

**A. I. Nº** - 206833.0004/19-0  
**AUTUADO** - SIAN – SISTEMAS DE ILUMINAÇÃO AUTOMOTIVA DO NORDESTE LTDA.  
**AUTUANTE** - ROBERTO VICENTE MARUBAYASHI  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/08/2019

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0094-01/19

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** REPERCUSSÃO NA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. Infração 1 subsistente. **b)** DESTAQUE A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infrações 2 e 3 subsistentes. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTOS DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Infração 4 subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. O ICMS referente à diferença de alíquotas tem origem na própria Constituição Federal, artigo 155, § 2º, VII e VIII, sendo que a sua base de cálculo está adstrita à regra geral do referido imposto, ou seja, o montante do imposto integra a base de cálculo. Infração 5 subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/03/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$47.046,30, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) imputadas ao autuado:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS com repercussão na obrigação principal, no mês de julho de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.522,89, acrescido da multa de 60%;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de agosto e setembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$6.015,30, acrescido da multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, no mês de abril de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$343,20, acrescido da multa de 60%;
4. Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo dos seus funcionários, nos meses de janeiro a junho de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$13.158,89, acrescido da multa de 60%;
5. Deixou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$23.006,02, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: “*Houve recolhimento a menor do valor correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual referente à entrada de mercadoria, bem ou serviço para uso ou consumo do estabelecimento decorrente de erro na determinação da Base de Cálculo do Imposto. O erro decorreu por não integrar à base de cálculo o valor do ICMS do Estado da Bahia, após o*

*expurgo do imposto do Estado de origem da mercadoria/serviço, conforme determina o Art. 17, Inciso XI e Parágrafo 6º da Lei do ICMS nº 7014/96, cujo dispositivo entrou em vigor a partir de 01/01/2016”.*

O autuado apresentou defesa (fls. 42 a 44). Impugna exclusivamente a infração 5. Sustenta que referida infração não possui qualquer embasamento legal, pois, baseada em dispositivo legal que somente entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado.

Alega que o § 6º do artigo 17 da Lei nº 7014/1996, utilizado pelo autuante para fundamentar a infração, foi tão somente introduzido na legislação do ICMS do Estado da Bahia por meio do artigo 2º da Lei nº 13.816, de 21 de dezembro de 2017, enquanto o período objeto da autuação compreende o exercício fiscal de 2016. Reproduz o referido dispositivo legal.

Observa que uma Lei posterior não pode se aplicar a fatos geradores ocorridos anteriormente pelo princípio constitucional da irretroatividade, o que inclusive é obedecido pela referida Lei nº 13.816/2017, em seu artigo 9º, conforme redação que transcreve.

Acrescenta que além disso, não poderia uma Lei Ordinária majorar um tributo em oposição ao texto Constitucional.

Afirma que é o que ocorre no caso em questão, tendo em vista que a Fiscalização acusa que a empresa recolheu a menos a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual nos casos em questão, com base numa Lei Ordinária que impõe uma elevação de base de cálculo correspondente sem previsão no artigo 155, VII da Constituição Federal, que tão somente exige o recolhimento do imposto entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sem qualquer elevação da sua base de cálculo. Reproduz o aduzido texto constitucional.

Assevera que desse modo, se percebe que a Fiscalização não pode exigir o ICMS relativo a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, com a base de cálculo que determina, pois se baseia na Lei que entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado, bem como, se assim não fosse, também não tem respaldo no artigo 155, VIII da Constituição Federal, que disciplina a matéria.

Finaliza a peça defensiva requerendo a anulação do Auto de Infração. Requer, ainda, provar o alegado por todos os meios admitidos no processo administrativo fiscal.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.49 a 51). Registra que o autuado impugnou apenas a infração 5. Contesta a alegação defensiva. Observa que a autuação está fundamentada no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96. Alega que o § 6º é apenas complementar ao *caput* do referido artigo, sendo o seu enunciado perfeitamente dispensável ao cumprimento do inciso XI. Reproduz o referido inciso XI.

Salienta que para o montante do ICMS integrar a sua própria base de cálculo de maneira correta, torna-se necessário aplicar a metodologia de cálculo informada na opção “PERGUNTAS E RESPOSTAS” do site da SEFAZ/BA, item 11, cujo teor reproduz.

Ressalta que o texto que esclarece a metodologia aplicada informa que o cálculo obedece à orientação contida no inciso XI, do artigo 17 da Lei Estadual nº 7.014/96, cuja redação foi introduzida pela Lei Estadual nº 13.373/15.

Afirma que desse modo, o texto normativo é a redação dada pela Lei nº 13.373/15, publicada no DOE de 22/09/2015, com vigência a partir de 01/01/2016. Acrescenta que o § 6º, alterado somente em 2017, não tem efeito para alterar o texto do inciso XI, vigente a partir de 01/01/2016, mas sim de complementar. Diz que no caso atua apenas como nota esclarecedora de uma situação que já existia anteriormente, não introduzindo qualquer alteração de contexto.

Lembra que o fato de o ICMS integrar sua própria base de cálculo está previsto no art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, cuja redação reproduz.

Explica que a redação da base de cálculo prevista no art. 17 da Lei nº 7.014/96, dava margem a que

se aplicasse o percentual correspondente à diferença de alíquota diretamente sobre o valor da operação, na qual estava incluso o ICMS do Estado de origem e não o diferencial.

Apresenta o seguinte exemplo:

- valor da operação R\$1.000,00
- alíquota de origem 7%
- alíquota interna 17%
- diferença entre as alíquotas 10%.

Observa que no citado exemplo, ao se aplicar a alíquota de 10% diretamente sobre a base de cálculo de R\$1.000,00, estar-se-ia utilizando uma base de cálculo na qual apenas a alíquota de 7% seria integrada à mesma, e não a alíquota de 10%.

Explica: o valor original da operação - sem ICMS de 7% - é de R\$930,00 ( $1.000,00 - 7\% \times 1.000,00$ ). Diz que neste caso, para se determinar a base de cálculo da diferença de alíquotas, considera-se o valor sem o ICMS original, no caso R\$930,00, e integra-se neste valor a diferença de 10%, ou seja,  $R\$930,00 / 1 - 10\% = R\$1.066,67$  e calcula-se o ICMS devido, ou seja,  $R\$1.066,67 \times 10\% = R\$106,67$ , portanto, superior em R\$6,67 em relação à metodologia de cálculo comumente utilizada antes da alteração.

Observa que o valor da operação sem o ICMS não apresentou alteração, isto é, manteve-se em R\$993,00 [R\$930,00], sendo que apenas se integrou a ele o valor do ICMS conforme determina o dispositivo constitucional aduzido. Acrescenta que no intuito de corrigir o entendimento usual é que foi alterada a redação do inciso XI, [§ 6º] mediante a Lei nº 13.375/15, não representando este fato aumento da base de cálculo, mas apenas uma simples correção.

Afirma que desse modo, não há que se falar em aumento da base de cálculo sem previsão constitucional, mas sim em devida correção.

Registra a título de esclarecimento, que no final da peça defensiva o autuado requer a anulação do Auto de Infração, contudo, verdadeiramente, a sua pretensão é a improcedência do item autuado.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS imputadas a autuado, sendo objeto de impugnação exclusivamente a infração 5.

No tocante às infrações 1, 2, 3 e 4, apesar de o autuado não haver em qualquer momento reconhecido expressamente as ilicitudes apontadas nestes itens da autuação, o seu silêncio permite concluir que os fatos são verídicos, portanto, procedentes as referidas infrações, já que o conjunto das provas apontam neste sentido.

Quanto à infração 5, o autuado afirma que referida infração não possui qualquer embasamento legal, pois, baseada em dispositivo legal que somente entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado.

Alega o autuado que o § 6º do artigo 17 da Lei nº 7014/1996, utilizado pelo autuante para fundamentar a infração, foi tão somente introduzido na legislação do ICMS do Estado da Bahia por meio do artigo 2º da Lei nº 13.816, de 21/12/2017, enquanto o período objeto da autuação compreende o exercício fiscal de 2016.

Diz que uma lei posterior não pode se aplicar a fatos geradores ocorridos anteriormente pelo princípio constitucional da irretroatividade, o que inclusive é obedecido pela referida Lei nº 13.816/2017, em seu artigo 9º. Diz que não pode uma lei ordinária majorar um tributo em oposição ao texto Constitucional.

Afirma que é o que ocorre no caso em questão, tendo em vista que a Fiscalização acusa que a empresa recolheu a menos a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual nos casos em questão, com base numa lei ordinária que impõe uma elevação de base de cálculo correspondente sem previsão no artigo 155, VII da Constituição Federal, que tão somente exige o recolhimento do imposto entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sem qualquer elevação da sua base de cálculo.

Assevera que desse modo, se percebe que a Fiscalização não pode exigir o ICMS relativo a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, com a base de cálculo que determina, pois se baseia na Lei que entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado, bem como, se assim não fosse, também não tem respaldo no artigo 155, VIII da Constituição Federal, que disciplina a matéria.

Inicialmente, verifico que o Auto de Infração em exame contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração, o infrator, identificando-se claramente a base de cálculo, a alíquota aplicada e o montante do débito. Nota-se que o autuado demonstrou estar plenamente consciente da acusação que lhe foi imputada, ao indicar claramente o dispositivo que fundamentou a autuação, inexistindo, desse modo, qualquer vício capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

A alegação defensiva de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, por certo que não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, em face de lhe faltar competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, conforme determina o art. 167, I, III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A acusação fiscal é de que o autuado recolheu a menos o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a estabelecimento situado no Estado da Bahia, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto no exercício de 2016, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante acostados aos autos.

Relevante observar que a regra geral do ICMS é a de que o seu valor integra a sua própria base de cálculo, ou seja, o imposto é calculado “por dentro”. Esta regra está insculpida no §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. Certamente que somente poderia ser adotado outro entendimento, caso houvesse norma específica em sentido contrário.

O Estado da Bahia, mediante a Lei nº 13.373, de 21/09/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, bem como alterou o inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre a base de cálculo do diferencial de alíquotas nas operações com consumidor final, contribuinte ou não, do ICMS.

*“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.”*

O ICMS referente à diferença de alíquotas tem origem na própria Constituição Federal, artigo 155, § 2º, VII e VIII, sendo que a sua base de cálculo está adstrita à regra geral do referido imposto, ou seja, o montante do imposto integra a base de cálculo. A pretensão defensiva de aplicação do resultado da subtração da alíquota interestadual pela alíquota interna sobre a base de cálculo da operação interestadual se apresenta incompatível com a determinação do imposto integrar a sua própria base de cálculo, consoante, também, determinam os artigos 12, I, e 13, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Na operação interestadual o ICMS calculado com base na alíquota interestadual integra a sua própria base de cálculo. Assim, para que não haja contaminação da base de cálculo do imposto

referente ao diferencial de alíquotas (ICMS DIFAL) pela aplicação da alíquota interestadual, esta é expurgada para que a alíquota interna seja aplicada sobre o valor da mercadoria desonerada do ICMS.

Diante disso, como o autuado não adotou a metodologia acima referida no cálculo do ICMS DIFAL, a infração 5 é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206833.0004/19-0**, lavrado contra **SIAN – SISTEMAS DE ILUMINAÇÃO AUTOMOTIVA DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.046,30**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de julho de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR