

PROCESSO	- A.I. Nº 298929.0010/19-5
RECORRENTE	- VIAÇÃO JEQUIÉ CIDADE SOL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0150-05/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 16.07.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/24-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA USO E CONSUMO E INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Após expor todos os fundamentos recursais, o sujeito passivo apresentou cópias de documentos de arrecadação e respectivas autenticações de pagamento, nos quais está destacada a título de especificação da receita *“ICMS COMPLEM. ALIQ-USO/CONSUMO ATIVO FIXO”*, com o Código de Receita nº 0791. O contribuinte comprovou o pagamento de parte do valor devido. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 5ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0150-05/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 12/12/2019 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 140.902,37, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim discriminada na instância originária:

“Infração 01 – 06.01.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento. Ocorrência verificada nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Exigência fiscal acrescida da multa de 60%. Enquadramento Legal da Infração: Art. 4º, XV, da Lei 7.014/1996 c/c com o art. 305, § 4º, inciso III, “a” do RICMS. Enquadramento legal Multa: Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/1996.

Documentos que compõem a peça de lançamento: Relatório de DIFAL recolhimento a menor em função de erro na base de cálculo – 2015 e 2016, Termo de Início de Fiscalização e Termo de Intimação. Juntadas também ao PAF planilhas eletrônicas em mídia digital – CD (docs. fls. 06/16)”.

A JJF apreciou a lide no dia 20/07/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, de forma não unânime, nos seguintes termos (fls. 129 a 140):

“VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência relacionada à falta de recolhimento do ICMS DIFAL (diferença entre as alíquotas internas e interestaduais) na aquisição de mercadorias de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento e para integração no ativo fixo da empresa, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

A exigência fiscal em exame alcançou os fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2015 e 2016.

O contribuinte suscitou nulidades do Auto de Infração. Pediu a realização de nova revisão fiscal, por Auditor estranho ao feito, por considerar que as diligências executadas pelos autuantes não se mostraram satisfatórias para o desenlace das questões contestadas na peça defensiva, especialmente no que se refere à metodologia de cálculo do imposto empreendida pelas autoridades fiscais.

O pedido de nulidade concentrou-se no argumento empresarial de que as planilhas apresentadas pela Auditoria, geradas a partir das revisões determinadas por esta 5ª JJF, se revelaram, na avaliação defensiva, “ininteligíveis, confusas e incompletas”.

Ocorre que a defesa a partir do levantamento fiscal originário do Auto de Infração, cuja cobranças do ICMS está sustentado em planilha de mesma configuração, apresentou a sua contestação, seguindo a metodologia de cálculo desenvolvida na ação fiscal, com exclusão do ICMS incidente na operação ocorrida na unidade federada de origem e a posterior inclusão do ICMS na base imponível do ICMS-DIFAL devido ao Estado da Bahia. Em seguida a impugnante apresentou os valores que entendeu serem os devidos, quantificados em R\$ 29.977,63, conforme planilha inserida nos autos à fl. 28. Ainda na fase de defesa, o sujeito passivo promoveu o pagamento dos valores reconhecidos, fato atestado pelos Relatórios do sistema interno da SEFAZ-Ba, juntados às fls. 127 a 128 deste PAF.

Rejeito a preliminar de nulidade considerando que a defesa compreendeu perfeitamente do que foi acusada empresa, procedendo ao recálculo na peça defensiva do imposto que reconheceu ser devido, seguindo a mesma metodologia de apuração do ICMS-DIFAL adotada pelas autoridades fiscais. Inexistiu, portanto, prejuízo processual ao contribuinte visto que o lançamento fiscal e subsequente revisão do feito, empreendidas pelos autuantes, não incorreram em ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

Também não se identifica aqui a necessidade de remessa dos autos para a realização de novas diligências vez que a Auditoria, na fase de informação fiscal, e o contribuinte, por ocasião da defesa, apresentaram os cálculos que entendem serem os corretos e aplicáveis na apuração do ICMS-DIFAL.

Por sua vez, o colegiado desta 5ª JJF, em homenagem aos princípios do contraditório e da verdade material, converteu o PAF em diligência aos autuantes no sentido de que fossem apresentados nos autos, com maior detalhamento e em notas explicativas, os cálculos que resultaram na redução do imposto lançado de R\$ 140.902,37 para R\$ 130.461,99, concedendo ao contribuinte, na sequência, a oportunidade de contraditar as apurações efetuadas pelas autoridades fiscais, o que foi feito conforme Termo de Intimação inserido à fl. 110.

Em notas explicativas os autuantes elucidaram que as reduções de valores promovidas no Auto de Infração decorreram da consideração de créditos de ICMS que mesmo sem destaque na NF da operação de origem foram deduzidos por se referir a imposto de competência de outra unidade federada, seguindo o entendimento da DITRI de que não cabe ao Estado da Bahia exigir tributo que diz respeito a outra esfera de competência. Este entendimento, do ponto vista jurídico, está correto e não merece qualquer reparo.

Houve também ajustes nos valores informados a título de crédito fiscal pelo contribuinte, resultando na diferença de R\$ 10.440,38, deduzida da cobrança originária, cujos números foram apresentados na tabela inserida à fl. 69 dos autos. O sujeito passivo foi cientificado dessa revisão.

Frente ao cenário acima exposto, é fato incontrovertido neste processo que o contribuinte autuado se encontrava em ónus de pagamento do ICMS-DIFAL nos períodos mensais objeto da autuação. Se corretos ou não os cálculos desenvolvidos pela Auditoria e pela deficiente é questão a ser enfrentada mais à frente, no exame de mérito.

Passemos então a abordar o único ponto controvertido de mérito deste processo relacionado à metodologia de apuração e quantificação do imposto.

A nosso ver a metodologia de cálculo aplicada pelos autuantes e pela defesa estão incorretos, considerando as disposições do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (meses dos exercícios de 2015 e 2016).

Estabelece a Lei do ICMS do Estado da Bahia, no 4º, inc. XV, que o fato gerador do imposto se verifica no momento 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.”

Ao disciplinar a base de cálculo para essa hipótese de incidência o legislador baiano positivou na norma legal os seguintes comandos:

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

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

Para o caso em exame a regra da base imponível segue as disposições vigentes até 21/12/2017, sem a inclusão do ICMS por dentro da base de cálculo. Os fatos geradores do Auto de Infração, conforme já frisado linhas acima, ocorreram nos exercícios de 2015 e 2016.

A regra posterior, que passou a prever a exclusão do imposto da operação de origem e a subsequente inclusão do tributo incidente no destino (cálculo por dentro) para a quantificação do ICMS DIFAL devido ao Estado da Bahia, foi inserida no ordenamento jurídico somente a partir de 22/12/2017, produzindo efeitos até 30/12/2021, em razão da alteração promovida pela Lei nº 13.816/2017. Essa alteração legislativa ao modificar a metodologia de cálculo do imposto resultou em aumento da carga tributária, que não pode ser aplicada a este Auto de Infração em razão da irretroatividade da lei que promove majoração de tributo. A irretroatividade da lei que aumenta tributo é princípio constitucional que está positivado no art. 150, inc. III, alínea “a” da Carta Magna brasileira.

Importante destacar, que em momento posterior, o legislador baiano, por meio da Lei nº 14.415, de 30/12/21, efeitos a partir de 31/12/21, voltou a adotar a regra da base imponível do DIFAL que não prevê o cálculo por dentro do ICMS a ser recolhido ao Estado da Bahia, restabelecendo a metodologia de apuração do imposto que era adotada antes da Lei nº 13.816/2017.

Exatamente em razão da impossibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 13.816/2017, esta relatoria encaminhou o processo em retorno aos autuantes, por meio de diligência, para que o ICMS-DIFAL não recolhido pelo sujeito passivo fosse recalculado seguindo a metodologia de apuração da base imponível vigente até 29/12/2017, de acordo com a redação originária da Lei nº 7.014/96, que resultou nos demonstrativos em formato eletrônico que foram encartados no CD (mídia digital) juntado aos autos à fl. 76, cujo inteiro teor foi encaminhado ao contribuinte via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), conforme atesta o Termo de Intimação inserido à fl. 110.

Além da metodologia de cálculo indevidamente aplicada pela Auditoria e pela defesa, o contribuinte também promoveu à redução do imposto por ele apurado através da dedução do ICMS que não foi por ele recolhido juntamente com os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição dos bens e mercadorias destinados a uso e consumo e para integração no ativo fixo do estabelecimento. Conforme documentado na planilha juntada a fl. 28 dos autos, que compõe a peça de defesa, a dedução efetuada pelo contribuinte no valor de R\$ 98.657,69, a título de ICMS recolhido, é indevida, considerando que o sujeito passivo estava omissivo de pagamento do ICMS DIFAL nos meses objeto da autuação.

Considerando o acima exposto os valores efetivamente devidos do ICMS DIFAL são os apurados na última diligência, conforme Demonstrativo abaixo, correspondente à coluna “Valor do ICMS DIFAL normal, sem a adoção da técnica de incluir o imposto na sua própria base de cálculo:

[Planilha de fl. 135: valor apurado de R\$ 101.188,89].

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo os valores recolhidos pelo contribuinte serem objeto de homologação pela autoridade fiscal competente.

VOTO DIVERGENTE

Maxima permissa venia do cuidadoso voto do eminente Relator, traço entendimento diverso daquele encampado pela maioria, apenas respeitante à infração 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 2015 a dezembro de 2016. 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 eminente 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 do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

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 do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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. “

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. “

(...)

§ 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 se chegar ao cálculo da diferença entre a alíquota interna (agora embutida na sua base) e a alíquota interestadual (retirada da base para não haver excesso de tributação).

Este movimento aritmético já existia desde a Constituição Federal, passando pelas diretrizes espelhadas na LC 87/96.

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 o seu nascêncio, 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 da auditoria 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 PARCIAL da infração sob comento, apenas naquilo em que a auditoria concordou em retirar”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 170 a 174, no qual argumenta que, em sede defensiva, apresentou os detalhes e as minúcias dos equívocos cometidos pelo Fisco.

O relator de Primeira Instância, ao se pronunciar, havia dito que a dedução efetuada pelo contribuinte no valor de R\$ 98.657,69 era indevida, por se encontrar omissão no pagamento da DIFAL, o que não é verdade, conforme os comprovantes de recolhimento de fls. 176 a 191.

Não questiona a quantia que a JJF considerou como devida, de R\$ 101.188,89, mas requer que sejam deduzidos do lançamento os montantes comprovadamente pagos (fls. 176 a 191).

Diz não compreender como o Fisco impôs exigência tributária sem considerar os totais efetivamente recolhidos, constantes dos documentos de arrecadação e dos sistemas de informática da SEFAZ.

Requer seja o Auto de Infração julgado parcialmente procedente, após a consideração das cifras no importe de R\$ 98.657,69.

VOTO

Este lançamento de ofício foi lavrado sob a acusação da falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

O Voto divergente propõe a exigência de valor maior do que aquele contido no Voto vencedor, respectivamente, R\$ 130.349,20 e R\$ 101.188,89. Por isso, seus fundamentos e conclusões não podem ser levados em consideração, por se estar a tratar de Recurso Voluntário, no qual a situação do contribuinte não pode ser agravada, ao contrário do que ocorreria se Recurso de Ofício fosse.

Muito bem, após expor todos os fundamentos citados no Relatório supra, parte integrante e inseparável do Acórdão, o Voto condutor colacionou uma planilha à fl. 135, com o valor devido de R\$ 101.188,89.

Entretanto, às fls. 176 a 191, o sujeito passivo apresentou cópias de documentos de arrecadação e respectivas autenticações de pagamento, nos quais está destacada a título de especificação da receita “*ICMS COMPLEM. ALIQ-USO/CONSUMO ATIVO FIXO*”, com o Código de Receita nº 0791.

Com isso, o recorrente logrou êxito em demonstrar o recolhimento de R\$ 98.807,69, importe que deve ser deduzido da autuação do seguinte modo:

MÊS/ANO	VALOR JULGADO (R\$)	VALOR PAGO (R\$)	VALOR EXIGÍVEL (R\$)
jan/15	R\$ 3.065,81	R\$ 3.065,82	
fev/15	R\$ 5.267,19	R\$ 4.798,88	R\$ 468,31
mar/15	R\$ 3.590,24	R\$ 3.490,94	R\$ 99,30
abr/15	R\$ 6.547,27	R\$ 6.481,53	R\$ 65,74
mai/15	R\$ 4.116,50	R\$ 4.116,51	
jun/15	R\$ 4.380,28	R\$ 4.177,49	R\$ 202,79
jul/15	R\$ 3.107,39	R\$ 2.445,16	R\$ 662,23
ago/15	R\$ 4.318,30	R\$ 4.188,30	R\$ 130,00
set/15	R\$ 3.220,15	R\$ 3.702,15	
out/15	R\$ 4.047,68	R\$ 4.047,69	
nov/15	R\$ 3.775,68	R\$ 3.775,69	
dez/15	R\$ 3.895,95	R\$ 3.501,48	R\$ 394,47
jan/16	R\$ 4.723,64	R\$ 4.424,24	R\$ 299,40
fev/16	R\$ 2.923,59	R\$ 2.828,52	R\$ 95,07
mar/16	R\$ 3.999,70	R\$ 3.999,70	R\$ -
abr/16	R\$ 1.632,35	R\$ 1.818,02	
mai/16	R\$ 7.555,30	R\$ 3.631,69	R\$ 3.923,61
jun/16	R\$ 2.591,44	R\$ 2.678,13	
jul/16	R\$ 1.386,92	R\$ 1.541,39	
ago/16	R\$ 2.377,08	R\$ 2.636,28	
set/16	R\$ 2.876,02	R\$ 3.013,53	
out/16	R\$ 6.382,95	R\$ 7.061,58	
nov/16	R\$ 7.422,53	R\$ 8.614,53	
dez/16	R\$ 7.984,93	R\$ 8.768,44	
TOTAL	R\$ 101.188,89	R\$ 98.807,69	R\$ 6.340,92

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a homologação dos valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298929.0010/19-5, lavrado contra **VIAÇÃO JEQUIÉ CIDADE DO SOL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 6.340,92, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2024.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS