

**PROCESSO** - A. I. Nº 333006.0008/18-8  
**RECORRENTE** - JSL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0045-03/19  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/20**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. METODOLOGIA DE APURAÇÃO 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 do ativo fixo. 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**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2018, em que se formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$64.768,32, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado o cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS:

*Infração 01 – 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.*

*Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

Após o contribuinte ingressar com defesa administrativa, anexada às fls. 16 a 23, na Informação Fiscal, Autuante expõe as suas razões às fls. 30 a 32, tendo, a JJF, prolatado a seguinte Decisão:

**VOTO**

*Inicialmente, devo destacar que o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar da alegação do autuante sobre a intempestividade da peça defensiva, entendo que o documento constante à fl. 27, não faz prova do exato momento do recebimento da intimação por parte do autuado.*

*Dessa forma, como não houve juntada aos autos do AR, atendendo aos princípios do informalismo e da ampla defesa, e tendo em vista a conveniência da rápida solução do litígio, tudo em consonância com o art. 2º, caput e §1º do mesmo diploma legal acima mencionado, considero que a defesa interposta deve ser analisada.*

*No que concerne ao mérito, de acordo com os demonstrativos constantes nos autos, constato que o Auto de Infração em exame versa efetivamente sobre a exigência de crédito tributário, em decorrência do recolhimento a menor do ICMS decorrente de erro na apuração da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.*

*O autuado alegou que recolheu o diferencial de alíquotas devido a este Estado, mediante a aplicação, sobre o valor da operação indicado na nota fiscal de aquisição, o resultado da subtração entre as alíquotas interna e interestaduais cabíveis. Entende tal tratamento como o único compatível com a Constituição e a lei*

*complementar, ou seja, a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da saída.*

*Destarte, entende o autuado, que o cálculo haverá de ser direto, ou seja, do valor da operação indicado no documento fiscal, computar-se-á o imposto resultante da diferença de alíquota.*

*No entender do 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 imponible, calcular-se o diferencial de alíquota.*

*Portanto, o fulcro central da discussão, reside em saber qual a metodologia correta para se encontrar a base imponible 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 inteiro, 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 lógica 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 imponible.*

*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 subseqüentes 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 impositiva, 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 encontra-se estabelecida em lei, não havendo do que se falar em confisco.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Com o inconformismo interposto através do Recurso Voluntário, nas fls. 54 a 65, o recorrente apresenta divergência de entendimento entre sujeito passivo e a fiscalização que pode ser resumida:

- (i) A Recorrente, para calcular o ICMS-DIFAL devido ao Estado nas operações por ela realizadas, aplica o resultado da subtração entre as alíquotas interna e interestadual cabíveis sobre o valor da operação indicado na respectiva nota fiscal de aquisição das mercadorias;
- (ii) Já a fiscalização realiza o cálculo do ICMS-DIFAL da seguinte forma:
  - a) dedução do valor do ICMS, com base na alíquota interestadual, do valor da operação indicado na nota fiscal de aquisição;
  - b) cálculo do ICMS por dentro, conforme a alíquota interna aplicada às mercadorias em questão no Estado da Bahia; de tal modo que
  - c) o diferencial de alíquotas a ser recolhido ao Estado da Bahia seria o resultado da subtração entre o valores das letras “a” e “b” supra.

Sustenta que demonstrou em sua defesa que é inválida a cobrança do ICMS-DIFAL na forma constante do lançamento em foco, na medida em que:

- a) o método de cálculo utilizado na apuração do créditos tributários não é autorizado pela Constituição ou pela Lei Complementar nº 87/1996, que não preveem 2 (duas) bases de cálculo distintas para o ICMS, uma para o imposto devido à unidade federativa de origem e outra para apuração do diferencial de alíquotas; e
- b) o uso do aludido método inflaciona indevidamente a base de cálculo do diferencial de alíquotas, fazendo com que a unidade federativa de destino das mercadorias adquiridas para consumo final receba um valor de ICMS efetivamente superior à diferença entre as alíquotas interna e interestadual aplicáveis às mercadorias em questão.

Reproduz trecho da Decisão recorrida.

Pede pela reforma integral do Acórdão recorrido. Afirma ser ilegal a cobrança do ICMS, pelo diferencial de alíquotas, na forma exposta no lançamento ora guerreado.

Diz ser impossível a adoção de duas bases de cálculo distintas para apuração do diferencial de alíquota, conforme o art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 e os Convênios ICMS 93/15 e 152/15.

Esclarece que ao estabelecer o critério de repartição de receita tributária, nem a Constituição Federal, no art. 155, II e § 2º, VII, nem a Lei Complementar nº 87/96 determinaram a adoção de base de cálculo distinta para fins de cálculo do diferencial de alíquotas. Há, APENAS, UMA BASE DE CÁLCULO PARA APURAÇÃO DO ICMS pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual, qual seja, o valor da operação indicado na respectiva nota fiscal de aquisição.

Salienta que este dispositivo citado no parágrafo anterior, onde trata apenas dos critérios de alíquotas que devem ser adotados nas operações e prestações de serviços que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado: “...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”.

Explica que a LC é a norma nacional por meio da qual foram estabelecidas as regras gerais relativas ao ICMS, como determina o art. 146, III, “a” da Constituição, inclusive no que diz respeito à base de cálculo do tributo. Destaca, também, não há qualquer regra prevendo a adoção de bases de cálculo distintas na apuração do ICMS devido à unidade federativa de origem e na apuração do diferencial de alíquotas desse imposto. Pelo contrário: valendo-se do exemplo das prestações interestaduais de serviço em que o tomador é consumidor final, a Lei Complementar nº 87/1996 expressamente determina que há, apenas, uma base de cálculo para apuração do ICMS, qual seja, “o valor da operação”. Reproduz os arts. 12, I e 13, I. Cita ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 16ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, pg. 541).

Aponta que o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ também já manifestou o entendimento de que há, apenas, uma base de cálculo para fins de apuração do diferencial de alíquotas do ICMS, qual seja, o valor da operação na unidade federativa de origem das mercadorias destinadas a consumidor final. É o que o Convênio ICMS 93/2015 (reproduzido) determina, onde destaca:

*ICMS origem = BC x ALQ inter*

*ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem*

*Onde:*

*BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;*

*ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;*

*ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.*

Reporta que este Convênio se refere às operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, nada impede que suas regras sejam aplicadas no caso em tela, pois, no tocante à base de cálculo para determinação do diferencial de alíquotas, não se justifica qualquer distinção entre o consumidor final contribuinte ou não do ICMS. Em ambos os casos, a base de cálculo e a alíquota do imposto são as mesmas; altera-se, apenas e tão somente, o sujeito passivo da respectiva

relação jurídico-tributária (vide a redação atual do art. 155, II e §2º, VIII da Constituição). Por isso, as regras do Convênio ICMS 93/2015, acima transcritas, deveriam (mas não foram) ter sido aplicadas no caso em tela, como determina o próprio art. 449-B do RICMS-BA.

Pondera que ao contrário do que foi decidido em decisão de piso, a interpretação sistemática e teleológica da legislação, inclusive a baiana, deixa claro que não se pode adotar 2 (duas) bases de cálculo diferentes no caso em tela: uma para apurar o ICMS normal e outra para apurar o imposto pelo diferencial de alíquotas. Como visto, a base de cálculo é uma só (aquela que leva em conta o ICMS calculado por dentro pela alíquota interestadual).

Ressalta que a própria legislação baiana determina a adoção de base de cálculo única para efeito de determinação do diferencial de alíquotas do ICMS. Sendo assim, o acolhimento da pretensão da Recorrente dispensa análise sobre ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual, ao contrário do que consta no v. acórdão recorrido.

Inferi que os autos da ADI nº 5.439-DF, sendo que a Procuradoria Geral da República esclareceu que a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 93/2015 está alinhada à Constituição e à Lei Complementar nº 87/1996:

*"... A cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, ao dispor sobre a qual estado é devida a alíquota interestadual e a quem compete recolher o tributo e a fórmula de cálculo da exação, não inovou em aspectos quantitativos do ICMS (definidos em resolução do Senado Federal, leis estaduais e lei complementar) nem extrapolou os limites de harmonização da legislação nacional do ICMS outorgados a convênios interestaduais, que podem validamente dispor sobre aspectos instrumentais do imposto.*

*(...) O Convênio ICMS 93/2015 não definiu alíquota interestadual ou interna (fixadas por resolução do Senado e por leis estaduais), tampouco base de cálculo do ICMS devido nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado. Limitou-se, a reproduzir, quanto a esses aspectos, o disposto no art. 155, § 2º, VII, a e b, da CR e no art. 13 da LC 87/1996.*

*Portanto, a cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015 não extrapola os limites e contornos definidos pela Constituição e pela Lei Complementar 87/1996, pois não inova quanto aos aspectos quantitativos da exação (alíquota e base de cálculo) e apenas disciplina aspectos instrumentais do ICMS decorrentes das modificações operadas pela EC 87/2015..." (g.n.)*

Afirma novamente ser ilegal a forma de cálculo do ICMS, pelo diferencial de alíquotas, utilizada pela Fiscalização para apurar suposta falta de pagamento parcial do imposto pela Recorrente, conclusão que se extrai, frise-se, da interpretação sistemática e teleológica da legislação estadual.

Diz que através destas normas pertinentes, recolheu o diferencial de alíquotas devido a este Estado mediante a aplicação, sobre o valor da operação indicado na nota fiscal de aquisição, do resultado da subtração entre as alíquotas interna e interestaduais cabíveis. Tal tratamento, como visto, é o único compatível com a Constituição e a lei complementar, que preveem a incidência do ICMS sobre o valor efetivo da saída, e não sobre um montante fictício que não corresponde a qualquer operação ou prestação e não está corporificado em nenhum documento fiscal.

Sustenta que não houve, portanto, falta de pagamento parcial do ICMS no caso em tela, impondo-se a desconstituição do lançamento em foco e a reforma integral do v. acórdão recorrido, com o provimento deste recurso.

Alega ampliação indevida da base de cálculo do ICMS, com aplicação de alíquota efetiva superior ao diferencial de alíquotas devidas, tendo efeito confiscatório o lançamento de ofício impugnado.

Salienta que a forma de apuração dos créditos tributários em questão gera indevida inflação da base de cálculo do tributo, fazendo com que o Estado da Bahia receba parcela maior de ICMS, além da que lhe é devida, com manifesto efeito confiscatório. Para provar tal fato, pede análise da memória de cálculo abaixo, relativamente a uma das notas fiscais objeto da autuação ora questionada. Junta tabela para a devida demonstração, fl. 61.

Observa a ilegalidade com que o Estado da Bahia exija ICMS equivalente a 13,41% do valor da operação indicado na respectiva nota fiscal de aquisição a título de diferencial de alíquotas (única base de cálculo possível no caso em tela, como demonstrado acima), montante visivelmente superior àquele que, de fato, é devido, qual seja, 11% sobre o valor da operação [= 18% (Alíquota

Interna) - 7% (Alíquota Interestadual)]. Aponta que está estampado, que se repete para todos os demais itens do Auto de Infração em foco, com mínima diferença. De qualquer forma, está, de plano, comprovada a ampliação indevida da base de cálculo do imposto *in casu*.

Frisa que a imposição contida na autuação aqui defendida importa em subtração indevida do patrimônio da Recorrente. Manifesta o efeito confiscatório decorrente do lançamento de ofício aqui impugnado, o que é vedado pelo art. 150, IV da Constituição.

Acrescenta que o acórdão insiste no ponto de que o valor do próprio imposto deve integrar sua base de cálculo na DIFAL, como se o fornecedor da mercadoria adquirida pela Recorrente não o tivesse feito. Ocorre que em nenhum momento a fiscalização se desincumbiu de seu ônus de demonstrar que, dentro da base de cálculo utilizada pela Recorrente (valor da operação na nota fiscal), o imposto estadual, com alíquota de 18%, não teria integrado a base de cálculo.

Constata que, utilizando-se o exemplo da memória de cálculo, a fiscalização deveria ter demonstrado que, dentro do valor da operação descrito na nota fiscal - R\$ 2.820,00 -, o fornecedor das mercadorias não teria computado o valor do ICMS apurado pela alíquota interna, o que não ocorreu.

Aponta que o FISCO caberia o ônus de comprovar que, dentro da base de cálculo considerada pelo fornecedor das mercadorias, o ICMS, apurado com a alíquota interna, não estaria incluso. Só com essa prova é que a fiscalização poderia questionar a forma de cálculo utilizada pela Recorrente e cobrar eventual diferença de recolhimento.

Insiste demonstrar que os cálculos utilizados estão de acordo com as balizas trazidas pela Constituição e Lei Complementar, isto é, recolheu o diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia mediante a aplicação, sobre o valor da operação da nota fiscal (no qual o próprio ICMS já está embutido), o resultado da subtração entre as alíquotas interna e interestaduais.

Reitera pela completa improcedência dos créditos tributários ora combatidos, sob pena de se perpetuar grave ofensa a todas as regras - legais e constitucionais.

Defende pela ofensa aos princípios da irretroatividade na majoração da base de cálculo do ICMS a partir da aplicação do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, na metodologia utilizada pela fiscalização para cálculo do ICMS-DIFAL.

Notou também que a atual redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, a qual foi publicada no Diário Oficial em 22/12/17.

Explica que a apuração realizada pela fiscalização ensejou o aumento do ICMS-DIFAL a ser recolhido, isto é, a carga tributária decorrente de referido imposto passou de 11% para 13,41% sobre o valor da operação identificado na nota fiscal. Reproduz o art. 150, III, “a” da CF, que fala sobre o princípio da irretroatividade, o qual estabelece a impossibilidade de se cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Assim, salienta que esse princípio impede que lei posterior atue de modo a tributar ou a tornar mais onerosa a tributação sobre fato gerador ocorrido em momento anterior à sua entrada em vigor.

Diz que os fatos geradores ocorridos até a data de edição da Lei nº 13.816/17, resta clara a impossibilidade de aplicação da forma de cálculo prevista no art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, que foi utilizada pela fiscalização e que, portanto, constitui a motivação do lançamento de ofício aqui impugnado. Transcreve, para os fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº 13.816/17, o valor da operação identificado no documento fiscal constitui a base que define a apuração do ICMS-DIF AL.

Disse que além da ofensa ao princípio da irretroatividade, a fiscalização, no presente caso, deveria também ter respeitado o princípio da anterioridade, o qual determina que os entes tributantes somente possam cobrar tributos no exercício financeiro seguinte ou após noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu, conforme previsão contida no art. 150, III, “b” e “c” da Constituição.

Pondera que, aplicando-se referido princípio ao caso ora discutido, os efeitos do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96 trazidos pela Lei nº 13.816/17 somente poderiam ser aplicados a partir do exercício de 2018 para cálculo e pagamento do ICMS-DIFAL, caso, obviamente, essa sistemática fosse autorizada pela Constituição ou pela Lei Complementar nº 87/1996.

Assevera que considerando que os fatos geradores objeto da autuação ocorreram anteriormente ao exercício de 2018, a autuação nunca poderia estar motivada no art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, com a redação trazida pela Lei nº 13.816/17, do que decorre a manifesta improcedência do auto de infração, com a consequente necessidade de reforma do v. acórdão recorrido.

Sustenta também não se pode aceitar a alegação, contida no v. acórdão recorrido, de que a alteração trazida pela Lei nº 13.816/17 foi apenas um aperfeiçoamento do que já havia sido trazido pela Lei nº 13.373/15, com efeitos jurídicos a partir de 01.01.2016. Aponta que o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, incluído pela Lei nº 13.373/15, somente incorporou a sistemática vigente na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 acerca do diferencial de alíquotas, isto é, o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas deve integrar o valor da operação para fins de apuração do ICMS devido.

Afirma que em nenhum momento a fiscalização se desincumbiu do ônus de provar qual imposto foi considerado pelo fornecedor para integrar o valor da operação destacado em seu documento fiscal. Manifesta a improcedência da autuação, com a consequente necessidade de reforma do acórdão recorrido.

Conclui pedindo conhecimento do recurso e totalmente provido o presente Recurso Voluntário, para desconstituir, *in totum*, os créditos tributários objeto do Auto de Infração em comento.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado com previsão legal no art. 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, tendo a JJF julgado Procedente o Auto de Infração foi lavrado em 25-09-2018, para exigir ICMS no valor total de R\$64.768,32 referente aos *meses de janeiro a dezembro de 2017*, sobre a imputação:

*Infração 01 – 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, Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, §4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa Aplicada: art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

No mérito a recorrente alega a improcedência do lançamento devido em relação a incerteza da metodologia de apuração do crédito tributário e em relação a incompetência do Estado da Bahia deliberar sobre critérios na apuração base de cálculo aplicada nas operações de recolhimento de diferenças de alíquotas entre estados federativos.

Compulsando os autos, pode constatar que reparo algum merece a Decisão recorrida. As alegações da peça recursal repisam a defesa inicial, já apreciada pela 3ª JJF.

Alinho-me aos princípios legais focado que norteiam a lide citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal ao tratar da competência das leis complementares, no art. 155 e dos impostos dos Estados e do Distrito Federal:

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização

*do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

No mérito, o cerne questionado consiste em atendimento ao disposto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, (LEI KANDIR), ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seus artigos:

**Art. 12.** *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

**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;*

E se não bastasse os dispositivos contidos na Constituição Federal, referendada em seu art. 4º, XV, e art. 17, XI e § 1º da Lei Estadual nº 7014/96, transcrito abaixo evidencia a certeza necessária da formula e critérios da alíquota interna da base impositiva de calcular a diferença de alíquota para não haver erro e excesso de tributação:

**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).**

Diante do exposto, não vejo razões para reforma do v. acórdão recorrido; devido ao atendimento aos princípios basilares de racionalidade, irretroatividade e da anterioridade, demonstrando assim legalidade e por não ver fundamento legislativo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário julgando e mantendo a ação fiscal como PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 333006.0008/18-8, lavrado contra JSL S/A, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$64.768,32, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS