

PROCESSO - A. I. Nº 206960.0011/18-4
RECORRENTE - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0034-05/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0156-12/21-VD

EMENTA: ICMS. DIFAL. TRANSFERÊNCIAS DE MATEIRIAS DE USO/CONSUMO. FATO GERADOR TRIBUTÁVEL E METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. Assiste razão ao lançamento que calcula o diferencial de alíquota retirando-se da base imponible da origem o montante do imposto da operação interestadual para depois se incluir o montante do imposto previsto para a operação interna, para então se calcular a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão da 5ª JJF Nº 0034-05/19 que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2018, para exigir imposto no valor histórico de R\$60.918,16, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes infrações:

Infração 1 – 06.01.01: 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 ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Recolheu a menor Diferencial de Alíquota – DIFAL, referente Notas Fiscais de Entradas para o Ativo Fixo, em razão de alteração da base de cálculo do DIFAL, determinada no art. 17, inciso XI, da Lei Estadual nº 7014 (A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

Alude a fatos geradores ocorridos em janeiro e fevereiro, maio, julho a outubro, todos de 2016.

Infração 2– 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.

Recolheu a menor Diferencial de Alíquota – DIFAL, referente Notas Fiscais de Entradas para Uso e Consumo, em razão de alteração da base de cálculo do DIFAL, determinada no art. 17, inciso XI da Lei Estadual nº 7014 (A redação atual do inciso XI do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016).

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

A 5ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, Procedente o presente Auto de Infração:

VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O presente lançamento cumpre com os requisitos de lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que a signatária da peça impugnatória possui poderes conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Não há anomalias processuais que comprometam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A irresignação do contribuinte está pautada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem a metodologia de cálculo prevista na lei estadual baiana, pelo fato dela não estar prevista na lei complementar de normas gerais do ICMS – a LC 87/96.

A discordância reside na metodologia empregada: do prisma da autuada, deveria ser aplicada diretamente a diferença de alíquota sobre o valor da operação de entrada, conforme demonstrado às fls. 41 e 42.

Assim, a trilha impugnatória parte do raciocínio de que se incorreu em erro ao retirar da base de cálculo originária – aquela que decorreu a saída na origem – o tributo correspondente à alíquota interestadual e, a partir daí, fazer embutir o tributo correspondente à alíquota interna para só agora se calcular a diferença de alíquota.

Pois bem.

Pelo visto, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, de sorte que não quedam divergências aritméticas dentro de cada metodologia empregada.

Portanto, 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.

Vamos à análise.

Apesar da competência de se fixar a base de cálculo do ICMS ser da lei complementar, o constituinte abriu uma exceção – dada a sua importância – e determinou logo que o ICMS integra a sua própria base imponible, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, §2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

“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, importações também incluídas. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma 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. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

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

*Já pela técnica redacional da LC 87/96, **todos** os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de embutimento está disposta num parágrafo, relacionada com todos os incisos apresentados para as bases de cálculo em **cada tipo de incidência**, o que significa dizer que para todas elas – **definitivamente todas** – o montante do imposto deve integrar a sua base. Veja-se a dicção legal:*

*“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;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (negritos da transcrição).

Oportuno neste instante, reverberar as lições de Célio Lopes Kalume (In ICMS Didático, 3ª ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo atrás transcrito – o que manda incluir o montante do próprio imposto na sua própria base de cálculo, se aplica ou não a todas as hipóteses elencadas nos incisos I a IX, também retro transcritos:

“Restaria, de forma residual, o questionamento pertinente à aplicação da determinação de tal inclusão a **todas** as hipóteses elencadas no primitivo texto do art. 13 da Lei Complementar 87/1996. Sob o ponto de vista da técnica legislativa, a resposta deve ser necessariamente **que sim**. É que o parágrafo que introduz o mandamento **segue-se** aos incisos que tratam exatamente das diversas bases de cálculo do ICMS. **Não há qualquer fundamento, quanto a esse aspecto, que justifique a aplicação do dispositivo a apenas um ou outro inciso, com exclusão dos demais, pois nenhuma ressalva é feita no texto, o que redundaria na consequência de sua aplicação a todas as hipóteses do artigo...**” (negritos da transcrição).

Demais, ainda respeitante à DIFAL, no exercício da competência legislativa plena previsto nos §§1º a 4º, do art. 24 da CF/88, 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 7.014/96 estabelece várias disposições relacionadas ao tema, nomeadamente nos arts. 17 a 23-C, sem com isso incorrer-se em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Antes disto, cabe explicar que o art. 17, §1º, I da Lei 7014/96, é quase uma repetição *ipsis litteris* da LC 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto.

Entretanto, da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, vê-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 7.014/96, abaixo reproduzidos:

“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 e de lei complementar que não deixa dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes minudenciado, 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 imponible, 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 nova redação do inciso XI, atrás reproduzido, apenas aperfeiçoou um comando que já existia anteriormente. Era desnecessário até se fazer a alteração. Não obstante, o advento da Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, veio dar linhas objetivas ao modo de se encontrar a base imponible para cálculo do diferencial de alíquota, seguidas pelos i. autuantes.

Assim, correto foi o procedimento da auditoria em retirar da base de cálculo a carga equivalente à alíquota interestadual e inserir nela a carga equivalente à alíquota interna, para com esta nova base fazer incidir a DIFAL, isto é, calculando a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual.

Na forma do sequenciamento abaixo, cabe expressar em números como a linha de raciocínio traçada no lançamento revela-se fiel à lógica da tributação prevista na Constituição Federal:

1. Operação interestadual com alíquota de 12%. Valor total da Nota Fiscal de R\$1.000,00. Logo, ICMS destacado de R\$120,00.
2. Retirada da base de cálculo da carga equivalente à alíquota interestadual de 12%: Logo, R\$1.000,00 menos R\$120,00 é igual a R\$880,00; dá no mesmo multiplicar R\$1000,00 por 0,88.
3. Assim, a base de cálculo sem qualquer tributação de ICMS é R\$880,00.
4. Para se inserir a carga da alíquota interna (20%, i.e., 18% + 2% de adicional de fundo de pobreza) na base imponible, basta dividir R\$880,00 por 0,80, cujo resultado dá R\$1.100,00. Esta é a base de cálculo que deve servir de referência para calcular a DIFAL, pois ela corresponde à diferença de imposto entre a alíquota interna (20%, valor agora já embutido na base), e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).
5. Nestes moldes, R\$1100,00 multiplicados por 20%, é igual a R\$220,00 (imposto pela alíquota de 20%), que subtraídos de R\$120,00 (imposto pela alíquota de 12%), expressa o valor do ICMS correspondente entre a diferença da alíquota interna e a interestadual, ou seja, R\$100,00, **exatamente o valor encontrado pelo autuado no 1º cálculo mostrado às fls. 41 a 42, que não revela nada de absurdo.**

Logo, inexistiu o que o contribuinte chamou de “gross up” (sobrecálculo, em tradução livre), posto ser a forma de cômputo usada pelas autuantes a única aplicável para a cobrança do multicitado diferencial.

De seu turno, é de se registrar que nem por arrastamento as normas da lei baiana do ICMS pertinentes para o caso foram consideradas inconstitucionais na ADIn 5866, até porque, como bem salientado pela impugnante, a nova redação conferida ao art. 17, XI da Lei 7.014/96, veio bem antes dos comandos contidos no Conv. ICMS 52/2017, este sim, objeto da ação direta retro mencionada.

Por conseguinte, agiram com acerto as autuantes, ao adotarem a metodologia atrás explicada.

Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações de defesa:

O fisco estadual alega que a RECORRENTE teria deixado de recolher ICMS DIFAL, porquanto teria

se utilizado de base de cálculo equivocada sob a qual incidiria o imposto quando da aquisição de ativo fixo e bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, sendo que a alteração da base de cálculo seria advinda da Lei nº 13.373/15, que modificou o art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Tal alteração (na base de cálculo) trouxe a obrigação de realização do cálculo do DIFAL na modalidade “por dentro”, sendo este incluído em sua própria base de cálculo, e não mais “por fora”, como era até então realizado.

Menciona que a alteração na base de cálculo promovida no âmbito do Estado da Bahia pela Lei Estadual nº 13.373/15 ganhou força em âmbito nacional quando também realizada pelo CONFAZ através do Convênio ICMS 52/2017, o qual dispõe sobre as normas gerais dos regimes de substituição e antecipação tributárias do ICMS, inclusive com a alteração da sistemática do cálculo do diferencial de alíquotas de ICMS-DIFAL, nos termos das suas cláusulas décima segunda a décima quarta, tal como já feito pelo Estado da Bahia por meio da legislação local mencionada anteriormente.

Contesta afirmando que seja pelo Convênio ICMS 52/2017, seja diretamente pela publicação de legislação estadual, como no presente caso da Bahia, o resultado dessa nova sistemática de tributação gera uma majoração ilegal e inconstitucional da carga tributária incidente sobre as operações interestaduais de aquisição dos supramencionados bens integrantes do ativo imobilizado destinados ao uso e consumo da RECORRENTE.

Alega que, dada a magnitude do impacto causado por tais alterações legislativas, e diante de sua flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade, o Supremo Tribunal Federal concedeu parcialmente medida cautelar para suspender o efeito de dez cláusulas contidas no Convênio ICMS nº 52/2017, dentre elas as cláusulas décima segunda à décima quarta – que tratam da exata mesma alteração em base de cálculo promovida pela Lei Estadual nº 13.373/2015. Transcreve referida decisão (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5866).

Em razão do deferimento da medida cautelar pelo STF, o CONFAZ, por meio de seu Secretário-Executivo, proferiu despacho determinando a imediata suspensão de diversas cláusulas do Convênio ICMS 52/2017, dentre elas justamente a décima quarta, que versava sobre a mencionada mudança na forma de cálculo do DIFAL. Transcreve.

Contudo, mesmo diante da acertada decisão do STF, e da sensatez do CONFAZ, inúmeras são as incertezas jurídicas que ainda pairam sobre os contribuintes do ICMS. Em panorama geral, o primeiro problema decorre do fato de que muitas unidades federadas internalizaram os termos do Convênio ICMS 52/2017, reproduzindo na legislação interna as cláusulas atualmente suspensas.

Questiona então a recorrente: (i) estariam igualmente suspensas as normas internas editadas por esses estados? (ii) a fiscalização estaria obrigada a cumprir a legislação vigente em seu respectivo território, ainda que o Convênio que lhe deu suporte tenha sido declarado liminarmente inconstitucional? (iii) a declaração de inconstitucionalidade seria extensível à legislação das unidades federativas? (iv) haveria alguma diferença entre os estados que editaram lei formal em sentido estrito e outros que tão somente reproduziram os termos do convênio por meio de atos do Poder Executivo?

Outra dúvida refere-se à aplicação das normas estaduais editadas sem fundamento no Convênio ICMS 52/2017 – como no caso da Bahia, em que a legislação local é, inclusive, anterior ao aludido Convênio – muito embora possua conteúdo idêntico. Seria tal decisão aplicável legislação editada antes do Convênio e cujo conteúdo é igualmente inconstitucional por inobservância de lei complementar?

A despeito da similitude das redações e da identidade de propósitos existentes entre as aludidas normas estadual e federal, fato é que o estado da Bahia não demonstrou o mesmo cuidado que o CONFAZ teve ao suspender a eficácia da sua legislação em observância à mencionada decisão do STF.

As redações do Convênio ICMS nº 52/2017 e da legislação do estado da Bahia deixam claro que tais normativos versam sobre a composição da base de cálculo do ICMS, que, conforme será

detalhadamente exposto adiante, é matéria reservada à Lei Complementar, de modo que presente autuação não merece prosperar, tendo em vista se utilizar de cálculo ilegal para obtenção da base de cálculo sob a qual incide o ICMS DIFAL.

Aduz que a base de cálculo do ICMS no regime da substituição tributária, mediante a inclusão do ICMS devido nessa sistemática em sua própria base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual (DIFAL), é dada pelo artigo 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, cuja redação foi modificada pela Lei nº 13.373/15 e permanece em pleno vigor até hoje, sem qualquer tipo de restrição aos seus efeitos.

Afirma que a contrariedade das normas em questão – legislação baiana e Convênio ICMS 52/2017 – em relação à Constituição Federal é grosseira e flagrante. A esse respeito, todo o racional a ser desenvolvido acerca da inconstitucionalidade formal do Convênio ICMS 52/2017, em especial das suas cláusulas décima segunda à décima quarta – ainda que a título não definitivo –, será emprestado para o mesmo fim, mas agora no tocante ao artigo 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, uma vez que este também dispõe acerca da inclusão do DIFAL em sua própria base de cálculo, ampliando-a, portanto.

Como já mencionado, as referidas cláusulas do Convênio ICMS 52/2017, bem como os sobreditos dispositivos legais atualmente vigentes no âmbito do estado da Bahia dispõem sobre a forma de cálculo do ICMS DIFAL. A referida alteração na forma de cálculo acaba por resultar em evidente e relevante aumento de carga tributária, uma vez que suas regras impõem a majoração da base de cálculo do imposto estadual nas operações ali dispostas.

Conclui afirmando que as disposições da legislação baiana e do Convênio ICMS 52/2017 violam frontalmente o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, que elege o instrumento da lei complementar como aquele apto para alteração da base de cálculo dos impostos. Não obstante, tais normas contrariam frontalmente o Princípio da Legalidade em Sentido Estrito em matéria tributária, nos exatos termos do que prevê o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Aponta que o Convênio ICMS 52/2017 não diz respeito a benefícios fiscais do ICMS, e já tendo sido publicada a Lei Complementar nº 87/96, sequer é possível convalidá-lo com base na permissão para disciplinar o ICMS até o advento de Lei Complementar para tanto, uma vez que tal atribuição constitucional conferida aos convênios era temporária e está absolutamente exaurida com a edição da Lei Complementar nº 87/96.

Isto posto, atualmente, seja porque a Constituição Federal estabelece que o propósito do convênio é “*delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais*” (ADI 4.628), seja porque o Convênio ICMS 52/2017 propôs-se a dispor sobre base de cálculo e normas gerais dos regimes de substituição tributária, há clara e manifesta ofensa ao disposto no artigo 155, §2º, XII, “b”, “g” e “i” da CF/88, o que constitui fundamento suficiente para o reconhecimento da inconstitucionalidade do Convênio ICMS 52/2017, tal como já feito liminarmente pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5866.

Nesse contexto, não há dúvidas de que qualquer norma que reprise ou disponha de forma semelhante ao Convênio ICMS 52/2017 não se encontra de acordo com a Constituição Federal. Este é justamente o caso do artigo 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96, que esta atualmente vigente no âmbito do estado da Bahia.

No que diz respeito à ilegalidade do cálculo estabelecido pelo Convênio ICMS 52/2017 e pela mencionada legislação da Bahia para se apurar o valor do DIFAL devido na aquisição interestadual de ativo imobilizado e de bens de uso e consumo, a análise que se segue dará conta de comprovar que ao se instituir o cálculo do DIFAL “por dentro”, sua base de cálculo será majorada, e por conta disso não mais corresponderá ao “valor da operação”.

Como se sabe, nos termos do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do “ICMS” deve ser, necessariamente, o “valor da operação”. Nesse sentido, considerando que o Convênio ICMS 52/2017 a legislação baiana de igual teor, acabam por majorar a base de cálculo do DIFAL,

certo é que tal base de cálculo não mais será o mero “valor da operação”.

Especificando melhor a tema, e conforme o dispositivo transcrito acima, a base de cálculo do imposto é o valor da operação sobre o qual foi cobrado o ICMS próprio ao estado de origem. Logo, o diferencial de alíquotas – DIFAL deve ser calculado com a mesma base de cálculo do documento fiscal que acobertou a operação.

Ocorre que tal “valor da operação” contém apenas a parcela do ICMS interestadual, isto é, do ICMS próprio com carga de 12%, 7% ou 4%, calculado “por dentro” e incorporado em sua base de cálculo mediante “gross up”. Assim, ao se determinar que para o cálculo do DIFAL, seja realizado um segundo “gross up” (agora com a carga tributária do próprio DIFAL), certamente, o valor que serviu de base de cálculo para o ICMS interestadual próprio (verdadeiro “valor da operação”) não será o mesmo a ser utilizado para se encontrar o diferencial de alíquotas da operação, visto que sua base de cálculo será, e muito, majorada em relação ao valor originário.

Traz cálculos comparativos dos valores de DIFAL obtidos mediante sua novel forma de cálculo “por dentro”, prevista pela legislação ora combatida, e a clássica sistemática de recolhimento “por fora”, que vinha sendo determinada em todas as Unidades Federativas até o advento do Convênio ICMS 52/2017.

Requer o sobrestamento do referido processo salientando que o Convênio ICMS 52/2017 teve sua constitucionalidade em parte impugnada na ADI nº 5866, na qual já se obteve decisão deferindo liminarmente o pedido do contribuinte para que se suspendam as cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª. Isto é, foi reconhecida a probabilidade do direito suscitado na ADI nº 5866, sendo que hoje se aguarda o definitivo posicionamento do Supremo Tribunal Federal para que se revogue de vez as mencionadas cláusulas, ou se reverta a decisão liminar hoje em vigência para que voltem essas a surtir efeitos. Transcreve art. 168 do RPAF.

Diante do acima exposto, essa 2ª CJF decidiu por converter o PAF em diligência à PGE para que a mesma se manifeste sobre as teses jurídicas acima mencionadas e opine a respeito do sobrestamento requerido.

O Ilustre Procurador Jose Augusto Martins Júnior se pronuncia nos autos, salientando que, tendo em vista a decisão prolatada no bojo da ADI 5866, que declarou a extinção da ação sem julgamento de mérito, tendo transitado em julgado em 25/09/2019, conforme extrato extraído do site do STF na rede mundial de computadores, a discussão trazida no bojo da consulta perdeu seu objeto.

Explica o Ilustre Procurador que as suspensões das cláusulas do Convênio ICMS 52/2017 foram proferidas a título precário, por conta de terem sido concretizadas por conduta de Concessão de Medida Acautelatória, a extinção do feito sem julgamento do mérito as torna sem efeito. Traz transcrição da decisão no seu Parecer Opinativo. Conclui que resta prejudicado o pedido de esclarecimento.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Rafael Magnus Kiss Gomes - OAB/RJ nº 222.482.

Este é o relatório.

VOTO

Limita-se o presente Recurso Voluntário a questionar a base de cálculo utilizada pela fiscalização ao exigir ICMS por suposto recolhimento à menor do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo (infração 01) e ao consumo (infração 02) do estabelecimento autuado.

Sinaliza a recorrente que a exigência acima mencionada foi decorrente do entendimento equivocado do autuante ao aplicar apuração da Diferença de Alíquota divergente do quanto estabelecimento no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Salienta, contudo, a recorrente que o dispositivo acima mencionado foi alterado e que referida alteração trouxe a obrigação de realização do cálculo do DIFAL na modalidade “por dentro”, ou seja, com o ICMS incluído em sua própria base de cálculo, e não mais “por fora”, como era até então realizado.

Invoca a alteração das cláusulas décima segunda a décima quarta do Convênio ICMS nº 52/2017, as quais dispõem sobre as normas gerais dos regimes de substituição e antecipação tributárias do ICMS.

Sustenta a recorrente que, seja pelo Convênio ICMS 52/2017, seja diretamente pela publicação de legislação estadual, como no presente caso da Bahia, o resultado dessa nova sistemática de tributação gera uma majoração ilegal e inconstitucional da carga tributária incidente sobre as operações interestaduais de aquisição dos supramencionados bens integrantes do ativo imobilizado e/ou destinados ao uso e consumo da recorrente.

Diante das alegações acima, importante analisar os dispositivos do nosso ordenamento legal quanto ao tema em debate, senão vejamos:

Art. 17 da Lei 7.014/96:

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. Redação originária, efeitos até 31/12/15:

“XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.” (grifo nosso)

Publicado em abril de 2017, o Convênio ICMS 52/2017 iniciaria sua vigência a partir de 1º de janeiro de 2018 e tinha como objetivo principal disciplinar as normas gerais que deveriam ser aplicadas sobre os regimes de Substituição Tributária (ST) e de antecipação do ICMS pelos contribuintes nas suas operações.

Conforme descrito na Cláusula Décima Segunda do Convênio de ICMS 52/2017, no caso de “*operação interestadual com bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.*”

Na Cláusula Décima Quarta, inciso II, do citado Convênio de ICMS, consta a fórmula de cálculo:

“Cláusula décima quarta O imposto a recolher por substituição tributária será:

[...]

II - em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, O Valor Calculado Conforme A Fórmula “ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)”, onde:

- a) “ICMS ST DIFAL” é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;*
- b) “V oper” é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;*
- c) “ICMS origem” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;*
- d) “ALQ interna” é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;*
- e) “ALQ interestadual” é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.*

§ 1º Para efeitos do disposto nesta cláusula, na hipótese em que o remetente for optante pelo Simples Nacional,

deverá ser deduzido, a título de ICMS da operação própria, o resultado da aplicação da alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal.

§ 2º É vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto da operação própria decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.”

Assim, importante mencionar que o Estado da Bahia advoga no sentido que o disposto em Convênio em razão do cálculo do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas (DIFAL) por substituição tributária tem por objeto explicitar a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas, já adotada por várias unidades federadas, inovando, tão somente, a partir de 1º de janeiro de 2018, em relação àquelas unidades federadas que continuavam adotando a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas sem observar o § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Entendo, contudo, que apenas poderia a recorrente invocar inovação de cálculo caso o Estado da Bahia não tivesse internalizado a observância ao § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o que não é o caso dos autos. Se observado o art. 17 da Lei nº 7.014/96, é possível verificar disposição específica para o cálculo ora mencionado.

Ademais, e quanto ao citado mecanismo de cálculo dos tributos incidentes na operação “por dentro”, saliento que referido método já foi ratificado pelo STF (Superior Tribunal Federal) onde restou pacificada a legitimidade da citada sistemática do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS).

Sinaliza, pois, a ora recorrente que, em razão da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.886, a Cláusula Décima Quarta do citado Convênio ICMS 52/2017 está suspensa, motivo pelo qual a forma de cálculo ali definida não poderia ser aplicada.

Ademais, sinaliza a recorrente para suposta inconstitucionalidade da referida norma, considerando que não consta disciplinada por Lei Complementar.

Isto ocorre porque, e após a edição da EC nº 87/2015, o DIFAL, assim como todos os seus aspectos, até o momento, não está disciplinado ou previsto em Lei Complementar, e sua forma de cobrança e alguns pormenores mais técnicos foram descritos apenas pelo Convênio CONFAZ ICMS 93/15.

Diante disso, de fato, muitos contribuintes ingressaram com demandas no judiciário argumentando que a ausência de Lei Complementar, norma constitucionalmente adequada para definir as normas gerais de direito tributário, conforme previsão do artigo 146, I, II e III da CF/88, bem como artigo 155, § 2º, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da CF/88, ocasionaria a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL, mesmo com os dispositivos adicionados pela EC 87/15.

Ocorre que, como bem discorreu a PGE, a ADI 5866 foi objeto de julgamento e, naquela oportunidade, o processo foi extinto sem resolução de mérito, haja vista que o Convênio ICMS 52/2017 foi revogado pelo Convênio ICMS 142/2018.

Assim, o Convênio ICMS 52/2017 teve sua revogação decretada pelo Convênio ICMS 142/2018 e, desde 01.01.2019, disciplina as normas gerais relativas ao regime de substituição tributária. Saliento, inclusive, que referido convênio apesar de não dispor de todas as regras instituídas no Convênio revogado, manteve inalterada a forma de cálculo em debate, conforme pode ser observado na cláusula abaixo transcrita:

Cláusula décima segunda. Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

Ou seja, até o presente momento não há qualquer decisão que trate da inconstitucionalidade mencionada ou tampouco quanto a suposto sobrestamento do processo em referência.

Pelo exposto, em razão de fugir da competência desse Conselho de Fazenda a decretação de nulidade, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração e, conseqüentemente, pelo NÃO

PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

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 **206960.0011/18-4**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.918,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS