

PROCESSO - A. I. Nº 206886.0012/19-0
RECORRENTES - FAZ. PÚBL. ESTADUAL e COLOR VISÃO DO BRASIL IND. ACRÍLICA LTDA.
RECORRIDOS - COLOR VISÃO DO BRASIL IND. ACRÍLICA LTDA. e FAZ. PÚBL. ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0225-05/22-VD
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/01/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0474-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MATERIAIS DE USO/CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. ERRO NA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Fisco admite o lapso de ter relacionado na dívida operações que não dizem respeito ao autuado. Na parte remanescente, deve prevalecer a metodologia de fixação da base de cálculo retirando-se do valor da operação a alíquota interestadual, embutir a alíquota interna e calcular a diferença de alíquota, abatendo-se o valor do imposto que compete ao Estado de origem. Por ser um compartilhamento de receita entre os sujeitos ativos envolvidos na compra e venda, a soma do imposto devido para eles deve corresponder ao total do imposto devido como se fosse uma operação interna. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário em decorrência da decisão recorrida proferida pela 5ª JJF no presente Auto de Infração em tela, lavrado em 30/09/2019, no total histórico de R\$ 125.636,50, apresenta a seguinte imputação:

***Infração 01 - 06.02.01** – Falta de pagamento da diferença de alíquota (DIFAL), nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Metodologia de cálculo não seguiu as regras da Lei 13.373/2015 e também não foram consideradas compras de materiais de uso e consumo.*

Fundamentação legal, data da ocorrência dos fatos geradores e valores consignados se encontram no corpo do auto de infração.

Entre outros documentos, foram anexados ao lançamento de ofício, nesta ordem (fls. 06/23): planilha discriminativa dos itens adquiridos sem pagamento da DIFAL; planilha discriminativa da base de cálculo considerada a menor para efeito de pagamento da DIFAL; CD contendo arquivos eletrônicos.

A impugnação às fls. 43/53. Rejeita sobre doutrina e no art. 129 do COTEB, alegando que são mais de quinhentas notas fiscais emitidas para outras pessoas jurídicas, em face da “ininteligibilidade” (sic.) dos valores lançados a título de DIFAL. Isto porquanto os demonstrativos fiscais não apresentam com clareza a exigência ora sob análise, no que se refere à alíquota e base de cálculo e demais elementos necessários à tributação, haja vista o comando disposto no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96. O que está previsto no § 6º da disposição legal citada, norma sustentadora do auto de infração, com a redação dada pela Lei nº 13.816/2017, apenas passou a valer a partir de 22.12.2017.

Defende a ilegalidade e inconstitucionalidade da sistemática da DIFAL usada pela Bahia, discorrendo sobre o art. 155 constitucional, § 2º, VII e VIII, EC 87/15, Convênio ICMS 93/2015, Leis Estaduais nºs 13.373/15 e 13.816/17, de forma que a legislação baiana acabou usando uma base de cálculo diferente daquela que deve incidir o imposto no Estado de origem, sistemática que visa exclusivamente repartir o ICMS nas operações destinadas a não contribuinte do imposto, de modo

a existirem duas bases imponíveis para uma mesma operação. Aponta raciocínio ser inadmissível o critério utilizado pelo legislador da Bahia, notadamente no quanto disposto no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, flagrantemente ilegal e inconstitucional.

Na informação fiscal às fls. 94/97, frente e verso. O autuante reconhece a alegação empresarial de não ser destinatária das operações “planilhadas” às fls. 08 a 19 e mantém a redução da exigência de R\$ 125.636,50 para R\$ 4.629,37.

Após as instruções processuais, a JJF concluiu em acolher a informação fiscal, decidindo pela Procedência Parcial do Auto de Infração, conforme o voto condutor abaixo:

VOTO

(...)

Conquanto seja única a irregularidade, pagamento a menor de DIFAL, ela pode ser dividida em duas partes: a primeira – de maior montante, isto é, R\$ 120.976,61 - se relaciona com aquisições nas quais a autuada não figura como destinatária, conforme alegado e admitido pelo fisco; a segunda – de menor montante, isto é, R\$ 4.629,37 - cobra complementação do diferencial de alíquota, em face de metodologia de liquidação da base de cálculo adotada na lei baiana.

No que tange à primeira parte, assiste razão ao contribuinte, repita-se, com a concordância do representante do fisco.

De fato, ao compulsar como exemplo algumas notas fiscais constantes da mídia digital trazida à fl. 78 pelo defendente, coladas em arquivo pdf de 389 páginas, verifica-se figurar como destinatária outra empresa, nomeadamente a “SAPELBA FABRICA DE PAPEL DA BAHIA”, CNPJ 15.120.066/0005-16, logo diferente da autuada.

No que toca à segunda parte, a questão vai por outro caminho.

Cumpra dizer que os fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício ocorreram de janeiro de 2016 a novembro de 2017. Logo, necessário contextualizar o raciocínio adiante desenvolvido dentro da linha do tempo afetada pela autuação.

No entender do sujeito passivo, à época dos fatos geradores afetados pelo auto de infração, vigorava a redação estabelecida na Lei 13.373/2015, efeitos a começarem em 01.01.2016, alterando o art. 17, XI da Lei 7.014/96, passando a ter a seguinte dicção:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

Pois bem.

Não se pode esquecer que o instituto da diferença de alíquota surgiu em 1988 com o propósito de repartir receita entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo. Como se fosse uma operação interna, quer dizer, com mesma carga tributária total.

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 incorpore 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 inserção 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, no nosso modesto entender, em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Bem verdade que, **muito recentemente**, o STF, em fluxo um pouco diferente (Tema 1093: - Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015), posicionou-se no sentido de que, no tocante à possibilidade dos Estados-membros e Distrito Federal poderem cobrar a DIFAL, nos moldes da EC 87/2015, necessário se faz a sua previsão - e certo disciplinamento – na lei complementar de regras gerais do ICMS. **Mas isto em hipótese alguma não desconfigura a construção que neste voto se faz, a alcançar épocas passadas (aliás, nos termos da modulação feita no citado precedente) e a tratar de base de cálculo e não de hipótese de incidência especial.**

Seguindo o posicionamento: 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.

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 do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a

interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

(...)

§ 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 não deixarem 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 redação do inciso XI atrás reproduzido foi apenas aperfeiçoada. Era desnecessário até se fazer a alteração. Ademais, o aperfeiçoamento não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde o seu nascedouro, de sorte que, desde aquela era, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

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.

Traga-se apenas um exemplo numérico para ilustrar o que se disse num esforço textual:

- 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 (18%) na base imponible, basta dividir R\$ 880,00 por 0,82, cujo resultado dá R\$ 1.073,17. 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 (18%, valor agora já embutido na base) e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).*
- 5. Nestes moldes, R\$ 1.073,17 multiplicado por 18% é igual a R\$ 193,17 (imposto pela alíquota de 18%) 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\$ 73,13, exatamente o valor encontrado pelo autuado no 2º cálculo mostrado à fl. 33, que não revela nada de absurdo.*

Tal metodologia, a nosso ver, reflete a lógica da diferença de alíquota criada pelo constituinte de 1988, posto competir ao Estado de destino receber valores iguais à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ao contrário de existir “gross up” (sobrecálculo, em tradução livre), como afirmam alguns contribuintes, o cálculo da DIFAL não pode ser visto apartadamente da regra geral de inclusão do montante do ICMS em sua própria base de cálculo, na expressão completa da sua carga total interna.

Por isso que o dispositivo da Lei 13.373/2015 em comento, bem entendido à luz de uma interpretação

sistemática, só deve ser considerado tendo como metodologia as etapas de cálculo atrás traçadas, aplicando-o conjunta e contextualizadamente com a regra geral de embutimento do ICMS na sua própria base imponible.

*Distanciar-se disto é que equivale a praticar o subcálculo, pois adotar-se metodologia diferente faria o Estado de destino experimentar uma carga tributária menor, **se comparada àquela em que esta mesma mercadoria fosse adquirida para revenda.***

Por conseguinte, agiu com acerto o autuante, ao adotar a metodologia atrás explicada.

Isto posto, é o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no montante histórico de R\$ 4.629,37.

VOTO DISCORDANTE

Peço vênia para manifestar minha discordância em relação ao voto do eminente relator.

*No que se refere à composição da base imponible do ICMS-DIFAL, questão vinculada ao mérito da causa, somente a partir da publicação da Lei Estadual nº 13.816/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, houve a mudança de redação do art. 17, § 6º, da Lei nº 7.014/96, passando o ICMS DIFAL a ser calculado “**por dentro**” com a inclusão do valor do imposto sobre a própria base imponible, metodologia que passou também a compor o texto da Lei Complementar nº 87/1996, a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022.*

Estabelece a Lei do ICMS do Estado da Bahia, no 4º, inc. XV, que o fato gerador do imposto se verifica no momento 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 for destinado ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Ao disciplinar a base de cálculo para essa hipótese de incidência o legislador baiano positivou na norma legal os seguintes comandos

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei

XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

Para o caso em exame a regra da base imponible segue as disposições vigentes até 21/12/2017, sem a inclusão do ICMS por dentro da base de cálculo. Os fatos geradores do Auto de Infração ocorreram nos meses de janeiro a dezembro de 2016 e nos meses de março, abril, maio, julho, agosto, setembro e novembro de 2017, portanto, anteriores à Lei nº 13.816/2017.

*A regra posterior, que passou a prevê a exclusão do imposto da operação de origem e a subsequente inclusão do tributo incidente no destino (cálculo por dentro) para a quantificação do ICMS DIFAL devido ao Estado da Bahia, foi inserida no ordenamento jurídico somente a partir de 22/12/2017, produzindo efeitos até 30/12/2021, em razão da alteração promovida pela Lei nº **13.816/2017**, conforme já destacamos linhas acima. Essa alteração legislativa ao modificar a metodologia de cálculo do imposto resultou em aumento da carga tributária, que não pode ser aplicada a este Auto de Infração em razão da irretroatividade da lei que promove majoração de tributo. A irretroatividade da lei que aumenta tributo é princípio constitucional que está positivado no art. 150, inc. III, alínea “a”, da Carta Magna brasileira.*

Importante destacar, que em momento posterior, o legislador baiano, por meio da Lei nº 14.415, de 30/12/21,

efeitos a partir de 31/12/21, voltou a adotar a regra da base imponível do DIFAL que não prevê o cálculo por dentro do ICMS a ser recolhido ao Estado da Bahia, restabelecendo a metodologia de apuração do imposto que era adotada antes da Lei nº 13.816/2017.

Ante o exposto, considerando que os fatos geradores do presente lançamento fiscal abrangeram os meses de janeiro a dezembro de 2016 e os meses de março, abril, maio, julho, agosto, setembro e novembro de 2017, portanto, anteriores à Lei nº 13.816/2017, e que o ICMS-DIFAL, na sistemática vigente nesse período, constituía mera repartição do valor do imposto entre as unidades federadas de origem e destino, sem o embutimento do tributo na base imponível, julgo IMPROCEDENTE todas as cobranças lançadas neste Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos da alínea “a”, do inciso I, do art. 169 do RPAF-BA/99, devido a desoneração atingir o patamar regido pelo regulamento.

Os representantes do ora recorrente apresentam peça recursal, às fls. 107/119. Relata quanto à tempestividade, descreve a infração e os fatos da autuação, reproduz a ementa da decisão de primeiro grau. Em sua tese recursal tem o seguinte fundamento:

Apresenta as **razões da reforma parcial do auto de infração e pede pelo cancelamento integral da exigência fiscal**. Entenderam que à época dos fatos geradores previam e cancelavam a cobrança do ICMS DIFAL por dentro, acarretando em uma verdadeira e inconstitucional “base dupla”, com a qual a Recorrente não pode se conformar, em fatos geradores ocorreram entre janeiro a dezembro de 2017, conforme redação do art. 17 da Lei nº 7.014/96.

Explicou que em 14/04/2015, foi publicada a EC nº 87/2015, que, dentre outras modificações, alterou a redação do art. 155, § 2º incisos VII e VIII da CF, com o objetivo de possibilitar que os Estados destinatários pudessem receber o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais NÃO contribuintes do ICMS. Salienta que a alteração promovida pela EC nº 87/2015 não modificou, em absolutamente nada, a sistemática do ICMS-DIFAL em relação às operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS, pois nas operações interestaduais de venda de bens destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo de contribuintes do imposto, o ICMS-DIFAL já era previsto e devido ao Estado destinatário, o que se manteve inalterado com a atual redação do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da CF.

Disse que para disciplinar essa modificação constitucional, foi editado, inclusive, o Convênio CONFAZ 93/2015, que dispôs sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, sendo que o referido convênio apenas dispôs sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes - o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 13.373/2015, modificando completamente a base de cálculo do ICMS-DIFAL sobre as vendas interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS aqui localizados, e através da Lei Estadual nº 13.816/2017, alterou a metodologia do cálculo do ICMS-DIFAL, o qual deixou de corresponder a uma mera “diferença de alíquotas”.

Ressaltou que com a edição da Lei Estadual nº 13.373/2015, foi acrescentado o inciso XVI ao art. 4º (mantendo-se incólume a redação do inciso XV) e modificada a redação do inciso XI, art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/1996, não se resumiu a disciplinar internamente o ICMS DIFAL sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuintes (art. 4º, inciso XVI c/c art. 17, inciso XI), mas foi além e acabou alterando drasticamente a base de cálculo do ICMS DIFAL sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do ICMS, que deixou de ser o “*valor da operação ou prestação na unidade federada de origem*”, e passou a ser 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*”, alterando a redação do art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/1996, a Lei nº 13.373/2015 estabeleceu que o cálculo do ICMS-DIFAL deve ser realizado “por dentro”, de forma a

incluir, na sua própria base de cálculo, o imposto correspondente à diferença entre alíquotas, ignorando que o imposto é único, o Estado da Bahia aproveitou-se de uma alteração legislativa que tinha por objetivo **exclusivo repartir o ICMS nas operações destinadas a não contribuintes do imposto** (que aumentaram consideravelmente com o comércio pela internet) e acabou instituindo nova base de cálculo para o ICMS-DIFAL, o que implica na existência de **duas bases de cálculo distintas para uma mesma operação interestadual**.

Afirma que a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de origem e Estado de destino era única, qual seja: **o valor da operação na unidade federada de origem**, inclusive, com amparo no art. 13 da LC nº 87/96, o valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, bem como o valor do próprio ICMS (ICMS “por dentro”, calculado com base na alíquota interestadual em obediência ao comando constitucional), há muito tempo já integrava a base de cálculo do próprio imposto nas operações interestaduais destinadas ao Estado da Bahia. Na verdade, as alterações promovidas pela Lei nº 13.373/2015, ao imporem que o ICMS-DIFAL também seja integrado à sua própria base de cálculo, acabaram estabelecendo uma nova e exclusiva base impositiva para a incidência do ICMS-DIFAL no Estado da Bahia, diversa e superior àquela definida para cálculo do ICMS devido ao Estado de origem, na qual já estava embutido “por dentro” o ICMS calculado sob a alíquota interestadual.

Reporta que com isso, sem qualquer amparo constitucional e na LC nº 87/96, a Lei nº 13.373/2015 criou nova base de cálculo para o ICMS-DIFAL, impondo assim que sejam adotadas duas bases de cálculo distintas para uma mesma operação interestadual, quais sejam: **(i)** uma para a quantificação do ICMS devido ao Estado de origem; **(ii)** outra para o cálculo do ICMS-DIFAL devido ao Estado da Bahia. Assim, sustenta que essas alterações trazidas pelo legislador baiano se encontram maculadas de evidentes inconstitucionalidades e ilegalidades, tendo em vista que o texto Constitucional não atribui aos Estados a liberdade de alterar base de cálculo de impostos por meio de legislação estadual, sendo tal matéria de competência exclusiva de Lei Complementar, nos moldes dos arts. 146, III, ‘a’ e 155, § 2º, inciso XII, ‘i’ da CF/88.

Argumenta em relação à **inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL reconhecido pelo STF no julgamento do Tema 1093**. Assinala que o texto constitucional em seu art. 155, § 2º, VII da CF disciplina exaustivamente o montante do imposto a que faz jus o Estado Destinatário (o próprio diferencial entre alíquotas, ou simplesmente “DIFAL”, é o método eleito pelo constituinte), o qual deve ser interpretado em consonância com as demais disposições do ICMS trazidas pela LC nº 87/96, não cabendo ao Estado da Bahia, ao instituir o imposto, estipular regra própria diferente daquela definida pela LC 87/96 quando da saída do bem/mercadoria do Estado de origem, ou mesmo da própria redação constitucional.

Pede consideração para o texto disciplinar da EC nº 87/2015 se deu por meio do Convênio ICMS 93/2015, ao invés do instrumento normativo adequado (lei complementar), em fevereiro de 2021 o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou o assunto em sede de Repercussão Geral e declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015, ao fixar o Tema nº 1.093, tendo sido decidido é inconstitucional a instituição do DIFAL pelo Convênio ICMS 93/2015 ante a ausência de prévia lei complementar, a fim de regulamentar a matéria, condição exigida tanto pelo artigo 146, incisos I e III, quanto pelo artigo 155, inciso XII, ambos da CF.

Posteriormente ao julgado do supremo, durante o trâmite deste processo administrativo foi editada a LC nº 190/2022, que fez alterações da Lei Kandir, passando a prever expressamente a possibilidade de cobrança dessa intitulada “base dupla” do ICMS DIFAL. Ou seja, a LC nº 190/2022 regulamenta o DIFAL previsto no § 2º, do artigo 155 da Constituição e esta lei foi proposta após o E. STF decidir que o DIFAL só poderia ser cobrado após ser estabelecido por lei complementar e declarar inconstitucionais diversas cláusulas do Convênio ICMS 93/2015, nos julgamentos do RE 1.287.019 e ADI 5.469.

Assim, refuta que a lavratura do Auto de Infração em comento se deu em dezembro de 2019 e que

desde então vem sendo combatida a exação, tem-se que o Estado da Bahia não poderia cobrar o ICMS DIFAL sem a existência de uma LC que instituisse esse tributo, uma vez que o caso aqui não se amolda na modulação dos efeitos já que a discussão sobre o crédito tributário estava em andamento, podendo-se interpretar que a ressalva quanto o início da produção de efeitos não atinge o crédito aqui combatido.

Entende que, caso não seja acolhido o argumento anterior, pede pela **consideração também do entendimento esposado pela divergência na decisão de piso**, no qual diz que fora cancelado integralmente a cobrança por entender que em 2017, data dos fatos geradores, a sistemática da base dupla do DIFAL sequer era permitida pela legislação do estado baiano.

Finaliza requerendo que seja conhecido e provido o Recurso Voluntário na parte que declarou a subsistência da Autuação Fiscal, seja em razão da total incongruência e inconstitucionalidade da sistemática de cálculo do DIFAL aplicável na presente autuação, devendo ao final ser cancelado integralmente o auto de infração.

Protesta, também, pela juntada de novas provas caso se entenda necessário, bem como pela realização de sustentação oral quando da inclusão do presente Recurso Voluntário na Pauta de Julgamento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Solicita que as intimações relativas ao presente auto de infração sejam realizadas em nome da Recorrente e de sua procuradora, nos endereços da recorrente e dos patronos da empresa.

É o relatório.

VOTO

Nesta segunda esfera administrativa, o recorrente apresenta seu inconformismo, através de Recursos de Ofício e Voluntário, quanto à decisão recorrida e a autuação lavrada por *“falta de pagamento da diferença de alíquota (DIFAL), nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Metodologia de cálculo não seguiu as regras da Lei nº 13.373/2015 e também não foram consideradas compras de materiais de uso e consumo”*, referente aos exercícios de 2016 e (novembro) 2017, tendo sido decidido pela Procedência Parcial do Auto de Infração tendo reduzindo o valor lavrado de R\$ 125.636,50 para R\$ 4.629,37.

Passarei a trazer as razões recursais juntamente com a desoneração feita pela JJF, por entender que elas se colidem.

Na parte desonerada, no qual atingiu os ditames de revisão, tendo o Recurso de Ofício conhecido, parte do colegiado de piso entenderam que o *“maior montante, isto é, R\$ 120.976,61 - se relaciona com aquisições nas quais a autuada não figura como destinatária, conforme alegado e admitido pelo fisco... assiste razão ao contribuinte, ... com a concordância do representante do fisco. De fato, ... exemplo de algumas notas fiscais constantes da mídia digital trazida à fl. 78 pelo defendente, coladas em arquivo pdf de 389 páginas, verifica-se figurar como destinatária outra empresa, nomeadamente a “SAPELBA FABRICA DE PAPEL DA BAHIA”, CNPJ 15.120.066/0005-16, logo diferente da autuada”*. Assim, excluíram os lançamentos anteriores ao exercício de 2017, passando o Auto de Infração para o valor de R\$ 4.629,37.

Nas questões recursais, o contribuinte apresenta as mesmas argumentações da peça recursal: **a)** reforma parcial do auto de infração e pede pelo cancelamento integral da exigência fiscal; **b)** à inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL reconhecido pelo STF no julgamento do Tema 1093; **c)** pede pela consideração também do entendimento esposado pela divergência na decisão de piso, no qual diz que fora cancelado integralmente a cobrança por entender que em 2017, data dos fatos geradores, a sistemática da base dupla do DIFAL sequer era permitida pela legislação do estado baiano.

Quanto ao item “a”, reforma parcial do auto de infração e pede pelo cancelamento integral da exigência fiscal, considero prejudicado parcialmente, pois as argumentações postas foram

acolhidas conforme a interpretação dos arts. 4º, XV, 17, XI e § 1º, todos da Lei nº 7.014/96. Portanto, mantenho esse mesmo entendimento feito pelo relator de piso, por entender que está conforme a prima a lei.

Para o item “b”, alegação de inconstitucionalidade por omissão da LC nº 87/96 (que não contém previsão para cobrança do ICMS-DIFAL nas vendas interestaduais), ressalto que, embora o STF tenha efetivamente julgado inconstitucional a exigência do diferencial de alíquotas, prevista no Convênio ICMS 93/2015, a Corte Suprema modulou os efeitos de tal decisão, de forma que somente produziu efeitos a partir de 2022. Assim, as ações judiciais em curso, entendo que não há dispositivo sentencial que vincule este órgão administrativo. Digo mais, não há vinculação entre a decisão do STF e a ora decisão proferida, onde foge à competência deste órgão administrativo a declaração de inconstitucionalidade.

Nas questões do item “c”, entendimento esposado pela divergência na decisão de piso (Relator Tolstoi Seara Nolasco), no qual cancelou integralmente a cobrança por entender que em 2017, data dos fatos geradores, a sistemática da base dupla do DIFAL sequer era permitida pela legislação do estado baiano.

No entanto, apesar de uma lógica de entendimento pertinente do relator que divergiu, pois em minha análise consta nos autos bem como a decisão de primeiro grau, que a metodologia efetivamente aplicada somente foi estabelecida pela Lei nº 13.816/17. O grande porém é que a legislação foi alterada em período intermediário aos fatos acusados, em detrimento a exigência da diferença de alíquotas “sobre a base de cálculo da operação própria”, como também de falta de previsão legal na LC 87/96 para exigência do ICMS-DIFAL, assim, destaco que, apesar de o art. 125, incisos I e III do COTEB (Lei nº 3.956/81) determinar falecer competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, à época dos fatos, o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96 (redação dada pela Lei nº 13.373/15, com efeitos de 01/01/16 a 30/12/21) já estabelecia que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, como se demonstra nas várias metodologias de cálculo que sofreu alterações ao longo do tempo, conforme quadro abaixo:

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

Tem ainda como forma de entendimento é que o cálculo do diferencial de alíquotas (DIFAL) 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 que vejamos:

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

Em consequência, por considerar que o procedimento adotado pela fiscalização encontra respaldo no art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, cuja negativa de aplicação da legislação é vedada, já seria o bastante para a manutenção da exação fiscal, eis que estabeleceu integralidade na base de cálculo o montante do próprio imposto, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento e, não para consumidores finais como ficou evidência e demonstrado devida a exclusão feita pelo fiscal autuante.

Ressalto ainda, que tal dispositivo legal está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, inciso VII da CF, assim como no art. 13, c/c o seu § 1º, inciso I da LC nº 87/96, que já estabelecia, à época, que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto, ou seja, o “cálculo por dentro” na formação da base sobre a qual deve incidir o tributo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, premissa básica do ICMS, independentemente de rubrica.

Observa-se que a sistemática utilizada pelo autuante está respaldada na legislação, já que a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interestadual, premissa básica do ICMS, resulta montante aquém em relação a integração à base de cálculo do ICMS incidente na operação interna, sendo inegável se tratar de bases de cálculo diversas em decorrência da integração do ICMS incidente, apesar de reportar-se a único valor da operação, pois o ICMS a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre a 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, esta repita-se de única mensuração, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Registra-se, ainda, que a própria LC nº 87/96, em seu art. 6º, § 1º, já previa o ICMS-DIFAL ao delegar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Assim, apesar de tratar de responsabilidade por substituição tributária, inegável que a Lei Complementar já previa a incidência do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento de contribuinte situado noutro Estado, delegando à legislação estadual sua atribuição. Logo, se existia previsão para a substituição tributária, responsabilidade de terceiros perante outros, em consequência, é incontroversa a previsão legal da responsabilidade própria do contribuinte de direito do ICMS-DIFAL, quando das aquisições de bens destinados ao consumo do estabelecimento, pois se há substituição do contribuinte, existe contribuinte, fato obrigatório, consequentemente, o art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, com definição de base de cálculo no art. 17, XI da mesma Lei, como bem consignado na Decisão recorrida.

Acrescento que não há como dizer que a alteração perpetrada pela Lei nº 13.816/17 ao § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 introduziu algo novo na legislação, pois somente deixou mais cristalino o que já havia sido introduzido pela alteração ao inciso XI do mesmo dispositivo legal.

E que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela EC nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo

de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, para as operações de venda de mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, o que não coaduna ao caso concreto eis que o adquirente se trata de contribuinte do imposto, sendo impertinente a alegada “*impossibilidade de exigência do DIFAL antes da LC 190/2022 para regulamentar*”.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, eis que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificá-la.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206886.0012/19-0**, lavrado contra **COLOR VISÃO DO BRASIL INDÚSTRIA ACRÍLICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto de **R\$ 4.629,37**, 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, 18 de dezembro de 2023.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS