

PROCESSO - A. I. N° 269140.0010/18-9
RECORRENTE - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0063-03/19
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/2019

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0329-12/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O autuado utilizou metodologia incorreta para encontrar a base imponível do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados a consumo do estabelecimento. O procedimento correto consiste em se extrair do montante da operação de origem a carga tributária decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para depois embutir a carga tributária resultante da aplicação da alíquota interna do destino, e a partir daí, com esta nova base imponível, calcular-se o diferencial de alíquota. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 3^a Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0063-03/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/09/2018, para exigir crédito tributário relativo ao ICMS no valor total de R\$290.510,09, através das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 3 (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, no valor de original de R\$196.479,72, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, com multa de 60%;

Complemento: “Esta infração ocorreu quando a empresa calculou de forma equivocada o ICMS DIFAL de mercadorias de uso e consumo não levando em consideração o determinado pelo inciso XI do Art. 17º da lei 7014/96 (efeitos a partir de 01/01/2016)”.

Em sede de defesa, acostada às fls. 66 a 77, a empresa autuada constatou que as infrações 01 e 02 eram frutos de equívocos seus. Por conseguinte, optou pelo pagamento da parte do Auto de Infração referente a ambas infrações acima. Em relação à Infração 03, alegou a mesma ser improcedente, em virtude da base de cálculo utilizada pela auditora autuante.

Após manifestação entre as partes, a autuante manteve o Auto de Infração nos termos iniciais. Inclusive rebateu as arguições da impugnante através de informação fiscal, acostada às fls. 103 a 106 dos autos, arguindo também que o Conselho de Fazenda Estadual não tem competência para apreciar matéria de constitucionalidade, conforme dispõe o Art. 167, I do RPAF/99. Além disso, argumentou a alteração produzida pelo Estado da Bahia no inciso XI, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96. Desse modo, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para 3^a JJF. A referida e. JJF exarou decisão pela procedência da autuação no valor de R\$290.510,09, nos termos, acostados às fls. 113 a 118, a seguir transcritos:

(.....)

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para se arguir a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente processo é constituído de três infrações, já mencionadas no relatório que compõe este acórdão.

Verifica-se de antemão, que o autuado não contestou as infrações 01 e 02, inclusive efetuando o pagamento das mesmas, conforme docs. às fls. 108 a 110. Dessa forma, considero procedentes os itens não contestados da autuação fiscal, considerando que não há lide a ser decidida.

No que tange à infração 3, o sujeito passivo alegou que o cálculo da DIFAL pretendida pela fiscalização é manifestamente ilegítimo, uma vez que “o artigo 17 da Lei nº 7.014/96 estabeleceu novos critérios para a determinação da base de cálculo não previstos na constituição Federal e na Lei complementar 87 de 1996”.

Argumentou que a nova forma de cálculo para apuração do ICMS DIFAL não parte do valor da mercadoria informada no documento fiscal, e que foi criada uma segunda base de cálculo majorada pela alíquota final do Estado de destino.

No entender da autuante deve se extrair do montante da operação de origem a carga tributária decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para depois embutir a carga tributária resultante da aplicação da alíquota interna do destino, e a partir daí, com esta nova base imponível, calcular-se o diferencial de alíquota.

Portanto, o fulcro central da discussão, reside em saber qual a metodologia correta para se encontrar a base imponível do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento.

Dessa forma, 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.

A princípio devem ser feitas as considerações a seguir.

A lei complementar tributária tem como uma das atribuições, fixar normas gerais em matéria de direito tributário, inclusive sobre base de cálculo. Há disposição constitucional de lei complementar especificamente quanto ao ICMS, de sorte que vale trazer aqui a sua dicção:

“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, inclusive nas importações. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo em 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. Se algo diferente fosse dito da logica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

Portanto, 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 em

ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Dentre elas, destaca-se o art. 17, §1º, I, quase uma repetição ipsis litteris da LC 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto.

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpore a sua própria base imponível.

Dessa maneira, não foi apenas a partir de 22.12.2017, com a alteração do art. 17, §6º da Lei nº 7014/96, dada pela Lei nº 13.816, que surgiu a possibilidade de inserir o imposto na sua base de cálculo, quando devido o diferencial de alíquota, tendo em vista que essa alteração, na realidade, é apenas um aperfeiçoamento da redação anterior. A explicitação clara de que o imposto integra sua base na DIFAL, vem desde a Constituição Federal.

Na interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, nota-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 transcritos:

“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 que não deixa dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes exposto, 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, também foi apenas aperfeiçoada. Tal aperfeiçoamento, inclusive, não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde a Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, pelo que no exercício de 2017, período de ocorrência dos fatos geradores alcançado pela autuação, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Portanto, considero correto o procedimento fiscal, ressaltando que esta Junta de Julgamento não tem competência para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto (art. 167, do RPAF/99), sendo que a multa aplicada se encontra estabelecida em lei, não havendo do que se falar em confisco.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Diante da decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma.

Inconformado, interpôs Recurso Voluntário nos termos acostados às fls. 128 a 136, que passo a relatar.

Inicialmente, o recorrente, mesmo em virtude de não concordar com a penalidade imposta, a empresa assumiu o pagamento das infrações 01 e 02, através do Programa Especial de Parcelamento, vide Lei nº 14.016/18. Vale salientar que a 3ª JJF reconheceu a extinção do crédito tributário consubstanciado nas infrações 01 e 02.

Em relação à infração 03, alega que o método de cálculo utilizado pela Fiscalização é ilegítimo, uma vez que a base de cálculo do DIFAL não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96. Nesse sentido, a Fiscalização utilizou do argumento que a recorrente teria ido de encontro ao artigo 17 da Lei nº 7.014/96. Todavia, o artigo em questão estabelece duas bases de cálculo distintas, a primeira, para apuração do ICMS devido para o Estado de origem e a segunda, majorada, para apuração do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino, sendo assim, o artigo 17 da Lei nº 7.014/96 estabeleceria critérios não previstos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96.

Informou que, conforme LC 87/96, em seus artigos 12 e 13, os quais estabelecem a forma de cálculo para apuração do ICMS DIFAL, não encontra semelhança perante a metodologia utilizada pela Fiscalização neste caso em lide.

Ademais, apresentou entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal. O recorrente inclusive trouxe na íntegra o entendimento a seguir reproduzido:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. VENDA A PRAZO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DA OPERADORA QUE INTEGRA O VALOR DA OPERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO QUE DEVE CORRESPONDER AO VALOR REGISTRADO EM NOTA. PRECEDENTES. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria do estabelecimento. Na hipótese de preços diferenciados para as modalidades de pagamento à vista e a prazo, o tributo deve ser calculado sobre a totalidade do valor registrado no cupom fiscal, sendo irrelevante, para esse fim, a investigação da natureza das parcelas que compõem a diferença a maior do preço na hipótese de pagamento parcelado. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 824.761, MG, 30.9.2014)"

Com base em tal argumento, afirmou de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorre da saída da mercadoria. O recorrente também cita que este é o mesmo entendimento ao qual vem sendo aplicado pelo TJ/BA.

Dessa forma, fundamentou que com base na nova redação do artigo 17 da Lei nº 7.014/96, chancelando-se uma nova metodologia para apuração da base de cálculo em que não se parte do valor da operação decorrente da saída da mercadoria no documento fiscal, onde já estão computados os demais acréscimos com o IPI, frete e demais despesas cobradas. Com isso, cria-se uma segunda base de cálculo, na qual se majora, para apuração do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino.

O recorrente, em seguida, argumentou que os artigos 146, inciso III, alínea "a", e 155, § 2º, alínea XII, inciso I da CF/88 exigem que a base de cálculo do ICMS, assim como de outros tributos, deve ser determinada a partir de Lei Complementar.

Também argumentou que o inciso VII, do artigo 155, § 2º da CF/88 não trata sobre a base de cálculo que deve ser utilizada, sendo assim, não valida o questionamento da Fiscalização. Trazendo na íntegra o texto legal:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 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;**

Em seguida, o sujeito passivo alegou que a multa, correspondendo a 60% do imposto tido como não recolhido, não presa pela proporcionalidade no caso concreto, além disso, a penalidade possui efeito confiscatório caso seja interpretada à luz do artigo 150, inciso IV, da CF/88.

Com efeito, a declaração do STF através da ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do Estado do Rio de Janeiro, que previam a aplicação de multas mínimas de duas vezes o valor do tributo em caso de não recolhimento, e de cinco vezes o mesmo valor em caso de “sonegação”, com isso, violando o artigo 150, inciso IV, da Carta Magna.

Assim sendo, uma vez relatado o teor básico da peça recursal, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal. Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto Nº 7.269/99-RPAF, visando desonerá-lo da infração 03 do Auto de Infração em epígrafe, por considerar a referida infração improcedente. As infrações 01 e 02 foram excluídas da peça recursal, pois o sujeito passivo, desde a peça exordial aceitou pagar os valores das mesmas.

Compulsando os autos, constato que o cerne da questão se cinge a verificar o mérito da infração 03, objeto da contestação trazida em sede de recurso. Tal infração refere-se ao entendimento fiscal de que a empresa deixou de recolher corretamente o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (ICMS DIFAL), nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no valor de original de R\$196.479,72, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, com multa de 60%;

Analisando a legislação, em confronto com os argumentos do recorrente, pude verificar que o art. 17, inciso XI, da Lei nº 7.014/96 sofreu alteração por conta do que estabeleceu a Lei nº 13.373/15, de 21/09/2015, publicado no DOE de 22/09/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016, abarcando em um mesmo conceito contribuinte e não contribuinte de ICMS, por esta alteração tem-se como redação do inciso XI que “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”.

Ainda por conta da referida Lei nº 13.373/15, acrescentou-se o teor disposto no art.15, § 7, pelo qual “*Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual*”.

Em seguida, nova alteração do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, por força da Lei nº 13.816/17, datada de 21/12/2017, publicada no DOE de 22/12/2017, com efeitos a partir de **22/12/2017**. Por conta desta alteração, mudou-se a forma de apurar o ICMS DIFAL nos casos previstos no inciso XI do caput deste artigo, na qual ficou estabelecido que “*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”.

Analisando os cálculos da autuante no demonstrativo de *Diferença de Pagamento da Diferença de Alíquotas de Uso e Consumo*, acostado às fls. 53 a 56 dos autos em tela, de fato, a apuração se deu com base nesta nova redação do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, em que pese não ter conferido se os cálculos para efeito de apuração estão corretos.

Com base no constatado, verifico que as argumentações do recorrente se baseiam nesta alteração que criou uma nova base de cálculo, majorando o ICMS DIFAL, ao excluir a sistemática antes vigente, ou seja, o ICMS interestadual embutido no valor da operação, para incluir sobre o valor líquido apurado, o ICMS interno do Estado da Bahia, no caso 18%. Desse modo, o montante do ICMS devido nas operações interestaduais para aquisição de mercadorias para uso e consumo foi incorporado na respectiva base de cálculo, adotando a alíquota interna da UF de destino, ou seja, o Estado da Bahia, majorando a base de cálculo e, por consequência, agravando o ICMS a pagar.

Isto posto, a forma de cálculo aplicada pela autuante, com base na nova dicção do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, vai de encontro ao que estabelece a Lei Complementar nº 87/96. Por força maior da referida Lei Complementar, nos seus artigos 12 e 13, em vigor, fica claro que a apuração das diferenças de ICMS DIFAL, consignadas no demonstrativo de débito acostado pela autuante e mantido por decisão de 3ª JJJ (fls.53 a 56), **majora** a carga tributária do ICMS DIFAL, não tendo base constitucional.

Mesmo concordando de que o ICMS integra sua própria base de cálculo no caso em foco, entendo que o caminho correto a ser percorrido pelo legislador baiano não poderia ser, por incompetência legal, o de inovar e desse modo constituir uma nova base de cálculo **majorada** para efeito de apuração do ICMS DIFAL, contrariando dispositivo constitucional. Todavia, por força legal do art. 167, inciso I do RPAF/99, este egrégio CONSEF não tem competência para declarar inconstitucionalidade.

Perpassando a questão da inconstitucionalidade, entendo que a infração 03 é improcedente uma vez que a autuação se baseou na Lei Estadual nº 13.816/17, a qual deu nova redação ao art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, **majorando** a base de cálculo e tal dispositivo só entrou em vigor **a partir de 22/12/2017**, portanto **posterior** as datas dos fatos geradores, já que os mesmos se deram nos meses de **janeiro a dezembro de 2017**. Desse modo, tal dispositivo não alcança tais fatos geradores, pretéritos à vigência do mesmo com base no princípio magno da irretroatividade, previsto no art. 150, inciso III, alínea “a” da CF/88, cumulado com o art. 105 do Código Tributário Nacional, nos termos abaixo transcritos:

Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(....)
III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 105. *A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.*

Nesta sessão de julgamento, o ilustre Conselheiro Henrique Oliveira, sugeriu fazer constar neste voto a citação do **§ 9º da Lei nº 13.816/17**, pelo fato deste dispositivo ter incluído nova redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96. Acatei a oportuna e pertinente sugestão, na medida em que tal dispositivo, em grifo, robustece o justo entendimento da improcedência da infração em tela, ao deixar patente que a nova redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 **só passou a viger a partir da data da sua publicação**. Por conseguinte, a aplicação da nova redação deste dispositivo não era vigente à época, ferindo frontalmente a própria lei.

Enfim, por tudo quanto analisado, à luz dos documentos e da legislação aplicável, voto pelo

PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a infração 03 do Auto de Infração em lide.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir do nobre Relator quanto ao mérito da Infração 03.

A regra geral do ICMS é a de que o seu valor integra a sua base de cálculo, ou seja, o imposto é calculado “por dentro”. Essa regra está insculpida no § 1º, do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. 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 imposto decorrente da diferença entre a aplicação das alíquotas interna e interestadual advém do mandamento constitucional, em especial o Art. 155, § 2º, VII e VIII, da Carta Magna. E, como não poderia deixar de ser, sua base de cálculo obedece a regra geral do ICMS, ou seja, é o valor da operação, conforme dispõe os Arts. 12, I, e 13, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Na operação interestadual, seja venda ou transferência, 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 alíquota pela aplicação da alíquota interestadual, esta é expurgada para que a alíquota interna seja aplicada sobre o valor da mercadoria desonerada do ICMS.

Não há como prosperar a tese de aplicação do resultado da subtração da alíquota interestadual pela alíquota interna sobre a base de cálculo da operação interestadual, pois seria incompatível com a regra geral do imposto integrar a sua própria base de cálculo, a qual está expressa no inciso XI, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96.

E não há como dizer que a alteração perpetrada pela Lei nº 13.816/17 ao § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96 introduziu algo novo na legislação, pois somente deixou mais cristalino o que já havia sido introduzido pela alteração ao inciso XI do mesmo dispositivo legal. Logo, sendo a norma meramente explicativa, não há como falar em retroatividade.

Esta 2ª CJF, no julgamento do Auto de Infração nº 269135.0017/17-7, lavrado contra a empresa TELEFÔNICA BRASIL S.A., decidiu encaminhar o processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando opinião jurídica para responder a seguinte questão:

Qual a forma correta para interpretar e calcular o imposto relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual após a alteração perpetrada pela Lei nº 13.373/15 ao Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96?

A PGE/PROFIS, em seu parecer, apontou que o diferencial de alíquotas nada mais é que uma equiparação de cargas tributárias entre a aquisição interna e a aquisição interestadual, para obstar criação de vantagens tributárias, evitando um desequilíbrio do mercado e a livre concorrência, e concluiu que o cálculo deve ser feito da seguinte forma: (i) calcula-se o valor da operação no Estado de origem, com os acréscimos fixados na Lei Complementar nº 87/96, excluindo deste montante o valor do imposto interestadual; (ii) depois se calcula a tributação final do Estado da Bahia – imposto calculado por dentro – com aplicação da alíquota interna; (iii) por fim, aplica

sobre esta base a diferença de alíquotas devida na operação.

A PGE/PROFIS/NCA acolheu o parecer exarado, reforçando com a transcrição de excerto colhido do Acórdão JJF nº 0154-02/17 que, no seu dizer, enfrentou a questão de forma incensurável.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0010/18-9**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$290.510,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO VENCEDOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS