

PROCESSO - N. F. Nº 298620.0008/19-1  
NOTIFICADO - TAM LINHAS AÉREAS S.A.  
NOTIFICANTE - LUIZ CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - - INTERNET 13/05/2024

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF Nº 0087-02/24NF-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. AQUISIÇÕES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A autuada deixou de escriturar notas fiscais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, onde é devido o ICMS a título de diferença de alíquotas contestando os dispositivos legais que consideram que a base de cálculo do DIFAL deve ser constituída com o imposto por dentro. A base de cálculo do ICMS-DIFAL é o valor da operação ou prestação na unidade de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrarem a base de cálculo, conforme o inc. XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, resultando no imposto a pagar determinado pelo § 6º do mesmo dispositivo legal. O autuante acolheu o argumento da defesa quanto a desconconsideração do crédito fiscal das mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, cujos remetentes são optantes do Simples Nacional e refez os cálculos. Afastada a nulidade suscitada. Infração subsistente. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

A presente Notificação Fiscal – Fiscalização de Estabelecimento, foi lavrada em 27/09/2019, e exige o ICMS no valor de R\$ 12.377,68, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pelo cometimento da **Infração – 06.05.01**: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos períodos de janeiro a dezembro de 2018.

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

Às fls. 16 a 24, consta apensada impugnação patrocinada pelo Advogado da notificada, na qual, inicialmente disse ser tempestiva, descreveu os fatos destacando que embora tenha recolhido o diferencial de alíquotas devido ao estado da Bahia decorrente das aquisições ocorridas em 2018, o Auditor Fiscal majorou a base de cálculo do imposto de forma inconstitucional para efetuar o presente lançamento.

Promete demonstrar que a Notificação é nula, vez que a mesma não indica os dispositivos legais

que autorizariam a utilização da base de cálculo tida como correta pelo Fiscal, fato que ocasionou cerceamento de sua defesa.

Diz também ser inconstitucional a forma utilizada para o cálculo do imposto com a aplicação da base de cálculo dupla do ICMS, por não haver amparo legal para tal, o que ofende aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Acrescenta que no cálculo realizado pelo Fiscal, o tributo apurado com a alíquota interestadual não foi subtraído do tributo calculado a título de diferencial de alíquotas, visto que os remetentes são optantes do Simples Nacional e assim não destacaram o ICMS. Entretanto, sendo a alíquota interestadual fixada pelo Senado Federal e a interna de 18%, não há necessidade de destaque para a redução do ICMS recolhido ao estado de origem, devendo-se aplicar a alíquota interestadual vigente para apurar o valor a ser deduzido.

Argui nulidade da Notificação Fiscal em razão do cerceamento de defesa, com base no art. 18, inc. IV do RPAF/99, tendo em vista que não foi indicada a lei autorizativa da majoração da base de cálculo, matéria essa reservada à lei complementar, nos termos do art. 146, inc. III, alínea “a” da Constituição Federal.

Acrescenta que nenhum normativo autoriza o método adotado pela Fiscalização e reproduz o art. 155, § 2º, inc. VII, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, assim como o inc. VII, decorrente da Emenda Constitucional nº 87/2015, para ressaltar que em nenhum dos dispositivos citados há previsão da base de cálculo diversa para apuração do ICMS-DIFAL, devendo, portanto, ser aplicada em ambos a mesma base de cálculo, ou seja, o valor constante na nota fiscal.

Ressalta que o preço a ser considerado para o cálculo do ICMS-DIFAL deve ser o constante na nota fiscal, único praticado na saída interestadual destinado ao consumidor final, a assim conclui que a fórmula utilizada está incorreta conforme explica a forma que considera correta : **(a)** Valor da nota fiscal (já com o ICMS por dentro): R\$ 1.000,00; **(b)** Alíquota interestadual: 7%; **(c)** Alíquota interna: 18%; **(d)** Diferencial de alíquotas: 11%; **(e)** Valor do ICMS origem: R\$ 70,00; e **(f)** Valor do ICMS destino: R\$ 110,00

Destaca que no caso, foi considerada a mesma base de cálculo do ICMS do destino e da origem, o que diz ser lógico, pois não pode haver duas bases de cálculos distintas para a mesma operação, seja por ausência de previsão legal, seja por violação ao princípio da capacidade contributiva.

Cita a decisão do Supremo Tribunal Federal no ARE 642222 AgR da relatoria do Ministro Roberto Barroso no qual foi consolidado o entendimento de que a base de cálculo do imposto deve ser a decorrente da saída da mercadoria, ou seja, a constante na nota fiscal.

Observa que no Anexo 1 da Notificação o Fiscal manteve na coluna “*ICMS (B)*” zerada, não subtraindo o ICMS interestadual devido ao estado de origem, sobre o qual a Bahia não pode cobrar ou incluir na base de cálculo, ainda que não tivesse sido recolhido.

Pontua que diversos fornecedores são optantes do Simples Nacional, que não destacam o ICMS nas notas fiscais, fato que não autoriza o estado da Bahia em cobrá-lo.

Explana que a alíquota interestadual é fixada pelo Senado Federal, conforme art. 155, § 2º, inc. IV da Constituição Federal, sendo que o ICMS-DIFAL resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, não importa se o remetente goza de benefício fiscal e recolhe o imposto com uma alíquota menor para o estado de origem das mercadorias.

Repisa que o método de cálculo utilizado pelo Fiscal resultou em cobrança indevida e exemplifica o cálculo para a nota fiscal nº 003.828, a primeira listada no Anexo 1: **(a)** Valor da operação: R\$ 5.718,20; **(b)** ICMS destacado (alíquota de 7%): R\$ 400,27; **(c)** Exclusão do ICMS da operação interestadual da base de cálculo, considerando o imposto destacado na nota fiscal: R\$ 5.718,20 menos R\$ 400,27 igual a R\$ 5.317,93; **(d)** Valor da operação sem o ICMS da operação interestadual: R\$ 5.317,93; **(e)** Base de cálculo do ICMS-DIFAL, considerando a alíquota interna de 18%: R\$ 6.485,28 =  $[R\$ 5.317,93 / (1 - \text{alíquota interna})] = R\$ 5.317,93 / 0,82$ ; **(f)** Cálculo do ICMS-DIFAL

considerando a alíquota interna de 18%: (R\$ 6.485,28 x 18%) – (R\$ 5.718,20 x 7%); e (g) Valor a ser recolhido ao estado de destino: (R\$ 1.167,35 – R\$ 400,27 = R\$ 767,08).

Conclui que o cálculo do Fiscal resultou em R\$ 767,08, subtraindo o que foi recolhido, o valor correto seria R\$ 138,08 e não R\$ 538,35.

Repisa que na planilha elaborada pelo Fiscal, estando o campo “ICMS (B)” zerado o “DIFAL A RECOLHER” sofre tal impacto pois, não subtrai o ICMS calculado pela alíquota interestadual.

Pontua que desconsiderar o ICMS interestadual ofende a capacidade contributiva, o princípio da legalidade e torna o estado da Bahia incompetente para cobrar a parcela do imposto, razão pela qual o lançamento deverá ser anulado.

Espera o provimento da impugnação e o cancelamento integral da Notificação Fiscal, seja por flagrante nulidade ou por improcedência no mérito.

Protesta pela posterior juntada de procuração, nos termos do art. 5º, § 1º da Lei nº 8.906/94 e requer que todas as intimações referentes ao processo sejam enviadas ao endereço da sede da empresa, sob pena de nulidade, bem como ao seu representante cujo endereço indica.

O Auditor Fiscal às fls. 29 e 30, prestou a informação fiscal, na qual reproduziu a infração, as alegações da notificada e afirmou que a base de cálculo do ICMS-DIFAL foi avaliada de acordo com a Lei nº 7.014/96, conforme art. 4º, incisos XV e XVI e art. 17, inc. XI, todos reproduzidos.

Com relação a arguição da defesa referente a desconsideração do crédito fiscal do ICMS nas aquisições de contribuintes optantes do Simples Nacional, refez as planilhas, fls. 31 a 33, incluindo o ICMS interestadual e a acatou o argumento da defesa, restando devido o valor de R\$ 4.414,19, conforme demonstrativo “DIFAL não Recolhido – 2018”, fls. 31 a 33.

Espera que a Notificação seja julgada parcialmente procedente.

No processo instrutório foi observado que na informação fiscal foram aduzidos fatos novos e anexados aos autos novos levantamentos, portanto o órgão preparador deveria dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18 do RPAF/99.

Assim, os membros da 2ª JJF, decidiram em 19/06/2020, converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que a notificada fosse intimada a tomar conhecimento da informação fiscal e do novo demonstrativo.

Em cumprimento a diligência, a IFEP Serviços, intimou a notificada para tomar ciência da informação fiscal e do novo demonstrativo, através de mensagem postada no DT-e em 25/11/2020, fl. 51, sem que a mesma tenha se manifestado após transcorrido o prazo concedido.

Participou da sessão de julgamento o representante da empresa Dr. Douglas Stelet Ayres Domingues OAB/RJ 198.453, que apenas acompanhou o julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Versa a presente Notificação Fiscal sobre uma infração imputada a contribuinte inscrito no CAD-ICMS na condição Normal, que apura o imposto no regime de conta corrente fiscal e explora a atividade econômica principal de transporte aéreo de passageiros regular, e secundariamente a de manutenção e reparação de aeronaves, exceto a manutenção na pista, limpeza de aeronaves na pista e transporte aéreo de carga.

Verifico que o lançamento contém o nome, o endereço e a qualificação do sujeito passivo; o valor do tributo e da penalidade, com indicação dos acréscimos tributários incidentes, demonstrados segundo as datas de ocorrência e em função da natureza dos fatos; a indicação dos



dispositivos da legislação infringidos; a intimação e o prazo para apresentação de impugnação pelo contribuinte, de forma que atende ao que prevê o art. 51 do RPAF/99.

Constam no processo o Termo de Início de Fiscalização, fl. 07, cientificando o contribuinte do início da ação fiscal, assim como os demonstrativos elaborados de forma clara e precisa, fls. 04 a 06, além de gravados em mídia – CD, fl. 10, entregues ao contribuinte quando da cientificação da lavratura da Notificação Fiscal, ocorrida em 07/10/2019, conforme Aviso de Recebimento dos Correios – AR, fls. 12 e 13, circunstâncias que permitiram o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório.

A notificada arguiu nulidade do lançamento, por entender que não foram apontados os dispositivos legais que autorizam a utilização da base de cálculo conforme procedeu o Auditor Fiscal autuante, fato que implicaria no cerceamento ao direito de defesa.

Argumentou também ser inconstitucional o que denominou de “*base de cálculo dupla do ICMS*” bem como ilegal, por não existir lei que autorize a sua utilização, fato que entende ofender ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva.

Cabe inicialmente abordar a arguição de nulidade suscitada, que deve ser rejeitada, tendo em vista que as irregularidades apontadas no lançamento foram claramente descritas, permitindo a perfeita cognição por parte do sujeito passivo, o qual exerceu seu direito de defesa com os argumentos que entendeu suficientes para elidir a infração.

Ademais, foram indicados os dispositivos da Lei nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS vigente à época dos fatos geradores, em que se fundamentou o Fiscal para proceder ao lançamento. Ou seja, tendo o Fiscal indicado o dispositivo regulamentar, equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando em nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos fique evidente o enquadramento legal, pois assim estabelece o artigo 19 do RPAF/99.

Adicionalmente, registro que o demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal é de fácil compreensão, foi entregue ao contribuinte copiado em mídia digital – CD, fl. 10, onde foram relacionados todos os documentos fiscais, bem como a base de cálculo, o valor recolhido e o imposto a recolher, possibilitando a completa compreensão da metodologia e das fórmulas aplicadas, fato que permitiu a apresentação da defesa que abordou precisamente a infração, descabendo a alegação de cerceamento de defesa.

Quanto ao argumento da inconstitucionalidade dos dispositivos legais que nortearam o procedimento de cálculo do ICMS-DIFAL utilizado no lançamento, lembro que este órgão de julgamento administrativo está impedido de discutir a inconstitucionalidade de normas, assim como negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante o art. 167, incisos I e III do RPAF/99. Portanto, deixo de acatar a arguição de nulidade por incompetência legal do CONSEF, para discutir o argumento suscitado.

Ao adentrar no mérito, a defesa acusou o Fiscal de não ter considerado no cálculo do ICMS-DIFAL exigido, o imposto decorrente da aplicação da alíquota interestadual, por se tratar de remetentes optantes do Simples Nacional, que não destacam o ICMS nas notas fiscais de remessa das mercadorias.

O autuante, quando prestou a informação fiscal, acatou o argumento da defesa e refez os demonstrativos subtraindo o ICMS a título de crédito fiscal, de forma que o valor da exação passou a ser R\$ 4.414,19.

Nos novos demonstrativos restou evidente que o lançamento se deu em razão da constatação de recolhimento a menos do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições de mercadorias em operações interestaduais e destinadas a consumo do estabelecimento, observando os valores das parcelas da base de cálculo que deixou de ser oferecida à tributação pelo contribuinte, em razão de sua interpretação na definição desta base de cálculo do imposto.

A tese defensiva tem como fulcro o argumento de que a exação está fundada em premissas equivocadas que afrontariam a legislação, por ausência de lei complementar específica tratando do diferencial de alíquotas que valide a hipótese de incidência pretendida pela Lei nº 13.373/15, que alterou o método de apuração do ICMS nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto.

A Constituição Federal no seu art. 155, § 2º, inc. VII, trata especificamente da tributação do diferencial de alíquota, cuja redação do inc. VII foi dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)*

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.*

A Lei nº 7.014/96 instituiu a exigência no Estado da Bahia, alterando a redação do art. 2º, inc. IV, pela Lei nº 13.373/2015:

*Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)*

*IV- as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto.*

A base de cálculo do imposto exigido está prevista no art. 17, inc. XI, do citado diploma legal, cuja redação foi dada pela Lei nº 13.373/15, que recepcionou a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, modificando parte dos dispositivos da Lei nº 7.014/96:

*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.*

A norma legal está regulamentada no art. 305, § 4º, incisos III e V do RICMS/2012, *in verbis*:

*Art. 305. No regime de conta corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

*§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher: (...)*

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*

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

*V- o valor do imposto devido ao Estado da Bahia correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual decorrente de operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado em outra unidade da federação.*

Este último inciso foi acrescentado ao § 4º do art. 305 pelo Decreto nº 16.738/2016, com efeitos a partir de 01/01/2016.

Quanto ao argumento da defesa da inexistência de lei complementar para tratar do diferencial de alíquotas, condição que considera indispensável, pois, somente uma lei complementar poderia definir as normas gerais em matéria tributária e alteração da base de cálculo do imposto, não merece acolhimento, pois o ICMS-DIFAL, encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal, art. 155, § 2º, incisos VII e VIII.

Ademais, lembro que art. 24, § 3º da Constituição Federal, estabelece que inexistindo lei federal sobre normas gerais, os estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Assim, no caso em análise, resta demonstrado pelos dispositivos legais transcritos, que a base de cálculo do ICMS-DIFAL é o valor da operação ou prestação na unidade de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrarem a base de cálculo, conforme o inc. XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, resultando no imposto a pagar determinado pelo § 6º do mesmo dispositivo legal.

O Auditor Fiscal acolheu o argumento da defesa quanto a desconsideração do crédito fiscal das mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, cujos remetentes são optantes do Simples Nacional.

Sobre essa questão, lembro que a regra adotada na Bahia, quando do cálculo do ICMS-DIFAL decorrente de aquisições de remetentes optantes do Simples Nacional, o valor da base de cálculo do imposto corresponderá ao valor do produto e deverá ser expurgado o imposto da alíquota do Simples Nacional. Em seguida, deverá ser acrescido o imposto da operação interna da Bahia, 18%, obtendo-se uma nova base de cálculo; e por fim, multiplica-se sobre a nova base de cálculo a alíquota interna e subtrai desse resultado o valor do imposto destacado na nota fiscal, de acordo com a alíquota interestadual de origem, tudo em observância ao que determina a Resolução CGSN nº 140/2018:

*Art. 58. A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional não fará jus à apropriação nem transferirá créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 23) (...)*

*§ 2º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo Simples Nacional, crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 23, § 5º).*

Portanto, acato a revisão procedida pelo Fiscal de forma que considero subsistente em parte a infração, conforme demonstrativo, fls. 31 a 33:

Data Ocorrência	Data Vigência	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/01/2018	09/02/2018	2.177,06	18,00	60,00	391,87
28/02/2018	09/03/2018	83,67	18,00	60,00	15,06
31/03/2018	09/04/2018	457,39	18,00	60,00	82,33
30/04/2018	09/05/2018	3.114,39	18,00	60,00	560,59
31/05/2018	09/06/2018	3.688,78	18,00	60,00	663,98
30/06/2018	09/07/2018	8.450,33	18,00	60,00	1.521,06
31/07/2018	09/08/2018	1.434,00	18,00	60,00	258,12
31/08/2018	09/09/2018	1.008,83	18,00	60,00	181,59
30/09/2018	09/10/2018	1.084,67	18,00	60,00	195,24
30/11/2018	09/12/2018	1.655,00	18,00	60,00	297,90
31/12/2018	09/01/2019	1.369,17	18,00	60,00	246,45
<b>Total</b>					<b>4.414,19</b>

Por fim, ressalto que as intimações do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato relativo ao presente feito, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, na forma do art. 108 do RPAF/99. Se assim, proceder não há nulidade de quaisquer atos processuais.

Por tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Notificação Fiscal.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº **298620.0008/19-1**, lavrada contra **TAM LINHAS AÉREAS S.A.**, devendo ser intimado o notificado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 4.414,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de abril de 2024.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO – JULGADOR