

**A. I. N°** - 206960.0011/18-4  
**AUTUADA** - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A  
**AUTUANTES** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e DANTE GRISI  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 02.04.2019

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0034-05/19**

**EMENTA:** ICMS. DIFAL. TRANSFERÊNCIAS DE BENS DE CONSUMO. FATO GERADOR TRIBUTÁVEL E METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. Assiste razão ao lançamento que calcula o diferencial de alíquota retirando-se da base imponible da origem o montante do imposto da operação interestadual para depois se incluir o montante do imposto previsto para a operação interna, para então se calcular a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cumprido de início salientar, que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/09/2018, para exigir imposto no valor histórico de R\$60.918,16, acrescido da multa de 60%, em face da falta de pagamento de imposto resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, desdobrada em duas infrações, uma voltada para bens do ativo fixo, outra para a aquisição de materiais de uso e consumo.

Cobrança teve literalmente as seguintes acusações:

*Infração 1 – 06.01.01: 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.*

*Recolheu a menor Diferencial de Alíquota – DIFAL, referente Notas Fiscais de Entradas para o Ativo Fixo, em razão de alteração da base de cálculo do DIFAL, determinada no art. 17, inciso XI, da Lei Estadual nº 7014 (A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).*

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

Alude a fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro, maio, julho a outubro, todos de 2016.

*Infração 2– 06.02.01: 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 a consumo do estabelecimento.*

*Recolheu a menor Diferencial de Alíquota – DIFAL, referente Notas Fiscais de Entradas para Uso e Consumo, em razão de alteração da base de cálculo do DIFAL, determinada no art. 17, inciso XI da Lei Estadual nº 7014 (A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).*

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

No intuito de suportar a acusação tributária, os autuantes apensam, entre outros documentos, termo de início de fiscalização (fl. 08), termo de intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 09), planilha resumo da diferença de DIFAL devida (fl. 10), planilhas analíticas de cálculo da diferença da DIFAL, relacionada às aquisições de bens do ativo fixo (fls. 11/13), planilhas analíticas de cálculo da diferença da DIFAL, relacionada às aquisições de materiais de uso e consumo (fls. 14/20), e CDR contendo arquivos digitais das peças anexadas em mídia física (fl. 21).

Ciente do lançamento em 04.10.2018, contribuinte oferta impugnação em 30.11.2018, com registro no sistema de protocolo (fl. 29).

Anota, em primeiro lugar, ter sido a defesa manejada dentro do prazo legal.

Depois, registra que a autuação partiu do ponto de vista de que o cálculo da diferença de alíquota passe a ser realizado “por dentro”, de modo que o imposto seja incluído em sua própria base de cálculo, e não mais “por fora”, como até então era efetivado.

Declara que tal inovação ganhou força com o advento do Conv. ICMS 52/2017, que em suas cláusulas décima-segunda e décima-quarta trouxeram a nova metodologia de cálculo, tal qual feito pelo Estado da Bahia em sua legislação local.

Lembra que esta mudança proporcionou um aumento da base de cálculo e referido acordo interestadual teve parcialmente seus efeitos suspensos pelo STF, através de medida liminar concedida na ADIn 5866.

Referida suspensão – continua a autuada – fez com que a Secretaria Executiva do Confaz exarasse o Despacho 02/18, na mesma linha de suspensão dos efeitos jurídicos de algumas cláusulas do Conv. ICMS 52/2017, inclusive a décima-quarta.

Sustenta que o pronunciamento da Corte Máxima pode ter se estendido às normas estaduais que contemplaram a nova forma de se computar a base imponible do diferencial de alíquota, inclusive as baianas, mesmo que estas tenham sido publicadas antes da edição do mencionado Convênio.

Apresenta um quadro comparativo entre as regras sobre a matéria, contidas no Conv. ICMS 52/2017 e a Lei 7.014/96, onde se identifica similitude nas redações e identidade de propósitos para concluir ser ilegal a nova metodologia de cálculo implantada.

Noutro capítulo, pondera que a fixação da base imponible é matéria reservada à lei complementar, no caso a LC 87/96, haja vista o comando do art. 146 e, mais especificamente, do art. 155, §2º, XII, “i”, ambos da CF/88, de modo que a alteração feita por lei estadual viola o princípio da legalidade em sentido estrito em matéria tributária.

Em seguida, tece considerandos sobre a impossibilidade de acordo interestadual de ICMS - ou qualquer outra norma estadual - legislar sobre base de cálculo do tributo, para arrematar que qualquer mandamento que reipse o que o Conv. ICMS 52/2017 está em desacordo com o sistema constitucional em vigor.

Disposto em outro subitem, afirma que o cálculo “por dentro” faz majorar a tributação e não corresponde mais ao valor da operação, em dissintonia com o art. 13, I da LC 87/96.

De sorte que a base imponible da DIFAL, atentando-se para o valor da operação, deve se pautar na mesma base de cálculo do documento fiscal que acobertou a operação.

Elabora e exhibe um pequeno demonstrativo comparativo do cálculo “por dentro” e “por fora”, para acenar que aquela não mais espelhará o valor da operação.

Lembra que o crédito apropriável pelo adquirente é parcial nas aquisições de ativos, e vedado para as aquisições de materiais de consumo, trazendo onerações nos prejuízos suportados por aquele.

Pede, por fim, o cancelamento integral do auto de infração.

Entre outras peças, juntam-se na defesa documentos de representação legal (fls. 46/95) e réplicas de documentos já trazidos no auto de infração (fls. 96/118).

No seu informativo fiscal (fls. 123/126), também apresentado em mídia digital (fl. 127), os i. auditores fiscais ratificam a exigência e apontam que não houve mudança na lei complementar de normas gerais do ICMS, visto que o mandamento é no sentido de que o imposto estadual integra a sua base de cálculo, consoante enunciado no art. 13, §1º, do diploma legal citado, advertindo que “... na hipótese de venda para a região nordeste por estados do sudeste a carga tributária compreende a alíquota interna do estado destino, apurada mediante a inclusão do próprio ICMS na base de cálculo, de modo que o imposto resulte em valor nas mesmas bases que a realizada internamente no estado de origem” (sic; fl. 126).

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

## VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O presente lançamento cumpre com os requisitos de lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que a signatária da peça impugnatória possui poderes conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Não há anomalias processuais que comprometam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A irresignação do contribuinte está pautada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem a metodologia de cálculo prevista na lei estadual baiana, pelo fato dela não estar prevista na lei complementar de normas gerais do ICMS – a LC 87/96.

A discordância reside na metodologia empregada: do prisma da autuada, deveria ser aplicada diretamente a diferença de alíquota sobre o valor da operação de entrada, conforme demonstrado às fls. 41 e 42.

Assim, a trilha impugnatória parte do raciocínio de que se incorreu em erro ao retirar da base de cálculo originária – aquela que decorreu a saída na origem – o tributo correspondente à alíquota interestadual e, a partir daí, fazer embutir o tributo correspondente à alíquota interna para só agora se calcular a diferença de alíquota.

Pois bem.

Pelo visto, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, de sorte que não quedam divergências aritméticas dentro de cada metodologia empregada.

Portanto, a questão é meramente jurídica, isto é, saber qual a metodologia que encontra amparo da legislação e a partir de quando esta passou a prevalecer.

Vamos à análise.

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 impositiva, 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 imponible.

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 embutimento 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 redundaria 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 7.014/96 estabelece várias disposições relacionadas ao tema, nomeadamente nos arts. 17 a 23-C, sem com isso incorrer-se em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Antes disto, 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 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.***

**Nota:** *A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, **efeitos a partir de 01/01/16.***

(...)

**§ 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 que não deixa 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 imponible, 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 nova redação do inciso XI, atrás reproduzido, apenas aperfeiçoou um comando que já existia anteriormente. Era desnecessário até se fazer a alteração. Não obstante, o advento da Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, veio dar linhas objetivas ao modo de se encontrar a base imponible para cálculo do diferencial de alíquota, seguidas pelos i. autuantes.

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.

Na forma do sequenciamento abaixo, cabe expressar em números como a linha de raciocínio traçada no lançamento revela-se fiel à lógica da tributação prevista na Constituição Federal:

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 (20%, i.e., 18% + 2% de adicional de fundo de pobreza) na base imponible, basta dividir R\$880,00 por 0,80, cujo resultado dá R\$1.100,00. 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 (20%, valor agora já embutido na base), e o imposto equivalente à

alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).

5. Nestes moldes, R\$1100,00 multiplicados por 20%, é igual a R\$220,00 (imposto pela alíquota de 20%), 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\$100,00, **exatamente o valor encontrado pelo autuado no 1º cálculo mostrado às fls. 41 a 42, que não revela nada de absurdo.**

Logo, inexistiu o que o contribuinte chamou de “gross up” (sobrecálculo, em tradução livre), posto ser a forma de cômputo usada pelas autuantes a única aplicável para a cobrança do multicitado diferencial.

De seu turno, é de se registrar que nem por arrastamento as normas da lei baiana do ICMS pertinentes para o caso foram consideradas inconstitucionais na ADIn 5866, até porque, como bem salientado pela impugnante, a nova redação conferida ao art. 17, XI da Lei 7.014/96, veio bem antes dos comandos contidos no Conv. ICMS 52/2017, este sim, objeto da ação direta retro mencionada.

Por conseguinte, agiram com acerto as autuantes, ao adotarem a metodologia atrás explicada.

Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0011/18-4**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.918,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de Fevereiro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR