

PROCESSO - A. I. Nº 269135.0017/17-7
RECORRENTE - TELEFÔNICA BRASIL S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0019-01/18
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0331-12/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Estado da Bahia através da 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 do ICMS, consignando que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integra a base de cálculo. Razões de defesa elidem parcialmente a exigência. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/09/2017, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 06.01.01 - 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 do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro a setembro de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$913.179,07, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos que o Contribuinte Autuado deixou de efetuar o recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL) de mercadorias constantes em notas fiscais de entradas, em decorrência de ter efetuado o cálculo de maneira incorreta, em desacordo com a forma prevista na Lei nº 13.373, de 21/09/2015, que alterou a Lei nº 7.014/96.

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0019-01/19 (fls. 129 a 135), com base no voto a seguir transcrito:

“O presente lançamento de ofício contempla a apuração da infração descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, verifico que o autuado é uma Sociedade Anônima, que explora a atividade de serviços de telecomunicações e o desenvolvimento das atividades úteis e necessárias à execução desses serviços, com forma de pagamento conta corrente fiscal.

O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF, está revestido das formalidades legais previstas no Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/99 (Decreto 7.629/99), instruído em obediência ao devido processo legal, na forma dos artigos 142, CTN e 39, RPAF/BA.

Não houve na autuação qualquer lesão aos direitos do contribuinte; foram elaborados os demonstrativos que dão suporte às exigências, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve e o quando entendeu necessário. Não há falar em ofensas aos princípios aduzidos pelo autuado.

No mérito, acusa o Auditor Fiscal que a empresa autuada 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 do próprio estabelecimento, no período de janeiro a setembro de 2016, em desacordo com a forma prevista na Lei 13.373, de 21.09.2015, que alterou a Lei 7.014/96.

Argumenta o sujeito passivo que a autuação está fundada em premissas equivocadas, afronta a legislação, por ausência de Lei Complementar que viabilize a hipótese de incidência pretendida pela Lei nº 13.373/15, que modificou o método de apuração do ICMS nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto – ICMS-DIFAL. Diz que, conforme artigo 146, III, CF 88, somente a lei complementar poderá definir as normas gerais em matéria tributária, entre elas, base de cálculo do ICMS.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada diretamente na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, inciso VII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV) – alteração dada pela Lei 13.373, de 21.09.2015.

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 norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, §2º, IV do RICMS/BA), vigente até 31.03.2012. A partir da vigência do RICMS-12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido (art. 305, §4º, III e V)

§ 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. (acrescentado ao §4º do art. 305 pelo Decreto nº 16.738/16, efeitos a partir de 01/01/16).

A base de cálculo da exigência tem assento no artigo 17, XI, na redação também dada pela Lei nº 13.373/15, que recepcionou a alteração constitucional, modificando parte dos dispositivos da Lei nº 7.014/96, dentre eles, o artigo acima referido:

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.

Sabe-se que em 16/04/2015, foi publicada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou o artigo 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, para alterar a forma de recolhimento do ICMS nas operações interestaduais que destinem bens ou serviços a consumidores finais localizados em outras unidades da Federação.

A alteração constitucional previu que, em tais operações, a alíquota interestadual do ICMS será recolhida ao Estado de origem, bem como que ao Estado de destino caberá o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

A EC 87/15 altera ainda a sistemática de cobrança de ICMS nas operações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado. Abrange situações para além do comércio eletrônico (e-commerce).

Antes da EC 87/15, em tais casos, o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem. Após a Emenda, o ICMS devido nessas operações e prestações será partilhado. O Estado de origem fará jus ao imposto correspondente à alíquota interestadual; o Estado de destino terá direito à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Assim, desde 1º de janeiro de 2016, para todas as operações será adotada a partilha do ICMS entre os Estados de origem e do destino, com base no mecanismo de alíquota interestadual. Transcrição do texto constitucional:

Art. 155 O ICMS incide sobre:

§2º

(...)

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 de destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual

O direito não assiste ao autuado, na tentativa de invalidar a exigência, pela ausência de Lei Complementar que viabilize a hipótese de incidência pretendida pela Lei nº 13.373/15, considerando que somente a LC poderia definir as normas gerais em matéria tributária e alteração da base de cálculo.

O ICMS da diferença de alíquotas – DIFAL, encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, §2º, incisos VII, VIII e, depois da EC 87/15, art. 155, §2º, inciso VII). Na ausência de Lei Complementar, as unidades federadas exercem competência legislativa plena, nos termos do art. 24, §3º da Constituição Federal. Visando uniformizar a aplicação da EC 87/15, os Estados decidiram discutir uma proposta de regulamentação no âmbito do CONFAZ, através do Convênio ICMS 93/15.

Tal dispositivo, em que pese o fato de a LC 87/96 não ter feito alusão, tem em mira preservar a arrecadação dos Estados, quando em seus territórios estiverem localizados consumidores finais de mercadorias ou serviços tributáveis pelo ICMS. Trata-se de instrumento usado para proteger a competitividade do Estado em que reside o comprador.

Com outorga da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Estado da Bahia através da 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 do ICMS e também para consumidores não contribuintes do ICMS, consignando que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integra a base de cálculo.

Assim, no caso em concreto, a base de cálculo 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 inciso XI do art. 17 da Lei Estadual 7.014/96, resultando no imposto a pagar determinado pelo §6º do mesmo artigo e lei.

Assim, o Auditor elaborou demonstrativo com os cálculos efetuados para obter o ICMS diferencial de alíquotas, identificando cada operação, destacando a alíquota do ICMS do Estado do destinatário para o cálculo da exclusão do ICMS operação interestadual da base de cálculo (coluna “G”). Identificou o valor da operação interestadual sem o ICMS, por dentro (coluna “I”), regra está insculpida no §1º do art. 13 da LC nº 87/96, e apurou a base de cálculo do ICMS diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna de 17% (ou 18%, quando pertinente), adicionado o valor do IPI (coluna “J”). Tudo gravado no CD, fls. 48, e entregue ao contribuinte, fls. 51 e em conformidade com a instrução legal sobre o ICMS relativo ao diferencial de alíquota, após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

Os valores consignados pela fiscalização, nas colunas A, B, D, C e E do demonstrativo fiscal, foram fornecidos pelo próprio autuado. Utilizando-se, à guisa de exemplo, a mesma nota fiscal 390324, o valor recolhido ao Estado de origem foi R\$456,17 e não R\$469,86, como quer o autuado. Ademais, se equívoco houve, no cálculo do imposto exigido, este ocorreu em desfavor da Fazenda Pública desse Estado, porquanto o valor do IPI não compôs o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas que integram a base de cálculo, conforme o inciso XI do art. 17 da Lei Estadual 7.014/96. Situação que deve ser apurada pela Autoridade Fiscal competente.

Não há, portanto, como prosperar a tese defendida pelo Autuado de defeito no “racional” aplicado pela fiscalização do Estado da Bahia ou que o Regulamento do Estado de São Paulo determina base de cálculo diversa.

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. Regra geral do imposto integrar a sua própria base de cálculo, o que expressa o inciso XI do Art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Face ao exposto, o Auto de Infração é PROCEDENTE, no valor de R\$913.179,07.

É como VOTO.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 145 a 154), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual alegou que a Decisão recorrida foi omissa quanto à alegação de que não foi considerado que o valor do IPI, conforme o RICMS/SP, integra a base de cálculo do ICMS.

Afirmou que o Estado da Bahia não tem competência para criar a base de cálculo do DIFAL, prevista no Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, por existir divergência entre a legislação baiana e a Lei Complementar nº 87/96 e com a própria Constituição, pois estas preveem a incidência do ICMS

sobre o valor efetivo da saída, e não sobre um montante fictício que não corresponde a nenhuma operação ou prestação e não está corporificado em nenhum documento fiscal.

Aduziu que a sistemática do Art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, infla indevidamente a base de cálculo do ICMS, além de não multiplicar de forma direta pelo percentual resultante da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, criando uma base de cálculo fictícia e em desacordo com a Constituição.

Sustentou que a Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 13.373/15, modificou todo o método de apuração do ICMS nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto, em que pese a base de cálculo dos tributos seja matéria reservada à lei complementar, e o Art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece que o valor da operação é aquele determinado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente.

Concluiu que a base de cálculo fictícia pretendida pela Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 13.373/15, contraria a Lei Complementar nº 87/96, viciando todo o Auto de Infração ora impugnado, razão pela qual deve ser cancelado.

Explicou que não há diferença a pagar de DIFAL no período objeto da autuação, ou, ao menos, a diferença apurada seria substancialmente menor, conforme cálculos que apresentou, a exemplo da Nota Fiscal nº 390324, onde deveria ter sido incluída a diferença entre os percentuais das alíquotas internas e interestaduais na base de cálculo do imposto, ao invés da alíquota interna.

Observou que existe uma diferença entre o que determina a legislação baiana e o cálculo anexado ao Auto de Infração, pois, segundo a legislação, a base de cálculo é o valor da operação somado aos demais custos (IPI, frete e seguro) e ao valor do ICMS-DIFAL, ou seja, a diferença de alíquota interestadual e interna, contudo, o cálculo considerou como base de cálculo o produto da aplicação da alíquota interna ao valor da operação sem ICMS mais o valor do IPI, em total afronta ao disposto no Art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Acrescentou que foi considerado um valor de ICMS inferior ao recolhido na operação interestadual, no exemplo apontado de R\$456,17, quando deveria ter sido o valor de R\$469,86, diferença que se encontra em relação a todas as notas fiscais relacionadas à autuação, em razão da não inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, conforme determinado pelos Arts. 2º, I, e 37 do RICMS/SP.

Requeru o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de julgar improcedente o Auto de Infração, e protestou pela juntada posterior de novas provas, em homenagem ao princípio da verdade material, e pela realização de sustentação oral.

Em nova manifestação (fl. 161), o Autuado reiterou pela habilitação do seu patrono, solicitando que todas as publicações sejam efetuadas exclusivamente em seu nome, sob pena de nulidade.

Esta 2ª CJF, na assentada do julgamento, decidiu encaminhar o presente processo em DILIGÊNCIA para a PGE/PROFIS solicitando opinião jurídica para responder a seguinte questão (fls. 163 e 164):

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 (fls. 167 a 170), 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 (fls. 171 a 173), reforçando com a transcrição de excerto colhido do Acórdão JJF nº 0154-02/17 que, no seu dizer, enfrentou a questão de forma

incensurável.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

O Autuado alegou que o Estado de destino não teria competência para definir a base de cálculo da operação interestadual, posto que existe divergência entre a legislação baiana e a Lei Complementar nº 87/96 e com a própria Constituição.

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 defendida pelo Autuado 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.

Entretanto, assiste razão ao Autuado no tocante à desconsideração da incidência do ICMS sobre o valor do IPI, tendo sido utilizados nos cálculos valores menores de imposto do que os efetivamente destacados nos documentos fiscais. Também observei que o mesmo equívoco foi efetuado ao incluir o ICMS na sua própria base de cálculo, quando o IPI deve integrar a base de cálculo do ICMS.

Diante do exposto, refiz os cálculos, resultando em redução do valor do ICMS devido para o valor total de R\$867.744,59, conforme demonstrativo abaixo:

Mês	Ano	DIFAL Calculado	DIFAL Recolhido	DIFAL a Recolher
		A	B	C = A - B
Jan	2016	357.300,96	309.046,55	48.254,41
Fev	2016	345.684,77	309.499,77	36.185,00
Mar	2016	234.474,75	227.548,20	6.926,55
Abr	2016	420.097,11	344.470,76	75.626,35
Mai	2016	911.646,84	768.472,84	143.174,00

Jun	2016	923.603,36	817.402,25	106.201,11
Jul	2016	914.157,88	772.895,67	141.262,21
Ago	2016	1.222.502,47	970.995,83	251.506,64
Set	2016	568.055,35	509.447,02	58.608,33
			Valor Total	867.744,60

Constato que não foram apresentadas novas provas até a data deste julgamento.

Ressalto que não existe qualquer óbice para que o representante legal do Autuado receba as intimações relativas a este processo. Entretanto, a falta de intimação do representante legal não se constitui em motivo para a nulidade da comunicação desde que o Autuado seja intimado nos termos do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do nobre relator, e minha divergência restringe-se, única e exclusivamente, ao fato de que, no caso em apreço, a fórmula utilizada pelo nobre relator não pode ser considerada correta, pelos fatos que abaixo vou expor:

O auto de infração foi lavrado em 28/09/2017, em razão de ter deixado 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 do próprio estabelecimento, **nos meses de janeiro a setembro de 2016**, sendo exigido ICMS no valor de R\$913.179,07, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, nos deparamos com duas linhas de pensamento para a mesma norma estabelecida.

Não tem nada de inconstitucional, e sim da correta aplicação do que estabelece a legislação.

O Autuado reclama que a cobrança não pode prevalecer, pois a Lei Estadual nº 13.373/15 alterou, sem competência, a base de cálculo fixada pela LC nº 87/96.

Efetivamente, o artigo 146, III, da CF, dispõe que cabe à lei complementar dispor sobre a definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Assim, para que a alteração legislativa fosse válida, seria necessário que a LC 87/96 tivesse sido alterada para incluir a base de cálculo pretendida pelo Estado da Bahia.

Questiona que o cálculo realizado está errado, pois, a legislação baiana estabelece que a base de cálculo do DIFAL, é o valor da operação somado aos demais custos (IPI, frete e seguro), somado ao valor do ICMS-DIFAL, ou seja, a diferença entre as alíquotas interna e a interestadual.

Contudo, o cálculo utilizado considera, como base de cálculo, o produto da aplicação da alíquota interna ao valor da operação, sem ICMS, mais o valor do IPI, em total afronta ao dispositivo mencionado, o que acaba por majorar a apuração do imposto.

Por outro lado, o nobre relator informa que 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”.

Que esta regra está insculpida no § 1º, do Art. 13º da Lei Complementar nº 87/96. Somente poderia ser adotado outro entendimento, caso houvesse norma específica em sentido contrário.

Analisando o art. 13º, I da LC 87/96, noto que trata tão somente da saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação, em momento algum trata de entrada.

O art. 13º da Lei Complementar nº 87/96 não trata de estipular como calcular o DIFAL, e sim disciplinar a base de cálculo do imposto conforme abaixo:

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, açabarcando em um mesmo conceito de 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, § 7º, 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 do autuante, no demonstrativo de Diferença de Pagamento da Diferença de Alíquotas de Uso e Consumo, acostado às fls. 06 a 43 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 de 17% até Março/16 e de Abril em diante 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 pelo 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 JF (fls.129 a 135), que **majora** a carga tributária do ICMS DIFAL, não tem 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 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 2016**. Desse modo, tal dispositivo não alcança tais fatos geradores pretéritos a 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.

O ilustre Conselheiro Henrique Silva de Oliveira, em seu voto num PAF semelhante, sugeriu a citação do § 9º, da Lei nº 13.816/17, pelo fato de este dispositivo ter incluído nova redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Acho pertinente a 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 vigor a partir da data da sua publicação**. Por conseguinte, a aplicação da nova redação deste dispositivo não era vigente à época do período fiscalizado, de 31/01/16 a 30/09/2016, 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 o Auto de Infração em lide.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269135.0017/17-7**, lavrado contra **TELEFÔNICA BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$867.744,60**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCEDOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS