

PROCESSO - A. I. Nº 206833.0004/19-0
RECORRENTE - SIAN – SISTEMAS DE ILUMINAÇÃO AUTOMOTIVA DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0094-01/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/07/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/21-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU ATIVO IMOBILIZADO. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, visto que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é componente do valor da operação e, em consequência, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base imponível provém do art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, premissa básica do ICMS. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JJF, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, através do Acórdão nº 0094-01/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o crédito tributário no valor de R\$47.046,30, em decorrência da constatação de cinco infrações, sendo objeto recursal apenas a exação 5, pela qual se exige o valor de R\$23.006,02, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2016, sob a acusação de:

“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.

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”.

A Decisão proferida concluiu pela procedência do Auto de Infração, tendo julgada a infração 5 subsistente, diante das seguintes razões:

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 inquirar 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 falecer 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.

No Recurso Voluntário, às fls. 70 a 73 dos autos, o recorrente aduz que, em relação à infração 5, a impugnação apresentada não foi devidamente apreciada, motivo pelo qual deve ser revista e modificada com base nas suas razões de fato e de direito, a seguir:

Da irretroatividade da Lei à fatos geradores anteriores, eis que a fundamentação legal aplicada à referida infração tão somente entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado, além de modificar substancialmente a redação legal anterior que não exigia que o montante do imposto integrasse sua própria base de cálculo, do que destaca que § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, aplicado para embasar a infração, foi tão somente introduzido na legislação do ICMS do Estado da Bahia por meio do art. 2º da Lei nº 13.816, de 21 de dezembro de 2017, enquanto que o período lançado da infração compreende o exercício fiscal de janeiro a dezembro de 2016, *in verbis*:

Lei 13.816/2017 –

Art. 2º A Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 17.

§ 6º 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.

Nesse sentido, alega o recorrente que uma lei posterior não pode se aplicar à fatos geradores ocorridos anteriormente pelo princípio constitucional da irretroatividade, o que inclusive é obedecido pela referida Lei 13.816/2017, em seu artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, exceto os arts. 6º e 7º que entram em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação.

Por conseguinte, segundo o recorrente, demonstra-se de maneira clara que obedeceu fielmente a lei com sua redação vigente à época relativamente ao período fiscalizado (exercício de 2006), a qual não exigia uma base de cálculo majorada, que tão somente entrou em vigor durante o exercício fiscal de 2017. Aduz, ainda, que a própria capitulação legal aplicada à infração de forma incorreta é causa, por si só, de sua anulação.

Em outra vertente, o recorrente alega que também não poderia uma Lei Ordinária majorar um tributo em oposição ao texto Constitucional, conforme ocorre no caso em questão, tendo em vista que a acusação é de que o contribuinte recolheu a menor a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, com base numa Lei Ordinária que impõe uma elevação de base de cálculo correspondente sem previsão no artigo 155, VII, da Constituição Federal, eis que o referido texto constitucional tão somente exige o recolhimento do imposto entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sem qualquer elevação da sua base de cálculo, *in verbis*:

Art. 155

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

Assim, sustenta o apelante que, como se pode perceber, não se 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 para tanto na Lei nº 13.816/2017, que entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado e com modificação substancial de sua redação quanto à essa base de cálculo, bem como, se assim não fosse, também não tem respaldo no artigo 155, VIII, da Constituição Federal, que disciplina a matéria, pois há uma majoração tributária inconstitucional.

Diante de tais motivos fáticos e jurídicos demonstrados, o recorrente requer a admissão e o provimento do Recurso Voluntário visando anular o Auto de Infração em questão.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, relativa à exação 5, pela qual se exige o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$23.006,02, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2016, previsto no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, por ter o contribuinte recolhido a menor o imposto em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por não integrar à base de cálculo o valor do aludido ICMS, consoante art. 17, XI, § 6º da Lei nº 7014/96, em vigor a partir de 01/01/2016.

O Recurso Voluntário visa anular a infração sob fundamentação, basicamente, de que:

i) a exigência com a base de cálculo que determina é insubsistente, pois se baseia para tanto na

Lei nº 13.816, com efeitos a partir de 22/12/2017, portanto, posterior ao período fiscalizado e, em consequência, inaplicável a retroatividade da Lei à fatos geradores anteriores, e

- ii) não poderia a lei ordinária majorar tributo, com elevação de base de cálculo correspondente, sem previsão no art. 155, VII, da Constituição Federal, sendo a majoração inconstitucional.

Da análise das razões recursais, comungo do entendimento exarado através do Parecer Jurídico da PGE/PROFIS no PAF nº 2986200007/18-7 de que não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, uma vez que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é parte componente do valor da operação e, consequentemente, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base imponible provém do art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, premissa básica do ICMS, logo, como bem consignado no aludido Parecer, por uma imposição legal, obrigatoriamente, compõe da base de cálculo do ICMS, normal ou DIFAL, o valor do próprio tributo.

Neste sentido, conforme exposto acima, a conclusão é de que a nova norma não estabeleceu nenhum aumento ou criação de tributo, não havendo o que se falar em aplicação de princípio da anterioridade, uma vez que a norma, relativa à redação atual do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, não alterou em nada a norma interpretada (inciso XI do art. 17), apenas se adequou ao seu conteúdo e, em nenhum momento, a contrapôs, visto que:

1. Não inovou eis que a premissa básica do ICMS é a inclusão do imposto em sua própria base imponible, conhecido como cálculo por dentro, com previsão no art. 155, § 2º, XII, “i”, da CF;
2. Os fatos geradores ocorreram no exercício de 2016, quando já havia a redação atual do inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos a partir de 01/01/16, no sentido de “... **devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo**”, logo, em que pese a previsão constitucional para o cálculo do ICMS por dentro não deixar margem de dúvidas, à época dos fatos geradores, também não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas, o que apenas poderia levar a anular a exclusão da aplicação de penalidade, como previsto no art. 106, I, do CTN.
3. A redação atual do §6º do art. 17 da Lei 7.014/96, dada pela Lei 13.816, de 21/12/17, apenas se adequou ao correspondente inciso XI do art. 17 (com redação vigente desde a Lei nº 13.373/15), portanto, antes dos fatos geradores ocorridos no decorrer do exercício de 2016, ao deixar de consignar que:

“Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”

Cuja redação não teria o condão de anular a previsão constitucional da inclusão do imposto em sua própria base imponible. E passou a prever, em detalhe explicativo, 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”.

Portanto, a redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 apenas se adequou ao que já previsto desde a Lei nº 13.373/15, efeitos de 01/01/16, no sentido de “... **devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo**”, o qual, por sua vez, tornou expressa uma premissa constitucional do ICMS de que imposto está incluso em sua própria base imponible, o que, em princípio, seria desnecessário eis que insito no art. 155, § 2º, XII, “i” da Carta Magna.

Em consequência, não há que se falar em anterioridade/irretroatividade tributária e muito menos em majorar tributo, logo, não se justifica a conduta do contribuinte em realizar o cálculo da diferença de alíquota sobre o valor da operação indicado no documento fiscal, sem considerar tal premissa, eis que nada impede que as leis estaduais disciplinem e expliquem detidamente a matéria, desde que não contrariem ou inovem os diplomas de patamar superior.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do posicionamento do i. Relator.

A infração 05 diz respeito a cobrança de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$23.006,02, inerente aos meses de janeiro a dezembro de 2016,

previsto no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, por ter o contribuinte supostamente recolhido a menor o imposto em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, por não integrar à base de cálculo o valor do aludido ICMS, consoante art. 17, XI, § 6º da Lei nº 7014/96, em vigor a partir de 01/01/2016.

Ocorre que a norma que fundamenta a infração somente entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado e, além de modificar substancialmente a redação legal anterior que não exigia que o montante do imposto integrasse sua própria base de cálculo, conforme dispõe o § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, tal determinação foi tão somente introduzida na legislação do ICMS do Estado da Bahia através do art. 2º da Lei nº 13.816, de 21 de dezembro de 2017, enquanto que o período lançado da infração compreende o exercício fiscal de janeiro a dezembro de 2016.

Veja-se:

Lei 13.816/2017

Art. 2º A Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 17.

§ 6º 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.

Nesse sentido, em respeito aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, uma lei posterior não pode se aplicar à fatos geradores ocorridos anteriormente, o que inclusive é obedecido pela referida Lei nº 13.816/2017, em seu artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, exceto os arts. 6º e 7º que entram em vigor 90 (noventa) dias após a sua publicação.

Neste contexto, observa-se que o contribuinte obedeceu a redação vigente à época dos fatos (exercício de 2006), tendo em vista que a legislação estadual não exigia uma base de cálculo majorada, que tão somente entrou em vigor durante o exercício fiscal de 2017.

Assim, entendo que não se 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 para tanto na Lei nº 13.816/2017, que entrou em vigor posteriormente ao período fiscalizado, razão pela qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, 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 **206833.0004/19-0**, lavrado contra **SIAN – SISTEMAS DE ILUMINAÇÃO AUTOMOTIVA DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.046,30**, 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Evalda de Brito Gonçalves e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS