

**PROCESSO** - A. I. Nº 298576.0010/17-7  
**RECORRENTE** - MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0229-05/17  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07/02/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0003-11/19

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo. Não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99. Preliminares de nulidade afastadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 5ª JJF Nº 0229-05/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$399.726,64, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 06.05.01 - Deixado 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 e/ou uso e consumo do próprio estabelecimento, no valor total de R\$ 399.726,64, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

### VOTO

*Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.*

*O Auto de Infração, em lide, formaliza a exigência de ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou uso e consumo do próprio estabelecimento.*

*O autuado em nenhum momento contestou o levantamento efetuado pelo autuante de fls. 05 a 185, limitando-se a apresentar vasta fundamentação jurídica visando amparar seu entendimento de que LC 87/96 silenciou sobre a diferença de alíquota em operações interestaduais, e que a mencionada lei obedeceu aos ditames constitucionais. Considera que a legislação tributária baiana foi além do campo de incidência no qual poderia atuar, inclusive, no que tange a determinação da base de cálculo a ser adotada nas operações em lide.*

*Entretanto, não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determina o art. 167, I, do RPAF/99.*

*Ademais, os demonstrativos elaborados pelo autuante, que evidenciam o imposto devido, foram decorrentes de informações fornecidas pelo próprio autuado, e obedeceram ao que determina a legislação estadual, sobretudo o art. 17, inciso, XI, do RICMS/BA – Decreto nº 13.780/2012, que assim dispõe:*

*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.*

*Do exposto, e ainda ressaltando que o autuado não apontou especificamente qualquer erro material no levantamento realizado pela fiscalização, e estando o lançamento de acordo com a lei vigente, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

A Recorrente faz uma síntese da Lide onde traz que trata-se de Auto de Infração visando a cobrança de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL-ICMS) devidos pela aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento no exercício de 2016.

Traz que o Fisco Estadual entendeu que a Recorrente não observou o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, o qual determina que o DIFAL seja calculado mediante aplicação do próprio DIFAL na sua base de cálculo e não mediante aplicação da alíquota interestadual.

*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.*

*XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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;*

*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 Recorrente alega que demonstrou em sua Impugnação, que em decorrência deste regramento, a diferença entre as alíquotas não incide mais sobre a base de cálculo da operação interestadual, e sim o próprio DIFAL passa a ser incluído na base de cálculo do diferencial de alíquota.

Observa que o Estado da Bahia entende ser competente para determinar a base de cálculo do ICMS DIFAL e por isto adicionou na base de cálculo do DIFAL a própria diferença de alíquotas. Isso certamente decorre também da sua interpretação do art. 155, §2º, XII, 'i' da Constituição.

Assim, assevera que restou demonstrado que a autuação foi totalmente equivocada, na medida em que se pautou em dispositivo de lei claramente inconstitucional, pois:

- a) a inclusão do próprio DIFAL na sua base de cálculo depende de lei complementar, que inexistente;
- b) subsidiariamente, não há previsão constitucional para que o DIFAL incida sobre outra base que não a da operação interestadual;

Observa, em que pese todo o alegado, o acórdão, ora recorrido, ainda assim entendeu pela procedência do lançamento, afastando as argumentações da Recorrente, para confirmar o entendimento do fiscal, por entender que a Recorrente não teria apontado erro material no levantamento realizado pela fiscalização e que o lançamento estaria de acordo com a lei vigente.

Assevera ainda, que razões deduzidas pelo acórdão, em tudo semelhante às que constam no Auto de Infração, não merecem prosperar, pois a Recorrente em sua Impugnação demonstrou a impossibilidade da cobrança da forma como pretende o Estado da Bahia, argumentações essas que novamente se passa a demonstrar.

A Recorrente traz a ausência de lei complementar necessária à definição da base de cálculo, observando que a Constituição traz uma previsão genérica para a definição da base de cálculo por lei complementar para todos os impostos nela discriminados, bem como uma previsão específica para o ICMS.

Informa, que se a falta da lei complementar genérica prevista no art. 146 da Constituição pode abrir aos Estados a competência legislativa plena (art. 22, §3º da Constituição), o mesmo não se pode dizer da falta da lei complementar prevista no art. 155, §2º, XII, 'i' da Constituição. O dispositivo não prevê uma norma geral de direito tributário, mas sim norma específica de um imposto determinado, o ICMS.

Caso se admita que possa haver uma base de cálculo dupla nas operações interestaduais (como é o entendimento do Estado da Bahia), ela dependeria de prévia lei complementar.

E não há lei complementar que fixe de forma diferenciada a base de cálculo do imposto na entrada de bens destinados ao uso e consumo e ativo imobilizado em operações oriundas de outro Estado da Federação.

Informa ainda que a LC 87/96, que versa sobre o ICMS, desconhece a figura do diferencial de alíquotas, omitindo-se por completo em sua regulamentação. Basta ver que a entrada de mercadorias em operações interestaduais que destinem bens ao uso e consumo e ativo imobilizado não é definida como fato gerador do imposto em seu art. 2º. Se não há a definição do fato gerador, muito menos há na LC 87/96 a fixação da respectiva base de cálculo.

O dispositivo que fixa a base de cálculo e determina que o imposto a integre é o art. 13, §1º, I, que assim dispõe:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 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;*

Traz que o dispositivo é claro em se referir às hipóteses previstas no caput do art. 13, dentre as quais não se encontra a entrada de bens destinados ao uso e consumo e ativo imobilizado em operações oriundas de outro Estado da Federação.

Além disso, observa que o dispositivo refere-se expressamente ao “destaque” do imposto, com o que abrange unicamente as hipóteses em que o imposto que integra a base de cálculo é destacado na nota fiscal.

Informa que esse destaque ocorre nas notas fiscais emitidas quando da saída da mercadoria, ou nas hipóteses em que se demanda a emissão de nota fiscal de entrada, quando esta seja o elemento temporal do fato gerador, a exemplo da importação (art. 2º, § 1º, I da LC 87/96) ou da aquisição interestadual de energia elétrica (art. 2º, § 1º, I da LC 87/96).

Na inexistência de lei complementar específica que fixe a base de cálculo do ICMS na espécie aqui discutida, para fazer nela integrar o próprio imposto devido ao Estado de destino na entrada dos bens em questão, não é possível que a legislação estadual usurpe a tarefa especificamente atribuída pela Constituição à lei complementar e o faça por força própria.

Assim, traz que é daí a invalidade do art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015, por afronta ao art. 155, §2º, XII, 'i' da Constituição, editado sem embasamento em prévia lei complementar.

Subsidiariamente, traz a ofensa ao art. 155, §2º, XII, 'i' da Constituição, caso se entenda que o Estado da Bahia poderia instituir a base de cálculo aqui discutida mesmo na ausência da lei complementar, há que se considerar pela redação do dispositivo constitucional, é apenas “o montante do próprio imposto” que deve integrar a base de cálculo.

Observa que a operação autuada é interestadual e o imposto incidente na sua realização é aquele decorrente da alíquota interestadual. O art. 155, §2º, XII, 'i' da Constituição refere-se apenas ao

“próprio imposto” da operação, não distinguindo se esse imposto é devido ao Estado de origem ou ao Estado de destino.

Informa, se a operação é interestadual, seu “próprio imposto” deve ser aquele decorrente da alíquota interestadual, que vem destacado na nota fiscal para fins de controle (art. 13, §1º, I, da LC 87/96) e que, portanto, integra a base de cálculo da operação para todos os efeitos, quer para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem, quer para o cálculo do imposto devido ao Estado de destino.

Contudo, traz que ainda que o Estado da Bahia pretenda sustentar que o que deve integrar a base de cálculo é o “próprio imposto” a ele devido, melhor sorte não lhe assiste na sua pretensão de integrar à base de cálculo a alíquota interna prevista para a mercadoria.

Informa que nesse caso, a questão é saber qual o “montante do próprio imposto” devido ao Estado da Bahia, e que, portanto, deveria integrar a base de cálculo do imposto a ele devido a título de diferença de alíquotas.

Nesse caso, a Recorrente traz que a resposta é lógica e decorre diretamente do art. 155, §2º, VII da Constituição: é a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Portanto, apenas a alíquota resultante dessa diferença é que poderia integrar o próprio imposto devido pela diferença de alíquotas.

Logo, assevera que inexistente suporte constitucional para a presente autuação, pois a legislação na qual se fundamenta pretende fazer integrar, no próprio imposto ao Estado da Bahia em uma operação interestadual, o imposto que lhe é devido apenas nas operações internas, correspondente à alíquota interna.

Traz que quando a Constituição determina que a base de cálculo do ICMS vai ser integrada pelo “próprio imposto”, essa adição deve corresponder à diferença entre as alíquotas (que é o “próprio imposto” a ele devido na operação interestadual), e não a adição da alíquota interna, como fez o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015.

A Recorrente traz que assim, o Estado da Bahia somente pode considerar a alíquota interna como “próprio imposto” nos casos de operações internas.

Sendo assim, a base de cálculo válida para a exigência do DIFAL (diferença entre as alíquotas interna e interestadual) é o valor da operação interestadual, integrado pela alíquota interestadual, tal como destacada na nota fiscal que acoberta a operação.

Subsidiariamente, traz a Recorrente a incompetência do Estado da Bahia para fixar nova base de cálculo nas operações interestaduais, caso ultrapassados os argumentos acima, temos que a própria competência do Estado para fixar uma segunda base de cálculo, a que é exigida no presente Auto e mantida no acórdão, inexistente.

Informa que, no que toca ao ICMS devido pela diferença de alíquotas nas operações interestaduais, a Constituição traz um regramento próprio, que retira dos Estados de destino a competência para definir a base de cálculo do imposto, e também retira de ambos os Estados (de origem e de destino) a competência para estabelecer a alíquota que integrará a base de cálculo nas operações interestaduais.

Traz novamente o dispositivo constitucional que define o dever de pagar a diferença de alíquotas:

*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:*

*(...)*

*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;*

Informa que da parte em destaque fica claro que o único fator da obrigação tributária que recai na competência do Estado de localização do destinatário (destino) é a fixação da alíquota interna a ser utilizada na operação de subtração para com a alíquota interestadual, isso porque as alíquotas interestaduais são fixadas em Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 155, §2º, IV da Constituição, e atualmente se encontram nas Resoluções 22/89 e 13/2012, e o dispositivo nada dispõe sobre a fixação da base de cálculo por parte do Estado de destino.

Pelo contrário, ao se referir às “operações que destinem bens a consumidor final localizado em outro Estado” o dispositivo resume sua aplicação às operações de circulação de caráter interestadual. Este é o fato gerador previsto no dispositivo.

Se a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador, devendo com ele manter relação de coerência e pertinência, a única base de cálculo possível para uma operação interestadual de circulação de mercadoria é o valor dessa operação, ou seja, o valor atribuído ao negócio jurídico que promove a circulação da mercadoria de uma pessoa situada em um Estado para outra, localizada em outro Estado.

Disso se conclui que a única base de cálculo compatível com o dispositivo é a base de cálculo da operação interestadual, ou seja, o seu valor tal como previsto no art. 13, I da LC 87/96, ao qual se integra o imposto incidente na operação interestadual, qual seja, aquele devido pela incidência da alíquota interestadual.

O Estado que institui essa base de cálculo, obviamente, é o Estado no qual se considera ocorrida a operação de circulação, ou seja, o Estado no qual localizado o estabelecimento de onde a mercadoria dá saída, de acordo com a definição do art. 11, I, ‘a’ e art. 12, I da LC 87/96.

Informa que o Estado de destino não tem competência para definir a base de cálculo da operação interestadual, que se submete unicamente à LC 87/96 e à lei estadual do Estado de origem.

Traz que sua competência se resume à definição da alíquota interna para a mercadoria, instituindo um dos fatores de cálculo do imposto, utilizado para alcançarmos a “diferença” dela para com a alíquota interestadual. O dispositivo constitucional não permite que o Estado de destino avance sobre a base de cálculo da operação interestadual.

Assevera, informando que o que o Estado da Bahia faz é cindir o incindível, criando uma nova base de cálculo para a entrada do bem, como se o fato gerador pudesse ser decomposto em dois: um consistente na saída da mercadoria do Estado de origem e outro consistente na entrada do bem em território baiano. Aquele (saída) com a base de cálculo definida pelo Estado de origem, este (entrada) com a base de cálculo definida pelo Estado de destino.

Argumenta que não é assim, pois o fato gerador previsto no art. 155, §2º, VII da Constituição é apenas um no que toca às mercadorias: a operação interestadual de circulação de mercadoria, cuja base de cálculo é aquela prevista no art. 13, I da LC 87/96, à qual se integra o imposto incidente na operação interestadual (art. 13, §1º, I da LC 87/96), qual seja, aquele devido pela incidência da alíquota interestadual.

Portanto, conclui que a base de cálculo válida para a exigência da diferença entre as alíquotas interna e interestadual é o valor da operação interestadual, integrado pela alíquota interestadual, tal como destacada na nota fiscal que acoberta a operação.

Por fim, pede que diante dos fundamentos postos acima, requer seja recebido e devidamente processado o presente Recurso Voluntário, posto que preenchidos os seus requisitos legais, devendo ao final ser-lhe dado provimento para que seja reformado o acórdão recorrido e acatados os pedidos formulados pela Recorrente em sua Impugnação, seja julgado improcedente o lançamento declarando-se a insubsistência da cobrança do DIFAL nos termos em que exigidos

no Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Recurso Voluntário interposto pela recorrente, em razão do Acórdão da 5ª JF Nº 0229-05/17, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2017, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$399.726,64, em razão de ter deixado 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 e/ou uso e consumo do próprio estabelecimento, no valor total de R\$399.726,64, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Regularmente intimada, a Recorrente, inconformada com o julgamento realizado vem, por seu representante legal, às fls. 246/254, expor as razões que motivam seu Recurso Voluntário, inicialmente discorre sobre a autuação e o julgamento ora recorrido.

Inicialmente, verifico que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Diante disso, o fato de terem sido obedecidos os princípios e determinações legais por parte do autuante, o qual, ao formalizar o lançamento, indicou o sujeito passivo de forma correta, indicou o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicável à operação, sem que pairasse qualquer dúvida a respeito da matéria objeto do Auto de Infração.

O lançamento, da mesma forma, não foi feito sem embasamento legal, sequer partindo de qualquer premissa equivocada, ou se utilizando de qualquer artifício, sendo analisados os dados das operações e dos contribuintes nelas envolvidos.

A Recorrente, mesmo com toda a fundamentação dada pela autuante, entende que o Estado da Bahia não é competente para determinar a base de cálculo do ICMS DIFAL e por isto adicionou na base de cálculo do DIFAL a própria diferença de alíquotas. Alegando que Isso certamente decorre também da sua interpretação do art. 155, §2º, XII, ‘i’ da Constituição, que o Estado da Bahia não é competente para determinar a base de cálculo do ICMS DIFAL, afirmando que resta demonstrada que a autuação foi totalmente equivocada, na medida em que se pautou em dispositivo de lei claramente inconstitucional, pois:

- a) a inclusão do próprio DIFAL na sua base de cálculo depende de lei complementar, que inexistente;
- b) subsidiariamente, não há previsão constitucional para que o DIFAL incida sobre outra base que não a da operação interestadual;

Entendo os argumentos trazidos pela Recorrente, entretanto, não cabe a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determina o art. 167, I, do RPAF/99, *in verbis*:

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

Os demonstrativos elaborados pelo autuante, que evidenciam o imposto devido, obedeceram ao que determina a legislação estadual, sobretudo o art. 17, inciso, XI, do RICMS/BA – Decreto nº 13.780/2012, que assim dispõe, *in verbis*:

*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.*

Ante ao exposto, entendo que nada existe a ser modificado no julgamento recorrido, por isso ratifico integralmente o julgamento efetuado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal. Dessa forma voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado. Destarte, fica o auto PROCEDENTE, subsistindo a autuação no valor de R\$399.726,64, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298576.0010/17-7**, lavrado contra **MAGNESITA MINERAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$399.726,64**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de Janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR

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