas notas fiscais a fiscalização incorreu em erro ao calcular o imposto devido, pois não foi concedido o crédito do ICMS de origem destacado nos respectivos documentos fiscais.

Citou o defendente como exemplo, a apuração fiscal relativa a Nota Fiscal nº 3829, em que a Fiscalização apurou base de cálculo no montante de R\$ 15.856,63 mediante o acréscimo da alíquota interna (17%) sobre o valor da aquisição (R\$ 13.161,00), indicando o ICMS a recolher no montante de R\$ 2.695,63. Contudo, a Fiscalização não observou que parte do ICMS supostamente devido já havia sido recolhido mediante aplicação da alíquota interestadual (7%), apurando-se a base de cálculo no montante de R\$ 13.161,00 e imposto a recolher no valor de R\$ 921,27.

Os autuantes reconheceram o equívoco, justificando que dita nota fiscal não constava nos registros da EFD e erroneamente não foi concedido o imposto pago no estado de origem. Informam a existência de outras notas fiscais nas mesmas condições, razão pela qual elaboraram novos demonstrativos analíticos inseridos no CD de fl. 273, suprimindo a falha inicial, alterando o valor do débito de R\$ 451.133,75 para R\$ 347.084,32.

De fato, ao analisar o demonstrativo que deu respaldo ao presente lançamento constato ser verídica a alegação defensiva, pois a base de cálculo do imposto foi composta do somatório do valor da operação acrescido do montante do ICMS relativo à diferença de alíquota, conforme determinado na citada legislação. Sobre este valor foi aplicado o percentual de 18%, entretanto, em diversas notas fiscais, inclusive a indicada pelo defendente, para a apuração do imposto devido, não foram concedidos os créditos destacados nos respectivos documentos fiscais, situação sanada pelos autuantes ao prestarem a Informação Fiscal.

Assim, considerando os elementos de prova trazidos aos autos pelo autuado, acato os ajustes elaborados pelos autuantes pois estão em consonância com a legislação vigente, ressaltando que o sujeito passivo tomou ciência das alterações promovidas pela fiscalização, porém, não mais se pronunciou.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 347.084,32, conforme demonstrativo analítico inserido no CD de fl. 273 e de débito à fl. 272.”

A 4ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 316 a 330, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Inicialmente, rechaça o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido, segundo o qual não poderia o CONSEF se pronunciar sobre as afrontas aos dispositivos constitucionais suscitados pela ora Recorrente em sua Impugnação, reportando-se ao art. 167, I e III do RPAF/BA. Argumenta que aludido entendimento não constitui fundamento suficiente a afastar as razões trazidas pela Recorrente em sua defesa. Com efeito, em que pese as questões de natureza constitucional suscitadas, sustenta que a matéria há que ser conhecida e apreciada no âmbito administrativo de julgamento, uma vez que, conforme estabelece o artigo 23, da Constituição Federal, “*É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público*”. Na qualidade de órgão do Poder Executivo Estadual, portanto, o CONSEF possui o dever de, exercendo o controle de legalidade dos atos a elas submetidos, deixar de aplicar norma contrária ao texto constitucional. E o controle de legalidade conferido à administração por meio da autotutela é mais amplo do que aparenta, compreendendo a aferição da conformidade dos atos administrativos com as normas jurídicas lato sensu (incluindo a Constituição). Especialmente porque impedir tal discussão perante os tribunais administrativos traduz flagrante violação à garantia da ampla defesa assegurada, inclusive, pela legislação federal, consoante dispõe o artigo 2º, caput da Lei nº 9.784/99, cujo texto transcreve.

Afirma que essa garantia se situa dentro dos mesmos limites do seu equivalente constitucional (art. 5º, LV da CF/88), ou seja, ao administrado/jurisdicionado em geral devem ser assegurados, inclusive em sede administrativa, todos os meios impugnatórios disponíveis, para,

potencialmente, afastar a pretensão do Estado. Raciocina que entendimento em contrário implicaria negar acesso à fase administrativa de discussão e impor ao contribuinte desde logo as consequências executivas da constituição definitiva do crédito, sem que seus argumentos tenham sido apreciados. Decerto, a atividade do Poder Executivo não se limita à simples aplicação da lei, que por vezes carece de ser interpretada e analisada, sendo certo que, uma vez constatado o vício de inconstitucionalidade, é poder-dever da autoridade administrativa competente proferir julgamento acerca da matéria.

Assim sendo, caso o órgão julgador administrativo se depare com uma situação em que tenha de aplicar determinada lei, mas é flagrante o vício (sua inconstitucionalidade/ilegalidade), defende que deve deixar de fazê-lo, pois sua validade depende da conformidade com a Constituição, justamente por esta se situar no vértice do ordenamento jurídico, emprestando fundamento para todo o ordenamento. Transcreve a doutrina de Alexandre de Moraes em apoio aos seus argumentos

Alega, ainda, ausência de edição de prévia lei complementar de normas gerais, para instituir e regular o ICMS-DIFAL. Explica que vinha se submetendo ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, no tocante às saídas de mercadorias por elas efetivadas e, também, em relação à entrada daquelas destinadas a uso e consumo e ao seu ativo imobilizado, por força da redação original do artigo 155, § 2º, VII, 'a' e VIII da Constituição Federal. Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/15 foi alterado o supracitado artigo 155, § 2º, VII, supra, de forma a que a exigência de pagamento do diferencial de alíquotas ali prevista contemplasse, também, as entradas de mercadorias destinadas a consumidor final "contribuinte ou não do imposto", sendo responsável pelo recolhimento o destinatário daquelas (mercadorias), em se tratando de contribuinte (transcreve o texto do dispositivo constitucional citado).

Prossegue, explicando que, visando regulamentar, especificamente, as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, foi editado o Convênio ICMS 93/2015, estipulando nova metodologia de cálculo do DIFAL, consistente em: **(a)** na exclusão, do valor da operação realizada, do ICMS aplicável no Estado de origem e embutido na base de cálculo; **(b)** acréscimo, à base imponible acima obtida, do ICMS aplicável conforme a alíquota interna do Estado de destino e **(c)** aplicação, sobre o resultado do item anterior, da mesma alíquota no destino, subtraindo o respectivo montante com o imposto pago ao Estado de origem. Ressalta, todavia, que a pretensão Fiscal, baseada na Lei nº 13.373/15, Decreto nº 13.780/2012, decorrentes e ajustados ao aludido Convênio desconsideraram que a competência dos Estados membros para instituir e regular o imposto estaria condicionada à prévia edição de Lei Complementar de normas gerais, na forma dos artigos 146, III, 'a' e 155, § 2º, XII, 'i' da Constituição, o que não ocorreu.

Ensina que, em rigor, não basta a mera previsão acerca da cobrança do DIFAL pelo legislador constitucional; essa outorga de competência - e nada mais o é - pressupõe a promulgação de lei complementar, inclusive para sua instituição (quanto mais para disciplinar os aspectos essenciais da incidência, sobretudo sua base de cálculo). Com efeito, a legislação complementar de normas gerais exerce importante função harmonizadora das ordens jurídicas parciais dos Estados e do Distrito Federal, de modo a evitar que cada uma discipline o ICMS de forma diversa dos demais; daí a finalidade por detrás da exigência de prévia lei complementar.

Sobre a indispensabilidade de lei complementar especificamente para tratar do DIFAL, informa que, nesse sentido, já se pronunciou o E. STF, como no AgR no RE nº 580.903, da relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. Em verdade, a Lei Complementar nº 87/96 adotou como base imponible do ICMS, de forma geral, o valor da operação (no tocante à circulação de mercadorias), nos termos do seu artigo 13 e respectivos incisos, referindo-se àquela (operação) efetivamente realizada, obviamente; e tanto é assim que os acréscimos a esta base, previstos no § 1º, II, deste permissivo, consistem em valores concretamente debitados e creditados, ao comprador. Inclusive, ao dispor sobre a base de cálculo do ICMS para fins do DIFAL quanto à prestação de serviços em favor de contribuinte, consumidor final, situado em Estado diverso, prevista no artigo 12, XIII da

LC nº 87/96, o artigo 13, IX, e § 3º.

Argumenta que, se a Lei Complementar nº 87/96 sempre advertiu como base imponible o valor da prestação no Estado de origem, na hipótese supra, outro tratamento não poderia ser conferido às operações interestaduais envolvendo mercadorias, vale dizer, sua base de cálculo deverá ser o valor da operação, criando uma distinção injustificável entre categorias de contribuintes (prestadores de serviços e vendedores de mercadorias).

No caso em apreço, alega que as normas estaduais nas quais embasada a cobrança extrapolaram seu âmbito de competência. É dizer, se a Lei Complementar nº 87/96 ditou a base imponible inclusive para fins de exigência do DIFAL, restou contrariada pela norma estadual que sobre o tema não poderia dispor; lado outro, se não o fez o legislador complementar, a Lei Estadual nº 13.373/15 e, sobretudo, o Decreto nº 13.780/2012, invadiram a competência daquela. Tanto é assim que a cobrança do ICMS-DIFAL junto ao remetente de mercadorias a consumidor final, não contribuinte, em operação interestadual, foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.469) e, também, de Recurso Extraordinário com repercussão geral (RE nº 1.287.019, Tema 1093). A ação e o recurso foram julgados em conjunto em fevereiro de 2021, tendo o E. STF concluído pela inconstitucionalidade da cobrança do referido diferencial, à míngua da lei complementar exigida pelo artigo 146, III, 'a' da Constituição. É dizer, as premissas então adotadas pela maioria da Corte, no julgado paradigmático, aplicam-se ao ICMS-DIFAL que vem sendo cobrado dos adquirentes de bens de uso e consumo e ativo imobilizado, como *in casu*, o que corrobora a completa insubsistência da autuação em tela.

Argumenta que o exercício concreto da competência tributária pressupõe: **(a)** previsão constitucional; **(b)** lei complementar de normas gerais e **(c)** lei do ente federado, esta última em conformidade com as que lhe antecederam, naturalmente. Aliás, a jurisprudência mais recente do E. STF reforça a imprescindibilidade da lei complementar de normas gerais para que as legislações ordinárias - ainda que em conformidade com a matriz constitucional do tributo - tenham eficácia plena.

Explica que, no julgamento do RE nº 1.221.330, que se discutia a constitucionalidade de lei estadual prevendo a incidência do ICMS na importação de mercadorias por não contribuintes, a Corte Suprema deliberou ser constitucional tal norma mesmo que publicada antes do advento da respectiva lei complementar de normas gerais (*in casu*, a Lei Complementar nº 114, de 2002); porém, assinalou que a eficácia da lei interna ficaria sustada até que sobrevenha a lei nacional. Advoga que o aludido RE espelha a situação posta no presente caso: há competência constitucional outorgada aos Estados de destino para exigir o ICMS-DIFAL dos contribuintes, consumidores finais de mercadorias (art. 155, § 2º, VII e VIII), bem como lei estadual delineando a hipótese de incidência específica. Mas até o advento da precitada Lei Complementar nº 190, inexistia disposição, na LC nº 87, estipulando os contornos gerais e vinculantes da referida hipótese. Ressalta que a inclusão do inciso XV, do art. 12 da LC 87/96, retratando a específica hipótese de *“da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado”* denota que, previamente à LC 190/22, era inexistente a previsão de incidência a respeito.

Logo, conclui que não restam dúvidas de que, antes da publicação da mencionada LC nº 190, a lei vigente e aplicável não estipulava tal hipótese de incidência, o que contradiz a regra da legalidade estrita ou reserva absoluta de lei, com negativa de vigência ao artigo 150, I da Constituição, a par da contrariedade ao próprio artigo 146, III, “a”, também da Constituição.

Alega, ainda, deturpação da base de cálculo possível (valor da operação). Argumenta que, não bastasse a ilegitimidade da cobrança em relação às operações em tela, diante da ausência de substrato legal prévio, como acima demonstrado, a Lei nº 13.373/15, acrescentando o § 4º, ao art. 2º da Lei nº 7.014/96, além de tratar da forma de cálculo do DIFAL, estipulou, em operações com contribuintes, o mesmo método de cálculo pertinente aos não contribuintes, consolidando total

deturpação da base de cálculo que se poderia cogitar. É dizer, enquanto para fins de recolhimento do imposto devido ao Estado de Origem - pela alíquota interestadual - prevalece o valor da operação tal qual ocorrida, o DIFAL é calculado a partir de base impositiva diversa da real, como se submetida houvesse sido à alíquota interna do Estado em que situado o destinatário, a qual é embutida na referida base de cálculo.

Argumenta, porém, que a metodologia inaugurada pela Lei nº 13.373/15 padece de flagrante ilegitimidade, por afrontar diversos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, traduzindo-se em base de cálculo que não corresponde a uma medida de valor correlacionada logicamente ao critério material eleito na respectiva hipótese de incidência. Com efeito, é assente na Doutrina que a base de cálculo do tributo deve corresponder a uma medida de valor correlacionada logicamente ao critério material eleito na respectiva hipótese de incidência, ou seja, ela (a base de cálculo) exprime o conteúdo econômico do fato gerador, tal qual realizado. Colaciona a doutrina de Geraldo Ataliba em apoio aos seus argumentos.

Ensina que é a Constituição que, discriminando as competências atribuíveis a cada ente federado, mediante indicação do referido critério material (renda, propriedade, dentre outros), traça o perfil de cada hipótese de incidência, derivado do critério material apontado (renda, propriedade predial, dentre outros). Logo, e considerando, conforme leciona Luciano Amaro, “*o conceito léxico de palavras utilizadas por norma superior para a definição de competência*”, é força convir que repousa na Constituição o parâmetro para determinar, concretamente, a base de cálculo dos tributos, correlata, logicamente, que deve ser em relação ao critério material da hipótese de incidência.

No que tange especificamente ao ICMS, alega que a Constituição é clara ao indicar a “*operação de circulação de mercadorias*” - fora as hipóteses de serviços de comunicação e de transporte, irrelevantes para o caso em apreço -, como o seu respectivo critério material. De modo que, conquanto a exigência do diferencial de alíquota esteja fundada em diferente dispositivo constitucional (art. 155, § 2º, VII), é evidente que se refere, igualmente, a operações de circulação, pois há que se preservar a coerência entre os respectivos permissivos. É neste diapasão que a base impositiva do imposto definida em lei, inclusive no que diz respeito ao DIFAL, deve guardar sintonia com a expressão econômica da operação de circulação, especificamente, *in casu*, daquela da qual decorreu a entrada em território deste Estado. Deve, pois, consistir “... *o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza*”. Transcreve a doutrina de Roque Antônio Carrazza em apoio à sua tese.

Conclui, assim, que sob nenhuma hipótese, portanto, pode o legislador infraconstitucional adotar base de cálculo dissociada do valor da operação tal qual realizada, tal como se pretende ao incluir o ICMS, calculado “por dentro”, que efetivamente incidiu sobre ela, à alíquota interestadual, e não aquele derivado da alíquota interna, como se fosse essa a operação efetivada. Adotar parâmetro diverso do real implicaria utilizar de uma ficção jurídica (presunção *iure et iure*) como base de cálculo, incompatível com o nosso regime constitucional tributário, pois: (i) despreza-se a situação de fato sob a qual projetada a norma de competência, violando-se seu caráter rígido e, também, a garantia da legalidade estrita (já que a incidência se desvia do descritivo legal); (ii) ignora-se, outrossim, a capacidade contributiva do sujeito passivo, à medida que a medida de riqueza adotada como parâmetro é irreal.

Argumenta que, para respaldar esse raciocínio, basta ter em mente que, mesmo na hipótese de substituição tributária, v.g. (art. 150, § 7º da CR/88), ao cabo deve sempre prevalecer o valor real da operação objeto de substituição, malgrado a base de cálculo presumida utilizada quando do cálculo do ICMS-ST, por força da necessária e preferencial restituição ao sujeito passivo, na hipótese da operação subsequente não se realizar ou for efetivada em valor inferior ao presumido. Neste sentido, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reafirmou a natureza relativa e não definitiva da base impositiva do ICMS-ST (não traduz presunção absoluta), respaldando a tese ora defendida.

Consequentemente, entende ser inadmissível a utilização de uma base fictícia para a cobrança do ICMS-DIFAL, divorciada da realidade subjacente que, como vimos de ver, corresponde a uma operação cujo valor considera a alíquota interestadual do ICMS, integrando a sua própria base de cálculo. Destarte, por todo ângulo que se analise a questão, imperiosa se faz a reforma do v. acórdão, na parcela recorrida.

Ante ao exposto, requer seja o presente Recurso provido e cancelada integralmente a autuação, em razão da insubsistência da exação fiscal.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 4ª JJF (Acórdão nº 0166-04/22-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$451.133,75 para o montante de R\$347.084,32, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a redução do montante lançado decorreu do erro praticado pelos autuantes, relativamente à Nota Fiscal nº 3829, pois deixaram de deduzir o crédito fiscal destacado em seu corpo, como reconhecem os auditores, em sua peça informativa, oportunidade em que promoveram a devida correção, o que reduziu o valor lançado para R\$347.084,32.

A 4ª JJF acolheu a informação fiscal prestada e julgou o feito procedente em parte. Entendo que a decisão de piso não merece reparo, pois se ancorou no opinativo dos autuantes decorrente do exame dos documentos fiscais.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, a conduta foi descrita como *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento”*. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, deduzindo três argumentos distintos, quais sejam: 1) alega nulidade da decisão de piso por negativa de prestação jurisdicional, uma vez que deixou de examinar a alegação deduzida de inconstitucionalidade da exigência do difal sem edição de prévia lei complementar; 2) no mérito, alega inconstitucionalidade por ausência de lei complementar para exigência do difal; e 3) alega ilegitimidade da base de cálculo adotada pela Lei nº 13.373/15.

Quanto à alegação de nulidade por negativa de prestação jurisdicional, não merece acolhida, pois não se insere no rol de competências deste Conselho de Fazenda, não somente a declaração de inconstitucionalidade, mas também falece competência a esse órgão administrativo para afastar a aplicabilidade de norma posta por autoridade administrativa superior, conforme dispõe o art. 167 do RPAF, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Nesse sentido, andou bem a decisão de piso ao negar-se a examinar a eventual relação de desconformidade entre a norma posta pelo poder legislativo e a Constituição Federal.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade por omissão, da Lei Complementar nº 87/96 (já que não contém previsão para cobrança do ICMS-DIFAL nas vendas interestaduais), convém ressaltar que, embora o STF tenha efetivamente julgado inconstitucional a exigência do diferencial de alíquotas, prevista no Convênio ICMS 93/2015, a Corte Suprema modulou os efeitos de tal decisão, de forma que somente produziu efeitos a partir de 2022, conforme se depreende da leitura de

trecho do inteiro teor do acórdão, abaixo reproduzido.

“Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, **modulou 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 produzirá 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 retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência – Resolução 672/2020/STF).”**

Assim, como a decisão somente ressaltou (da modulação) as ações judiciais em curso (sem estender às ações administrativas), entendo que não há dispositivo sentencial que vincule este órgão administrativo.

Como não há vinculação entre a decisão do STF e a ora proferida, mantenho a presente exigência fiscal pelo fato de que, como já dito, refoge à competência deste órgão administrativo a declaração de inconstitucionalidade.

Por fim, quanto à alegação de ilegitimidade da base de cálculo adotada pela Lei nº 13.373/15, observo que o procedimento fiscal agiu em consonância com o disposto na legislação. De fato, embora o Sujeito Passivo se oponha à metodologia adotada pelo fisco, tal procedimento decorre de norma legal expressa estabelecida pelo art. 4º, inciso XV c/c art. 17, inciso XI, § 6º da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzidos.

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

...
XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;

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

...
XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.

...
§ 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.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

Redação originária, efeitos até 21/12/17:

“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

...”

Embora tenha havido mudança na redação do § 6º, a explicitação do cálculo teve caráter

meramente explicativo, dada a complexidade do cálculo requerido.

Por sua vez, a metodologia defendida pelo Sujeito Passivo peca por não inserir o ICMS pleno no cálculo do imposto relativo a toda a operação de aquisição, mas apenas no cálculo do ICMS-Difal, o que resulta numa desoneração parcial da operação, sem sustentação na lei e na Constituição Federal.

De fato, a inserção do imposto na própria base de cálculo é princípio geral do microsistema do ICMS, conforme art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, abaixo reproduzido:

“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;
...”

Sendo princípio geral, não há exceção a essa metodologia de apuração do ICMS, diferentemente do que defende o Sujeito Passivo, o qual pretende ver a alíquota plena incidir apenas sobre a diferença de imposto, devida ao destino.

Ora, a expressa previsão do diferencial de alíquotas foi a técnica encontrada pelo legislador para uniformizar a tributação entre a Unidade Federada de origem e a do destino, de forma a evitar indevidas vantagens nas aquisições fora do estado, em detrimento dos fornecedores locais. Por isso, buscou-se complementar o imposto devido, atingindo a operação de aquisição na plenitude da sua dimensão valorativa. Não há, por isso, qualquer desconformidade da lei estadual com o sistema normativo constitucional brasileiro.

Esse é o entendimento da PGE/PROFIS, que teve oportunidade de examinar a questão, quando do exame do PAF 298620.0007/18-7, conforme referência feita pelo voto vencedor no Acórdão nº 0140-11-21-VD, em trecho que reproduzo abaixo.

“Da análise das razões recursais, comungo do entendimento exarado através do Parecer Jurídico da PGE/PROFIS no PAF nº 2986200007/18-7 de que não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, uma vez que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é parte componente do valor da operação e, consequentemente, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base impositiva provém do art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, premissa básica do ICMS, logo, como bem consignado no aludido Parecer, por uma imposição legal, obrigatoriamente, compõe a base de cálculo do ICMS, normal ou DIFAL, o valor do próprio tributo.”

Esta 1ª CJF já consolidou este entendimento, no julgamento do PAF 298929.0009/18-9, conforme ementa abaixo.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0074-11/21-VD. EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado apurou o ICMS devido a título de diferença de alíquotas, sem considerar que a base de cálculo deve ser constituída com o imposto por dentro. Infração 01 subsistente. ... Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.”

Nesse mesmo sentido foi a decisão no julgamento do PAF 206833.0004/19-0, conforme ementa abaixo.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/21-VD. EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU

ATIVO IMOBILIZADO. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, visto que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é componente do valor da operação e, em consequência, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base impositiva provém do art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, premissa básica do ICMS. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.”

Diante do exposto, Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Ex-positis, NEGOU PROVIMENTO a ambos os recursos.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Com o devido respeito, ousou divergir do Consº Relator, apesar do louvável voto proferido.

A infração em discussão diz respeito à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo. A Junta considerou a autuação procedente por entender que a recorrente não observou a metodologia de cálculo correta, nos termos do inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96 com a redação que lhe deu a Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016. Os fatos geradores indicados ocorreram em 2016.

Entretanto, ao examinar o que consta dos autos bem como a decisão de primeiro grau, entendo ser necessária a sua reforma parcial, haja vista que, em verdade, a metodologia efetivamente aplicada somente foi estabelecida pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, que alterou a redação do § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 22/12/17, ou seja, de eficácia posterior aos fatos geradores.

É que, conforme tenho me manifestado em julgamentos anteriores sobre o tema, a metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas previsto no art. 17, XI da Lei sofreu alterações ao longo do tempo, conforme quadro abaixo:

Redação original, vigente até 31/12/2015	Redação do inciso XI alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, vigente a partir de 01/01/2016	Redação do § 6º alterada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, vigente a partir de 22/12/2017
Art. 17. A base de cálculo do imposto é: ... XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, <u>o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.</u> ... § 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.	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, <u>devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.</u> ... § 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.	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, <u>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.</u>

Tem-se, com isso, que o cálculo do diferencial de alíquotas previsto no inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96 possui três metodologias distintas a serem observadas de acordo com a data de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Senão vejamos:

Até 31/12/2015	Entre 01/01/2016 e 21/12/2017	A partir de 22/12/2017
-----------------------	--------------------------------------	-------------------------------

ICMS destino = BC x (ALQ intra – ALQ inter)	ICMS destino = BC / [100 – (ALQ intra – ALQ inter)/100] x ALQ intra – ICMS origem	$V_{oper} = BC / (100 - ALQ_{inter} / 100)$ $BC2 = V_{oper} / (100 - ALQ_{intra} / 100)$ $ICMS_{destino} = BC2 \times ALQ_{intra} - ICMS_{origem}$
---	---	--

Diante disso, torna-se necessário reconhecer que a metodologia de cálculo do diferencial de alíquota observará a legislação vigente à época do fato gerador, conforme *caput* do art. 144 do CTN, considerando ainda que a modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente se aplica a fatos geradores posteriores à sua introdução (art. 146 do CTN), de maneira que o lançamento não poderia ser realizado aplicando a nova metodologia aos fatos geradores a que se refere.

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso ordinário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206900.0003/19-9, lavrado contra **FERROVIA CENTRO-ATLÂNTICA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 347.084,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros (as): Anderson Ítalo Pereira, Valdirene Pinto Lima e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE
(Recurso Voluntário)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS