

N. F. Nº - 298624.0062/20-0  
NOTIFICADO - SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDUST. E COMÉRCIO LTDA.  
NOTIFICANTES - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR E WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.10.2021

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0119-05/21NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO ATIVO E/OU CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Verificado que a duplicidade do IPI na Base principal de cálculo mácula de vício a estrutura estabelecida para exigir-se o imposto, a desarmonia na metodologia de cálculo em consonância com as legislações vigentes no período da lavratura, a discrepância do que estabelece a infração a consumidor final não contribuinte do imposto, em detrimento ao cálculo estabelecido para consumidor final, e a possibilidade de ilegitimidade passiva para os casos onde os fatos geradores exigiam a arrecadação a consumidor final antes da entrada da valência do Convênio de nº. 52/17, que trouxe a substituição tributária para as situações dos produtos nos casos do DIFAL, que se fazem pertencer aos produtos desta lavratura. Verifica-se a violação ao devido processo legal e à ampla defesa, uma vez que o imposto e sua base de cálculo apurados não se permeiam, consoante a legislação vigente, e encontram-se no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos II e IV, alínea “a” e “b” do art. 18 do RPAF-BA/99, para nulidade do procedimento. Infração não subsistente. Notificação Fiscal NULA. Decisão Unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em 08/11/2020, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$12.894,02, mais multa de 60%, equivalente a R\$7.736,40, e acréscimo moratório no valor de R\$2.077,25, perfazendo um total de R\$22.707,67, em decorrência do cometimento de uma única infração, cujo período apuratório se fez nos meses dos anos de 2017, 2018 e 2019:

Infração 01 – 06.02.05 - Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento Legal: Inciso II, do § 4º do artigo 2º; inciso XVI do artigo 4º; item 2, da alínea “j” do inciso I e item 2 da alínea “c” do inciso II, ambos do art. 13º da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia e EC de nº 87/2015. Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “i” da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia.

A Notificada se insurge contra o lançamento, através de seu advogado, manifestando impugnação apensada aos autos (fls. 35 a 46), protocolizada na CORAP METRO/PA SAC L FREITAS na data de 11/13/2021 (fl. 20).

Em seu arrazoado, no tópico “DOS FATOS” a Notificada discorre que a fiscalização tinha por objetivo a apuração e a eventual regularização do pagamento do DIFAL (Diferencial de Alíquotas)

devido ao Estado da Bahia em decorrência de vendas de produtos realizadas pela Notificada a clientes domiciliados na Bahia no período 2017/2019.

Informa que a Notificada foi contatada pelo preposto fiscal em outubro/2020, oportunidade em que teve ciência do início do processo fiscalizatório, onde fora apresentado 02 planilhas de trabalho (documento 02), que compilavam dados das seguintes operações: Vendas para Cliente Final – Com Inscrição Estadual na Bahia (Contribuinte de ICMS) e Vendas para Cliente Final – Sem Inscrição na Bahia (Não Contribuinte de ICMS), sendo que ao analisar as planilhas constatou-se 03 pontos de inconsistências os quais foram alertados ao fiscal (documento 03):

Vendas para Cliente Final – Com Inscrição Estadual na Bahia (Contribuinte de ICMS)

- a) Os clientes (destinatários) das mercadorias são contribuintes que adquirem os produtos para consumo. Não se tratam de clientes com atividade de revenda de pneumáticos. Portanto, temos o cálculo do DIFAL, para o qual não é necessário efetuar a adição do MVA.
- b) Verificou-se, ainda, que a Base de Cálculo do ICMS próprio já contém o IPI em sua composição, razão pela qual ao aplicar novamente o IPI na Base de Cálculo do ICMS - DIFAL (destacado a título de DIFAL) o valor foi majorado, diante da dupla inclusão do IPI na Base de Cálculo.

Vendas para Cliente Final – Sem Inscrição na Bahia (Não Contribuinte de ICMS)

- a) Constatou-se do cálculo que a SEFAZ/BA está incluindo na Base de Cálculo do ICMS- DIFAL o valor da alíquota de ICMS da Bahia. No entanto, é importante verificar que a BC calculada pela Michelin já considerava a alíquota integral do Estado de Destino. As nossas Notas Fiscais foram calculadas segundo a NT 2013.005.

Após avaliar a planilha enviada, entendeu que a SEFAZ-BA está aplicando o cálculo do diferencial de alíquota por dentro em duplicidade, uma vez que, tratando-se do ICMS próprio, o imposto já foi calculado no preço pela alíquota.

Aponta que diante da resposta apresentada (documento 03) o fiscal indicou que realmente não havia que se falar em MVA na hipótese fiscalizada (documento 04) e que iria refazer o cálculo, diante dessa exclusão, e que os demais pontos estariam corretos e seriam mantidos.

Alega que não recebeu qualquer nova intimação (seja via e-mail, seja via DTE) sendo surpreendido com a publicação do Edital, sendo que embora tenha recebido os resumos dos processos administrativos fiscais, até a presente data a Notificada não recebeu cópia integral dos autos de infração, tampouco recebeu o cálculo do fiscal com o crédito tributário notificado, o que, de certo, inviabiliza sua defesa, no entanto, considerando que o prazo é peremptório, opta por apresentar a defesa de forma genérica, eis que em seu entendimento, há erros latentes na fiscalização, os quais, por certo, implicam a nulidade integral dos autos ou, ao menos, a redução significativa dos valores cobrados.

Assevera no tópico “III – PRELIMINARMENTE DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: PELA CONDUTA IRREGULAR DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA E PELO CERCEAMENTO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE” que os autos foram lavrados sem qualquer ciência da Notificada, apontando o art. 108 do RPAF/99, e seus incisos II e III que apenas prevê a possibilidade de intimação por edital quando não for possível por outro meio, sendo que conforme comprovado nos autos a Autoridade Fiscal tinha contato da Notificada, eis que no curso da fiscalização, foram trocados diversos e-mails com o departamento fiscal da Notificada, por esse motivo, não sabe a razão pela qual não fora cientificado da lavratura dos autos, sendo que a Notificada tem acesso ao DTE da Bahia, e, também pelo DTE não houve qualquer comunicação acerca dos PAFs ora defendidos, que até o presente momento, não teve acesso ao racional cálculo da cobrança, sendo que o flagrante prejuízo ao direito de defesa configura abuso de poder devendo a Notificação ser nula citando para isso o inciso II, do art. 18 do RPAF/99.

Argui no tópico “DESCONHECIMENTO DO RACIONAL DE CÁLCULO DOS PAF’S 298624.0064/20-3, 298624.0063/20-7, 298624.0062/20-0”, que até a presente elaboração da defesa a Notificada não teve

acesso à notificação e tampouco conhece o racional de cálculo efetuado, inobstante recebeu através do e-mail [afiais@sefaz.ba.gov.br](mailto:afiais@sefaz.ba.gov.br) a cópia simplificada dos PAF's através do qual conseguiu realizar “uma possível vinculação” dos tributos cobrados com a fiscalização realizada em 2020.

Explica que apresenta sua defesa, elaborada por presunção, em relação aos PAF's 298624.0064/20-3, 298624.0063/20-7 e em relação ao PAF 298624.0062/20-0 da presente notificação alega que:

Diante dos valores apresentados, acredita-se que estamos diante de cobrança do ICMS-DIFAL (Contribuinte cadastrado no ICMS – Contribuinte Consumidor Final). Por fim, para o último auto acreditamos estarmos diante da cobrança de DIFAL sobre o valor do IPI, sendo certo que, conforme indicado ao Fiscal, a Base de Cálculo do ICMS (utilizada para fins de DIFAL) já continha o IPI. Logo, utilizar da Base de Cálculo do ICMS, e, ainda assim, adicionar novamente o valor do IPI, representa majoração indevida do cálculo – pela dupla inclusão do IPI na Base de Cálculo.

Afere no tópico “DO INCORRETO ENQUADRAMENTO REALIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL NOS PAF's 298624.0064/20-3, e 298624.0062/20-0” que na presunção da Notificada estar correta, da venda de mercadorias para uso e consumo de clientes contribuintes localizados na Bahia há equívoco na fundamentação apresentada da EC 87/2015 que atribui a responsabilidade de pagamento ao DESTINATÁRIO, quando este for contribuinte do imposto, citando para isso o art. 1º, inciso VII e alínea “a” do inciso VIII:

*Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:*

(...)

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

- a) (revogada);*
- b) (revogada);*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*

Remata que assim sendo, por óbvio, que não poderia a Notificada ser cobrada sobre qualquer valor, visto que seus clientes são contribuintes de ICMS, devidamente cadastrados perante a SEFAZ/BA, e, portanto, nos termos da EC 87/2015, seriam eles os responsáveis pelo recolhimento, entretanto, acredita que sua legitimidade foi criada em razão do Convênio ICMS 142/2018, visto que os produtos comercializados estão na lista dos itens passíveis de ICMS-ST, assim sendo a Notificada seria parte ilegítima a configurar no Polo Passivo da Cobrança, pois, o correto seria o Cliente Baiano ser cobrado pelo Fisco nos termos da EC 87/2015, ou há caso de erro na indicação da fundamentação ambos acarreta falha irremediável prevista para anulação nos termos do art. 18 do RPAF/99.

Trata no tópico “DO DESPROVIMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO INAPLICABILIDADE DO MVA” acredita que o fiscal fez uso da planilha enviada no curso da fiscalização, com a incidência da MVA, pois, mesmo diante da inaplicabilidade da MVA, ou seja, de que o cálculo apresentado estava incorreto, foi mantida a lavratura no valor original (ou próximo do original) no valor de R\$83.897,36. Verificando, portanto, que foi mantido o MVA no cálculo, mesmo esta operação não cabendo a aplicação da MVA, e tendo ocorrido, faz-se impositivo a sua retirada.

Ressalta no tópico “CORREÇÃO DO CÁLCULO DO CONTRIBUINTE” que na planilha de composição do fiscal, apresentada no curso da fiscalização, além de aplicar o MVA o Notificante aplicou o cálculo sobre a base de cálculo do ICMS, que em se tratando de consumidor já é majorada com o valor em razão da inclusão do IPI, ou seja, o cálculo deve ser MERCADORIA + IPI e o mesmo colocou no cálculo BASE DE CÁLCULO DO ICMS PRÓPRIO (já com IPI incluso) + IPI (de novo), apresentando a composição de 03 notas fiscais (fls. 110 a 111) a título exemplificativo que foram objeto de fiscalização.

Finaliza requerendo, por todo o exposto, que seja anulada a Notificação Fiscal quer seja pelo flagrante prejuízo ao direito de defesa quando da condução da ação fiscalizatória, quer seja pela Notificada não ter conhecimento dos cálculos realizados pelo fisco para efetuar o lançamento, quer pelo fundamento legal apresentado para cobrança ser incompatível com a realidade da operação, se superada as preliminares, deve-se verificar que a Notificada efetuou seu cálculo na forma correta, sem a inclusão do DIFAL, e sem a dupla incidência do IPI, não restando, portanto, qualquer valor a ser recolhido ao Estado da Bahia.

Um dos Notificantes presta Informação Fiscal às folhas 123 a 125 salientando que a Notificada começa sua peça defensiva citando a tempestividade, foi intimada em 12/01/2021, tendo até 16/03/2021 para protocolar sua defesa, junta documento do sistema de protocolo SIPRO onde consta cadastramento da defesa na mesma data, onde observou que o setor responsável recebe a defesa, verifica a tempestividade e encaminha para o auditor fazer a informação.

Aponta que a Notificada inicia sua defesa demonstrando pleno conhecimento da infração, pelo que assevera ter analisado as planilhas que foram enviadas, onde constatou 03 pontos de inconsistências os quais foram alertados ao fiscal.

Vendas para Cliente Final – Com Inscrição Estadual na Bahia (Contribuinte de ICMS)

- a) Os clientes (destinatários) das mercadorias são contribuintes que adquirem os produtos para consumo. Não se tratam de clientes com atividade de revenda de pneumáticos. Portanto, temos o cálculo do DIFAL, para o qual não é necessário efetuar a adição do MVA.
- b) Verificou-se, ainda, que a Base de Cálculo do ICMS próprio já contém o IPI em sua composição, razão pela qual ao aplicar novamente o IPI na Base de Cálculo do ICMS - DIFAL (destacado a título de DIFAL) o valor foi majorado, diante da dupla inclusão do IPI na Base de Cálculo.

Vendas para Cliente Final – Sem Inscrição na Bahia (Não Contribuinte de ICMS)

- a) Constatou-se do cálculo a SEFAZ/BA está incluindo na Base de Cálculo do ICMS-DIFAL o valor da alíquota de ICMS da Bahia. No entanto, é importante verificar que a BC calculada pela Michelin já considerava a alíquota integral do Estado de Destino.

Complementa que a Notificada após avaliar a planilha enviada entendeu que a SEFAZ/BA está aplicando o cálculo do diferencial de alíquota por dentro em duplicidade, uma vez que se tratando do ICMS próprio, o imposto já foi calculado no preço pela alíquota total (fl. 37), e continua a Notificada pela solicitação de nulidade, embora a Notificada tenha colaborado com o Notificante, os autos foram lavrados sem qualquer ciência da Notificada (fls. 38 e 39).

Acrescenta que a Notificada, nas folhas seguintes, relata que desconhece os cálculos e por fim, frisa o incorreto enquadramento realizado (fls. 40 e 41) e na folha 42, item 33, diz: Assim sendo, por óbvio, que não poderá a Notificada ser cobrada sobre qualquer valor visto, visto que seus clientes são contribuintes de ICMS, devidamente cadastrados perante a SEFAZ/BA, e, portanto, nos termos da EC 87/15, seriam eles os responsáveis pelo recolhimento do ICMS-DIFAL.

Assinala que a Notificada na página subsequente (fl. 43) coloca a inaplicabilidade da MVA e por fim na folha 44 intitulada correção do cálculo pelo contribuinte, tudo isto posto solicita a anulação do PAF.

O Notificante passa a informar que realmente os destinatários são contribuintes que adquirem os produtos para uso e consumo próprio, como os pneumáticos, que fazem parte de mercadorias que estão na substituição tributária, sendo o DIFAL devido pelo remetente.

Frisa que em relação à questão abordada pela Notificada em relação ao IPI, informa que fato é que a Notificada admite que inclui o IPI na sua base de cálculo, isso feito gera um crédito excedente no ICMS de origem prejudicando o estado de destino, assevera que a fiscalização não poderia adicioná-lo novamente – acontece que a fiscalização usou a BC do ICMS normal da

origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI na base de cálculo do DIFAL/PARTILHA.

Enfatiza que os Notificantes têm convicção que não cabe nenhuma manifestação acerca da composição da Base de Cálculo do ICMS do Estado de Origem, como foi adicionado o IPI, poderia ser introduzido também outras despesas, não faz parte do trabalho deles analisar a composição da BC de origem. Utilizamos a Base de Cálculo que nos foi dada.

Informa que em relação a composição da Base de Cálculo/DIFAL, devem ser adotados os seguintes procedimentos: Considerando que o valor da Nota Fiscal já contempla o ICMS incidente da operação interestadual (R\$1.000,00), para apuração da base de cálculo do DIFAL deverá ser extraído o valor do imposto interestadual (7%), em seguida, deverá ser acrescido o imposto da operação interna da Bahia (18%):

Valor total da nota R\$1.000,00

Extração do ICMS interestadual - R\$1.000,00 x 0,93 = R\$930,00

Base de Cálculo para DIFAL - R\$930,00/0,82 = R\$1.162,25

DIFAL - (R\$1.162,25 x 18%) - R\$70,00 (ICMS interestadual) = R\$139,25

Sublinha que como o órgão julgador pode observar, anexamos toda legislação pertinente à matéria como também a memória de cálculo às folhas 10, 11 e 12, logo depois vem as planilhas com as diferenças cobradas.

Destaca que a Notificada afirma que a notificação fora lavrada sem qualquer ciência, no entanto, desconhecem essa afirmação, é só ir no PAF às folhas 05 a 09, onde colacionou-se intimações e e-mails. Também consta às folhas 16 e 17, o registro da notificação com mensagem enviada via DT-e (sistema eletrônico) com o PAF, seus demonstrativos e planilhas.

Menciona que em relação ao enquadramento incorreto, que deixam a cargo do CONSEF analisar, mas vale a pena salientar que as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais não acarretam nulidades, desde que seja possível determinar a natureza da infração, como se pode observar na defesa que a Notificada discorre exaustivamente sobre a natureza da infração, sendo que o pedido de nulidade feito se trata de mera formalidade recorrente nas defesas.

Finaliza citando o resultado de julgamentos do CONSEF sobre a matéria (fl. 125) e opinam pela procedência total do PAF.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído. É o relatório.

## VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em **08/11/2020**, exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$12.894,02, mais multa de 60%, equivalente a R\$7.736,40, e acréscimo moratório no valor de R\$2.077,25, perfazendo um total de R\$22.707,67, em decorrência do cometimento de uma única infração (06.02.05) - **deixar o estabelecimento remetente de mercadoria**, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, **de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais**, na hipótese do inciso XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, cujo período apuratório se fez nos meses dos anos de 2017, 2018 e 2019.

O enquadramento legal utilizado baseou-se no inciso II, do § 4º do artigo 2º; inciso XVI do artigo 4º; item 2, da alínea “j” do inciso I e item 2, da alínea “c” do inciso II, ambos do art. 13º da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia, e EC de nº 87/2015, e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “i” da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia.

Inicialmente, em relação às preliminares de nulidade suscitadas pela Notificada, orbitando o cerceamento de defesa, **da presente notificação** ter sido lavrada sem qualquer ciência da Notificada, e sem acesso aos cálculos efetuados, não pode prosperar, pois, examino nos autos existir a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações acostada à folha 05, intimando a Notificada através de seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, tendo sido científica e realizada a leitura na data de 02/01/2020. Repetiu-se o feito, através do DTE (fl. 06), na data de 28/10/2020, na qual fora informada da dificuldade de entrar em contato pelos telefones constantes no cadastro da SEFAZ. Nas folhas (06 e 07), existem conversas realizadas por e-mails, na data de 29/10/2020, onde o Setor Fiscal da Notificada, **após o exame detalhado das planilhas que constam na presente notificação**, averigua equívocos cometidos pelos Notificantes, em relação à utilização da Margem de Valor Agregado (MVA), indicando os pontos a serem corrigidos. Na folha 17 encontra-se a Intimação da Lavratura, realizada novamente através do DTE.

Ressalta-se, que o DTE foi instituído pela Lei de nº 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no Artigo 127 – D, cujo sistema foi disponibilizado para os contribuintes desde setembro de 2015, e **é através dele que a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, comunicações, intimações, notificações e científica-los de quaisquer tipos de atos administrativos.**

É necessário destacar, que a Notificada optou por apresentar, aparentemente, a sua defesa, abrangendo 02 outros Processos Administrativos Fiscais estranhos ao feito deste procedimento administrativo, sendo estes os PAF's de nºs. 298624.0064/20-3, 298624.0063/20-7.

No mérito, em apertada síntese, a Notificada alega que as vendas foram realizadas a dois tipos de clientes finais localizados no Estado da Bahia; **aqueles com Inscrição Estadual na Bahia** (Contribuinte de ICMS), **que adquiriram as mercadorias para consumo**, neste caso verificou haver dupla inclusão do IPI na Base de Cálculo, uma vez que a Base de Cálculo do ICMS próprio já contém o IPI em sua composição, razão pela qual, ao aplicar novamente o IPI na Base de Cálculo do ICMS - DIFAL (destacado a título de DIFAL), o valor foi majorado; e **aqueles sem Inscrição Estadual na Bahia** (Não Contribuinte de ICMS), onde constatou-se que a SEFAZ/BA está incluindo na Base de Cálculo do ICMS-DIFAL, o valor da alíquota de ICMS da Bahia, sendo que a BC calculada pela Michelin, já considerava a alíquota integral do Estado de Destino. As nossas Notas Fiscais foram calculadas segundo a NT 2013.005.

Em relação à Informação Fiscal prestada, um dos Notificantes salienta que **os destinatários das mercadorias no Estado da Bahia são contribuintes do ICMS, e que adquirem os produtos para uso e consumo próprio**, citando os Pneumáticos, que fazem parte das mercadorias que estão no Regime de Substituição Tributária, sendo o DIFAL devido pelo remetente da mercadoria.

Afirma que em relação ao IPI, a fiscalização usou a BC do ICMS normal da origem, como manda a legislação precedente, adicionando o IPI na base de cálculo do DIFAL/PARTILHA, enfatizando que não cabe manifestar sobre a composição da BC do ICMS normal da origem, utilizando-se assim a Base de Cálculo dada.

Expõe os procedimentos para o cálculo do DIFAL, nos casos em que não há IPI na operação, tendo anexado toda a legislação pertinente à matéria, como também, a memória de cálculo às folhas 10, 11 e 12, logo depois vem as planilhas com as diferenças cobradas.

Menciona que em relação ao enquadramento incorreto, salienta que as eventuais incorreções ou omissões, e a não observância de exigências meramente formais não acarretam nulidades, desde que seja possível determinar a natureza da infração, como se pode observar na defesa, que a Notificada discorreu exaustivamente sobre a natureza da infração, sendo que o pedido de nulidade feito se trata de mera formalidade recorrente nas defesas. Finaliza citando resultados de julgamentos do CONSEF sobre a matéria (fl. 125), e opinam pela procedência total do PAF.

Em seguito, verifico através do Sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia de

Informações do Contribuinte – INC, que a Notificada é uma unidade produtiva de “Fabricação de pneumáticos e de câmaras de ar”, e que as mercadorias carreadas para o Estado da Bahia, nas notas fiscais trazidas aos autos e pertencentes à presente notificação, nas folhas 13 a 14 e no CD à folha 15, estão sob a égide dos NCM’s classificados no item 10, “PNEUMÁUTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA”, do Anexo I do RICMS/BA/12, às quais são **passíveis de sujeição ao regime de Substituição Tributária ou Antecipação Total**. O Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP 6401, indicado pela Notificada nestas notas fiscais, demonstra a venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto.

De forma geral, a substituição tributária é um regime de tributação que tem por finalidade concentrar a arrecadação do imposto em um só contribuinte, atribuindo-lhe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente em todas as operações realizadas com a mercadoria até o consumidor final, sendo que no caso das operações interestaduais, para que se possa aplicar o regime de substituição tributária, é exigida a celebração de acordo entre os Estados envolvidos, pois o tributo será fracionado entre o Estado de origem e o Estado destinatário, sendo necessária a criação de Convênio ou Protocolo ICMS disciplinando a matéria, no caso dos “PNEUMÁUTICOS, CÂMARAS DE AR E PROTETORES DE BORRACHA”, têm-se regendo no Anexo I o Convênio ICMS 85/93 (anos de 2017 e 2018), e Convênio ICMS 102/17 (ano de 2019), e protocolos específicos entre os Estados da Bahia, de Minas Gerais e de São Paulo.

Numa breve contextualização do ICMS-DIFAL, tem-se que a Constituição Federal de 1988 trouxe a estrutura básica da cobrança do diferencial de alíquotas, em seu artigo 155, Inciso II, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, estabelecendo que nas operações e prestações que destinem bens e serviços **a consumidor final, contribuinte ou não do imposto**, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à **diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual**.

A Emenda Constitucional de nº 87/15, alterou o citado § 2º, do art. 155 da CF/88, e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do ICMS-DIFAL no que concerne, em principal, ao partilhamento entre os Estados de origem e de destino da diferença de alíquotas **em relação ao consumidor final não contribuinte do imposto**, estabelecendo-se a diferenciação na sujeição passiva do DIFAL: **se consumidor final-contribuinte, o recolhimento cabe ao destinatário; se consumidor final-não contribuinte, cabe ao remetente**.

O Convênio ICMS 93/95, trouxe os procedimentos a serem observados **a consumidor final não contribuinte do ICMS**, ratificando o cálculo do DIFAL simples, em sua cláusula segunda, onde a base de cálculo é única e corresponde ao valor da operação devendo ser calculado da seguinte forma:

$$\begin{aligned} ICMS \text{ origem} &= BC \times ALQ \text{ inter} \\ ICMS \text{ destino} &= [BC \times ALQ \text{ intra}] - ICMS \text{ origem} \end{aligned}$$

Entende-se que prevaleceu este cálculo do ICMS-DIFAL, para ambos os consumidores, até a publicação do Convênio de nº 52/2017 (**Publicado no DOU de 28/04/17**), o qual, estabeleceu **as normas gerais** a serem aplicadas aos **regimes de substituição tributária**, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos, **que abarcou em seu § 1º o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da Unidade Federada de destino, e a alíquota interestadual** incidente sobre as operações com bens e mercadorias de destino ao uso, consumo ou ativo imobilizado **do destinatário contribuinte do imposto**.

Neste sentido, os Convênios de nºs 52/17 e seu sucedâneo o 142/18, que tratam das normas gerais a serem aplicadas nos regimes de substituição tributária, trouxeram em seus corpos o desfecho relacionado às operações com mercadorias com bens e mercadorias que disponha sobre o regime de substituição tributária **e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário, atribuiu ao contribuinte remetente a condição de sujeito** passivo por substituição, pela

retenção em relação ao impostos correspondente à diferença entre a alíquota interna da Unidade Federada de destino e a alíquota interestadual incidente (Cláusula oitava e parágrafo único).

Caracterizado **serem os produtos do regime de substituição tributária**, entretanto destinados ao uso/consumo dos adquirentes da Notificada, tem-se que o cálculo a ser estabelecido do DIFAL, nestes casos, é aquele estabelecido em ambas as cláusulas décima segunda dos supracitados convênios, diferentemente dos casos em que a aquisição se faz em relação aos produtos não constantes no regime de substituição tributária, sob os quais foi alicerçada a legislação dos Notificantes às folhas 10 a 12 para o cálculo da presente notificação:

**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.

Do deslindado, tendo na lavratura da presente notificação o escopo de notas fiscais que permeiam desde o mês de janeiro de 2017 até 30/11/2019, tem-se que a metodologia de cálculo deverá estar em consonância **com as legislações vigentes a estes períodos**.

Entendo haver dissonância tanto em relação à legislação vigente à época para alguns cálculos em relação a algumas notas fiscais, e, também, em relação à base de cálculo, tendo-se em vista que em relação aos produtos que possuem IPI em sua composição, o Notificante equivocou-se em adicioná-lo novamente, ao tomar como valor da base de cálculo do produto como se este estivesse sem o valor do IPI incluso. Vejamos como exemplo o cálculo estabelecido pelo Notificante para a primeira Nota Fiscal, de nº 442162, emitida em 05/01/2017, que fora realizado conforme a metodologia estabelecida no Convênio de nºs. 52/17, antes de sua vigência em **28/04/17**.

Na planilha constante na folha 13, na Nota Fiscal de nº 442162, para o item “PNEU 215/75 R17.5 X INCITY XZU 3 TL 126/124J MI”, verifica-se que a Diferença do ICMS DIFAL auferida pelo Notificante se fez através da construção inicial de uma BC DIFAL, no valor de **R\$8.339,40** (vBC **R\$8.781,95** + IPIitem R\$172,19 – VICMS Op. Própria R\$614,74), conforme apresentado a seguir:

Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia Diretoria Metropolitana de Fiscalização - Dat Metro Inspeção de Fiscalização de Empresas de Grande Porte - Ifep ICMS RECOLHIDO A MENOR - DIFAL EC.87-15															
DATA	NF	IE	IPIitem	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	VBC	CN	VICMS	VICMSST	BC DIFAL	BC SEFAZ	ICMS ST	Diferença	
05-jan-17	442162	064296593	172,19	INCITY XZU 3 TL 126/124J	40112090	6401	8.781,95	7	614,74	966,00	8.339,40	10.170,00	1.051,08	85,08	
5	DATA	NF	IE	IPIitem	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	VBC	CN	VICMS	VICMSST	BC DIFAL	BC SEFAZ	ICMS ST	Diferença
6	05-jan-17	442162	064296593	172,19	INCITY XZU 3 TL 126/124J	40112090	6401	8.781,95	7	614,74	966,00	= (AO6+Z6)-AO6	1.051,08	85,08	
ICMS RECOLHIDO A MENOR - DIFAL EC.01-13															
5	DATA	NF	IE	IPIitem	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	VBC	CN	VICMS	VICMSST	BC DIFAL	BC SEFAZ	ICMS ST	Diferença
6	05-jan-17	442162	064296593	172,19	INCITY XZU 3 TL 126/124J	40112090	6401	8.781,95	7	614,74	966,00	8.339,40	=BB6/0,82	1.051,08	85,08
7	05-jan-17	442162	064296593	206,57	INCITY XZU 3 TL 126/124J	40112090	6401	20.224,72	7	1.414,72	20.224,72	10.206,57	22.121,12	2.120,63	105,01
ICMS RECOLHIDO A MENOR - DIFAL EC.00-13															
5	DATA	NF	IE	IPIitem	DESCRIÇÃO	NCM	CFOP	VBC	CN	VICMS	VICMSST	BC DIFAL	BC SEFAZ	ICMS ST	Diferença
6	05-jan-17	442162	064296593	172,19	INCITY XZU 3 TL 126/124J	40112090	6401	8.781,95	7	614,74	966,00	8.339,40	= (BC6-AQ6)	11%	

Ressalta-se, que por regra geral, o IPI não compõe a base do ICMS, no entanto, numa das exceções existentes, quando o fornecedor industrial vende para consumidor final mercadorias destinadas ao USO e CONSUMO, o IPI integra a base do ICMS, assim o fornecedor irá compor a base do ICMS já com o IPI nesta base.

Assim, deste esquadrinhado, consultando a supra referida nota fiscal no Portal Estadual da NF-e, verifiquei **que o valor do item era R\$8.609,76**, e que **o seu IPI possuía o valor de R\$172,19**, totalizando-se o valor deste item em **R\$8.781,95**. Percebe-se que este valor serviu de base pra o ICMS próprio do fornecedor no valor de R\$614,74.

Em continuidade ao cálculo efetuado pelo Notificante, desta BC DIFAL no valor de **R\$8.339,40**, inseriu-se a alíquota interna do Estado da Bahia no percentual de 18% (R\$8.339,40/0,82), encontrando-se uma nova base de cálculo denominada BC SEFAZ, da qual, retirado o ICMS da operação própria no montante de R\$614,74, multiplicou-se por 11%, fazendo-se do valor da

diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (18% - 7%), encontrando-se a diferença do ICMS DIFAL recolhido a menor.

Percebe-se, portanto, uma desarmonia quanto ao que se estabelece a legislação **para o caso presente à época da legislação** vigente, anterior ao que se viria a ser estabelecido para os produtos do regime de substituição tributária na **Cláusula décima segunda** dos Convênios de nºs. 52/17 (Publicado no DOU de 28/04/17) e 142/18.

Ademais, infiro que a inclusão em duplidade do IPI na Base principal de Cálculo, na maioria dos produtos da presente lavratura, mácula de vício toda a estrutura estabelecida para se exigir o imposto da Notificada.

Adita-se, também, que ao verificar as planilhas constantes às folhas 13 e 14, apostas pelo Notificante, verifica-se que em sua maioria os destinatários das mercadorias da Notificada possuem Inscrição Estadual no Estado da Bahia, tornando-se discrepante a peça inicial da lavratura à folha 01, quando esta estabelece a infração a **consumidor final não contribuinte** do imposto.

Neste sentido, conforme predito, há vislumbre de ilegitimidade passiva (art. 18, inciso IV, alínea “b”), da Notificada em relação aos destinatários desta, contribuintes do ICMS, tendo-se em vista que para os casos onde os fatos geradores exigiam a arrecadação antes da entrada da valência do Convênio de nº 52/17 (Publicado no DOU de 28/04/17), que trouxe a substituição tributária para as situações dos produtos nos casos do DIFAL, caberia a estes, o recolhimento não podendo-se imputar à Notificada tal obrigação.

Assim sendo, entendo que o presente lançamento não foi efetuado de forma comprehensível, tendo sido verificada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, uma vez que o imposto e sua base de cálculo apurados, não se permeiam consoante à legislação vigente, e encontram-se no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos II e IV, alínea “a” e “b”, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade da Notificação Fiscal, prevalecendo-se a consonância ao que estabelece a Súmula 01 deste Egrégio Conselho Fiscal de Fazenda Estadual:

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e comprehensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

Ressalta-se, no entanto, que quando apliquei a legislação pertinente e os dados corretos, averigüei que possivelmente, em alguns casos, no ICMS DIFAL recolhido pela Notificada, vislumbrei a existência de passivo tributário em favor do Erário.

De tudo exposto, voto pela NULIDADE da Notificação Fiscal, no entanto, nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal do notificado, se pertinente, que analise a possibilidade de renovação do procedimento pela fiscalização de estabelecimentos, a salvo de falhas e incorreções apontadas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar **NULA** a Notificação Fiscal nº **298624.0062/20-0**, lavrada contra **SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDUST. E COMÉRCIO LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR