

**PROCESSO** - A. I. Nº 206854.0001/20-1  
**RECORRENTE** - BALL EMBALAGENS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0144-05/20-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/12/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0309-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE BENS DE USO/CONSUMO. Correto é o procedimento em que se 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, e, então, calcular-se a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF nº 0144-05/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$227.199,34, em razão de seis infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a Infração 04, descrita da forma a seguir.

...

*Infração 04 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Irregularidade decorreu do contribuinte não ter observado as novas regras implantadas a partir de janeiro de 2016 na Lei 7014/96, art. 17, XI, conforme demonstrativo anexado. Fatos geradores de agosto, setembro e dezembro de 2016, fevereiro a julho e novembro de 2018, junho e julho de 2019. Enquadramento legal nos arts. 4º, XV, da Lei 7.014/96, c/c o art. 305, § 4º, III, “a”, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa capitulada no art. 42, II, “f”, da Lei retro mencionada. Valor de R\$75.282,08.*

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 03/11/2020 (fls. 211 a 217) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“VOTO**

*Não há questões preliminares a examinar.*

*Em primeiro lugar, vale salientar que não houve contestação a respeito das infrações 1, 2, 3, 5 e 6, inclusive declarando o autuado que procedeu ao recolhimento do monte devido. Em face da matéria incontroversa instalada, há que se decidir pela procedência das citadas irregularidades.*

*Vamos à apreciação da infração 04.*

*Reclama-se pagamento a menor de ICMS na modalidade diferencial de alíquota, em face de aquisições oriundas de outros Estados, de bens destinados para uso e consumo.*

*A autuação parte do raciocínio de que, para cálculo da DIFAL, será necessário embutir na base de cálculo o valor correspondente à alíquota interna, para depois encontrar-se o valor devido.*

*O contribuinte discorda deste critério, invocando em seu favor de que não há na LC 87/96, permissão para isso, tampouco na CF/88, de modo que o legislador estadual baiano não poderia inovar, incrementando o montante a recolher em favor do Estado de destino. Se assim o fez, usurpou os ditames constitucionais.*

*No entender deste último, correto seria adotar como base de cálculo o valor da operação interestadual, de modo a inserir na base imponible apenas a cifra do imposto equivalente tão-só à diferença de alíquota.*

*Pois bem.*

*Ao assumir, no particular, a competência legislativa plena para normas acerca do ICMS, o legislador da Lei*

7.014/96, fixou que haveria a cobrança da diferença de alíquota:

“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;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

I - destinatário localizado neste Estado, quando este for contribuinte do imposto, inclusive se optante pelo Simples Nacional” (negritos da transcrição).

Destarte, perante a legislação baiana em vigor à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, indubitosa a exigência de diferença de alíquota. A lei é cristalina ao determinar que mercadorias, bens e serviços, oriundos de outros entes federativos e destinados a consumo final, se submetem a esta “modalidade” de ICMS, quando da entrada.

Em acréscimo, observe-se que é a própria impugnante quem admite que a Lei 7.014/96, autorizou o fisco a calcular a DIFAL levando em conta a metodologia adotada pela fiscalização. O que se combate, na verdade, é ter o comando da norma estadual extrapolado os lindes constitucionais ao incrementar a quantia que é devida para a unidade federada de destino.

Neste esquadro, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, ou seja, o contribuinte não aponta erros de cálculo no trabalho fiscal, mesmo se para ele fosse verdadeira a metodologia ali adotada.

Portanto, a questão é meramente jurídica, isto é, saber qual a metodologia que encontra amparo da legislação regente. 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 impositiva, 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 impositivas. 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 impositiva.

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, esta regra embutidora 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 com o 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 7.014/96, 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.*

*Logo, como se cobra a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual, sendo que o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, soa claro, que para encontrar-se a DIFAL é preciso primeiro*

*retirar a carga da operação interestadual, embutir no valor resultante a carga da operação interna, calcular o ICMS da operação em seguida, e dele abater-se o imposto incidente na operação interestadual, que já ficou com o Estado de origem. Somente assim é que se terá o valor do tributo equivalente 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 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 e de lei complementar que não deixam 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.*

*Noutras palavras: 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 exemplo e 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\$1100,00. 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.*

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

*Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, sendo que os valores já recolhidos deverão ser homologados pelo setor competente.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 226 a 234, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após fazer um rápido resumo dos fatos, refere-se à Decisão recorrida, afirmando tratar-se de entendimento absolutamente equivocado e que vai de encontro ao texto constitucional, razão pela qual sua reforma é impositiva.

Explica que, a decisão de piso entendeu que a metodologia de inclusão da alíquota interna do ICMS para, então, alcançar o DIFAL estaria de acordo com a regra constitucional. O julgador de primeira instância acolheu a tese da fiscalização de que a Recorrente teria pago “a menor a Diferença de Alíquota pela aquisição interestadual de material de Uso e Consumo, em razão de não ter observado as Novas Regras, vigentes a partir de janeiro de 2016, previstas no art. 17, inc. XI da Lei nº 7.014/96”.

Alega, todavia, que a manutenção de tal entendimento não pode prosperar por ser verdadeiramente inconstitucional. Isso porque, argumenta, a Recorrente adquire mercadorias junto a fornecedores situados em outros Estados, que dão entrada no seu estabelecimento baiano. Por tal razão, promove o pagamento do ICMS pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, nos termos do art. 155, § 2º, VII e VIII, “a” da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 (cujo texto transcreve).

Relativamente à base de cálculo do ICMS, componente questionado pela Fiscalização nesses autos, explica que o texto Constitucional é claro ao determinar que é necessária a instituição de Lei Complementar para sua definição, conforme art. 146, III, “a”, cujo texto transcreve.

Nesse caso, questiona qual seria o “montante do próprio imposto” devido ao Estado da Bahia, e que, portanto, deveria integrar a base de cálculo do ICMS a ele devido a título de diferença de alíquotas? Assegura que a resposta decorre diretamente do supracitado art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, ou seja, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Conclui, portanto, que apenas a alíquota resultante dessa diferença é que poderia integrar o próprio imposto devido.

Noutras palavras, raciocina que, quando é determinado que a base de cálculo do ICMS vai ser integrada pelo “próprio imposto”, essa adição deve corresponder à diferença entre as alíquotas (que é o “próprio imposto” a ele devido na operação interestadual), e não a adição da alíquota interna, como fez o Estado da Bahia com a alteração do art. 17, XI da Lei nº 7.014/96.

Diante deste raciocínio, questiona se poderia, o Estado da Bahia, através da Lei Estadual nº 13.373/2015, disciplinar sobre a base de cálculo do ICMS devido nas aquisições interestaduais? Afirma que a resposta é verdadeiramente negativa, pois não pode, o legislador estadual, usurpando dos ditames constitucionais, estabelecer nova base de cálculo para o ICMS, sob pena de criação de norma inconstitucional.

Notícia que, não por outra razão, o Tribunal de Justiça da Bahia, vem condenando a prática adotado pelo Estado da Bahia e evidenciada nesses autos, haja vista considerarem ilegítima com base no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015. Transcreve ementa de decisão proferida em Agravo de Instrumento, Nº 0011694-58.2017.8.05.0000, cuja relatoria coube à magistrada Heloisa Pinto de Freitas Vieira Graddi, publicada em: 03/10/2019, cujo teor vai reproduzido abaixo.

*“AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFAL. TUTELA DE URGÊNCIA. REQUISITOS. PRESENÇA. PARCIAL. DECISÃO.*

**REFORMA PARCIAL.**

(...)

*II - Evidenciado que o legislador estadual, ao dispor sobre o ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final localizado no Estado da Bahia, aparentemente atuou de forma ilegítima quanto à fixação da base de cálculo do tributo, está parcialmente presente a probabilidade do direito invocado pela Autora/Agravada.*

*III - Analisados os demais requisitos à concessão da tutela de urgência, presentes em favor da recorrida, impositivo é o provimento parcial do recurso, para modular a decisão agravada e consignar que a suspensão da exigibilidade do tributo restrinja-se à parcela correspondente à determinação da base de cálculo prevista no art. 17, XI, da Lei nº 7.014/1996.*

*RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0011694-58.2017.8.05.0000, Relator(a): HELOISA PINTO DE FREITAS VIEIRA GRADDI, Publicado em: 03/10/2019)”*

Reproduz, ainda, outra decisão, do mesmo tribunal, proferida em Agravo de Instrumento, Nº 8017587-54.2018.8.05.0000, cuja relatoria coube à magistrada Cynthia Maria Pina Resende, publicada em 05/02/2019, cujo ementa reproduzo abaixo.

*“AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DEMANDA DECLARATÓRIA COM PEDIDO DE TUTELA DE URGÊNCIA. ICMS-DIFAL ATAQUE A DECISÃO DEFERITÓRIA DE TUTELA INAUDITA ALTERA PARS, SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO À SUPOSTA MAJORAÇÃO DO REFERIDO TRIBUTO PERPETRADO PELO ESTADO DA BAHIA EM DECORRÊNCIA DAS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELAS LEIS N.ºS 13.373/2015 E 13.816/2017, ASSEGURANDO À AUTORA/AGRAVADA O DIREITO DE RECOLHER O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS A QUE SUPOSTAMENTE FAZ JUS O ESTADO DA BAHIA, COM BASE NAS REDAÇÕES ANTERIORES DO ART. 17, INCISO XI E § 6º DA LEI Nº 7.014/1996, BEM COMO QUE O CITADO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM DISCUSSÃO NÃO CONSTITUA ÔBICE À EMISSÃO DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL ESTADUAL DA AUTORA. DISCUSSÃO JURÍDICA QUE SE REVESTE DE PLAUSIBILIDADE CONSIDERANDO O COTEJO DA NORMA CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL RELACIONADA A MATÉRIA. ADEQUADA ATUAÇÃO JURISDICIONAL QUE HOUE IMPLEMENTADO RECORTE OBSTATIVO DA EFICÁCIA EXATÓRIA TÃO SOMENTE EM RELAÇÃO AOS ASPECTOS QUE COMPREENDEM A SUPOSTA INOVAÇÃO ILEGAL, SOBRETUDO DIANTE DA POSSIBILIDADE DE REVERSÃO MENOS GRAVOSA DA DECISÃO JUDICIAL. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. (Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 8017587-54.2018.8.05.0000, Relator(a): CYNTHIA MARIA PINA RESENDE, Publicado em: 05/02/2019).”*

Conclui assim, que, pelo exposto, por qualquer prisma que se olhe a questão, a glosa empreendida pela fiscalização é manifestamente improcedente.

Diante de todo o exposto, requer, a Recorrente, seja o presente recurso conhecido e provido, para que essa C. Câmara reforme a Decisão recorrida, de modo a cancelar a cobrança do débito relativo à Infração 4.

Termos em que, pede deferimento

**VOTO**

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito recursal, conforme segue.

A irresignação recursal se restringe à Infração 04, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

A conduta autuada foi descrita como “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Irregularidade decorreu do contribuinte não ter observado as novas regras implantadas a partir de janeiro de 2016 na Lei 7014/96, art. 17, XI, conforme demonstrativo anexado. ...”. Trata-se de erro na apuração do diferencial de alíquota, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando inconstitucionalidade do art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96 (base da autuação), pois entende que o Estado da Bahia não poderia, através de lei estadual, disciplinar o cálculo do DIFAL, para cuja regulamentação a CF/88 exige instituição de lei

complementar.

Alega, ainda (interpretando o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”), que a CF/88 manda inserir, na base de cálculo, o “*montante do próprio imposto*”, expressão que entende guardar equivalência com o “*montante da própria DIFAL*”.

Trata-se, como se vê, de discussão eminentemente jurídica, calcada na interpretação do microsistema de ICMS, em busca do critério a ser adotado para o cálculo do ICMS-DIFAL, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento autuado.

Entende, o Sujeito Passivo, que o ICMS-DIFAL devido deve ser obtido a partir da inserção do DIFAL na base de cálculo do próprio DIFAL, sem qualquer manejo ou referência ao imposto incidente no estado de origem.

Diferentemente, o fisco entende que se deve excluir o imposto incidente na operação interestadual de origem, inserir o ICMS integral na própria base de cálculo, com esteio na alíquota interna, e calcular o tributo devido, aplicando 18% (alíquota interna) e deduzindo-se o ICMS destacado no documento de origem.

Embora o Sujeito Passivo se oponha a essa metodologia, tal procedimento decorre de norma legal expressa estabelecida pelo art. 4º, inciso XV c/c art. 17, inciso XI, § 6º 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 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.*

*...*

*§ 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.*

***Nota:*** A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

***Redação originária, efeitos até 21/12/17:***

*“§ 6º 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.”*

*...*

Embora tenha havido mudança na redação do § 6º, a explicitação do cálculo teve caráter meramente explicativo, dada a complexidade do cálculo requerido.

Por sua vez, a metodologia proposta pelo Sujeito Passivo peca por não inserir o ICMS pleno no cálculo do imposto relativo a toda a operação de aquisição, mas apenas no cálculo do ICMS-DIFAL, o que resulta numa desoneração parcial da operação, sem sustentação na lei e na Constituição Federal.

De fato, a inserção do imposto na própria base de cálculo é princípio geral do microsistema do ICMS, conforme art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, abaixo reproduzido

“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;  
...”

Sendo princípio geral, não há exceção a essa metodologia de apuração do ICMS, diferentemente do que defende o Sujeito Passivo, o qual pretende ver a alíquota plena incidir apenas sobre a diferença de imposto, devida ao destino.

Ora, a expressa previsão do diferencial de alíquotas foi a técnica encontrada pelo legislador para uniformizar a tributação entre a Unidade Federada de origem e a do destino, de forma a evitar indevidas vantagens nas aquisições fora do estado, em detrimento dos fornecedores locais. Por isso, buscou-se complementar o imposto devido, atingindo a operação de aquisição na plenitude da sua dimensão valorativa. Não há, por isso, qualquer desconformidade da lei estadual com o sistema normativo constitucional brasileiro.

Esse é o entendimento da PGE/PROFIS, que teve oportunidade de examinar a questão, quando do exame do PAF nº 298620.0007/18-7, conforme referência feita pelo voto vencedor no Acórdão nº 0140-11-21-VD, em trecho que reproduzo abaixo.

*“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 impositiva 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 a base de cálculo do ICMS, normal ou DIFAL, o valor do próprio tributo.”*

Esta 1ª CJF já consolidou este entendimento, no julgamento do PAF 298929.0009/18-9, conforme ementa abaixo.

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0074-11/21-VD. EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado apurou o ICMS devido a título de diferença de alíquotas, sem considerar que a base de cálculo deve ser constituída com o imposto por dentro. Infração 01 subsistente. ... Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.”*

Nesse mesmo sentido foi a decisão no julgamento do PAF nº 206833.0004/19-0, conforme ementa abaixo.

*“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 impositiva 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.”*

Assim, a despeito das decisões do TJ-Ba, citadas pela Recorrente, entendo que os tribunais superiores terão oportunidade, ainda, de debater o tema, e eventualmente reformar os acórdãos



citados.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### VOTO DIVERGENTE

Com o devido respeito, ousou divergir do Cons. Relator, apesar do louvável voto proferido.

A infração em discussão diz respeito à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo. A Junta considerou a autuação procedente por entender que a recorrente não observou a metodologia de cálculo correta, nos termos do inciso XI, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 com a redação que lhe deu a Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016. Os fatos geradores indicados ocorreram em determinados meses dos exercícios de 2016, 2018 e 2019.

Entretanto, ao examinar o que consta dos autos bem como a decisão de primeiro grau, entendo ser necessária à sua reforma parcial, haja vista que, em verdade, a metodologia efetivamente aplicada somente foi estabelecida pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, que alterou a redação do § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 22/12/17, ou seja, de eficácia posterior aos fatos geradores.

É que, conforme tenho me manifestado em julgamentos anteriores sobre o tema, a metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas previsto no art. 17, XI da Lei sofreu alterações ao longo do tempo, conforme quadro abaixo:

<b>Redação original, vigente até 31/12/2015</b>	<b>Redação do inciso XI alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, vigente a partir de 01/01/2016</b>	<b>Redação do § 6º alterada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, vigente a partir de 22/12/2017</b>
<p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p><b>XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.</b></p> <p>...</p> <p>§ 6º 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.</p>	<p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p><b>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.</b></p> <p>...</p> <p>§ 6º 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.</p>	<p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p><b>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.</b></p> <p>...</p> <p><b>§ 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.</b></p>

Tem-se, com isso, que o cálculo do diferencial de alíquotas previsto no inciso XI, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 possui três metodologias distintas a serem observadas de acordo com a data de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Senão vejamos:

<b>Até 31/12/2015</b>	<b>Entre 01/01/2016 e 21/12/2017</b>	<b>A partir de 22/12/2017</b>
$ICMS_{destino} = BC \times (ALQ_{intra} - ALQ_{inter})$	$ICMS_{destino} = BC / [100 - (ALQ_{intra} - ALQ_{inter})/100] \times ALQ_{intra} - ICMS_{origem}$	$V_{oper} = BC / (100 - ALQ_{inter} / 100)$ $BC2 = V_{oper} / (100 - ALQ_{intra} / 100)$ $ICMS_{destino} = BC2 \times ALQ_{intra} - ICMS_{origem}$

Diante disso, torna-se necessário reconhecer que a metodologia de cálculo do diferencial de alíquota observará a legislação vigente à época do fato gerador, conforme *caput* do art. 144 do CTN, considerando ainda que a modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente se aplica a fatos geradores posteriores à sua introdução (art. 146 do CTN),

de maneira que o lançamento não poderia ser realizado aplicando a nova metodologia a todos os fatos geradores a que se refere.

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Ordinário.

### 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, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206854.0001/20-1**, lavrado contra **BALL EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.434,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$123.764,69**, prevista no inciso IX do dispositivo legal acima citado, devendo o setor competente homologar os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS