

PROCESSO - A. I. Nº 298943.0005/19-9
RECORRENTE - BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0059-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21/10/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/22-VD

EMENTA. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. PARTILHA. EC 87/15. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS PARA OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS, NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. *Assim, havendo ação judicial proposta pelo autuado discutindo a questão relativa à impossibilidade de exigência da DIFAL nas operações destinadas consumidores não contribuintes do imposto por força da ausência de lei complementar, não deve ser mantida a exigência fiscal nos termos impostos na autuação, referente à infração 01.* Assim, tendo em vista o retorno da diligência à PGE/PROFIS, acolho o parecer, votando pela insubsistência da infração 01. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E O CONSEQUENTE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. No Recurso Voluntário, a empresa traz fatos novos. Aduz que os documentos remanescentes não constam CNPJ mas apresentou provas de que nos casos dos CNPJ ausentes, se tratavam mesmo de pessoas físicas, conforme transcrições de notas às fls. 299/300. Infração 02 improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, interposto em face do Julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda - CONSEF, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração de Infração lavrado em 30/09/2019, que lançou ICMS no valor total histórico de R\$ 64.081,59, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. *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 n. 7.014/96, nos meses de dezembro de 2016, fevereiro a outubro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 37.391,29, acrescido da multa de 60%;*
2. *Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro, março a maio, julho a dezembro de 2017, janeiro, março a agosto, novembro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 26.690,30, acrescido da multa de 60%.*

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos apresentou defesa (fls. 37 a 54). O autuante fez a defesa do lançamento mediante informação fiscal de fls. 183/87, quando então foi pautado para julgamento na sessão do dia 19/04/2021, conforme fundamentos do voto abaixo transcrito:

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que a infração 1, acusa que deixou o estabelecimento remetente de mercadoria (autuado), 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 n. 7.014/96.

O enquadramento legal da infração, foi consignado no Auto de Infração como sendo o inciso II do § 4º do art. 2º; inciso XVI do art. 4º; e item 2 da alínea “j” do inciso I e item 2 da alínea “c” do inciso II, ambos do art. 13 da Lei n. 7.014/96, e EC n. 87/2015.

Já a infração 2, acusa que o autuado deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O enquadramento legal desta infração, consta no Auto de Infração como sendo o art. 8º, inciso II da Lei n. 7.014/96, c/c o art. 289 do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12.

No que concerne à infração 1, o autuado argui preliminar de nulidade da autuação, por erro na apuração da base de cálculo do ICMS diferencial de alíquota, em face à Fiscalização haver incluído na planilha de cálculo para apuração da parcela supostamente devida ao Estado da Bahia, o próprio ICMS diferencial de alíquota na respectiva base de cálculo, o que, segundo sustenta, padece de manifesta ilegalidade.

Salienta que o Estado da Bahia entende ser competente para determinar a base de cálculo do ICMS DIFAL, prevendo a adição da sua própria alíquota interna, que deve integrar o imposto a ele devido a esse título, no caso em relação ao percentual de participação vigente no período objeto da autuação.

Assevera que essa determinação é inválida, haja vista que somente se pode admitir como “próprio imposto” a integrar a base de cálculo do ICMS, aquele devido na operação interestadual, e não aquele devido em razão de operações internas, sem o recálculo previsto no art. 17, XI da Lei n. 7.014/96, com redação dada pela Lei n. 13.373/2015.

Verifica-se pelas palavras do próprio impugnante, que este é conhecedor da determinação legal vigente no Estado da Bahia, atinente à matéria em questão, sendo o seu inconformismo quanto à “legalidade” de tal determinação dada pela Lei n. 7.014/96, com a alteração ocorrida mediante a Lei n. 13.373/2015, em seu artigo 17, XI que dispõe:

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.

As hipóteses de que falam os incisos XV e XVI do art. 4º da Lei n. 7.014/96, são as seguintes:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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;

Conforme se observa, a hipótese de que cuida este item da autuação é a do inciso XVI, ou seja, saída do estabelecimento do remetente/autuado, com destino a consumidor final, não contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, sendo a base de cálculo o valor da operação 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.

Vale consignar, que a determinação do montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo, conforme aduzido acima, decorre do próprio comando dado pela Lei Complementar n. 87/96 no seu artigo 13, § 1º, inciso I, conforme se constata na transcrição abaixo da referida norma:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 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;

Apesar de ter feito os registros acima no intuito de demonstrar a fundamentação legal do procedimento adotado pelos autuantes na apuração da base de cálculo do ICMS DIFAL, cumpre observar, que nos termos do artigo 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, abaixo reproduzido, não se incluem na competência desta Junta de Julgamento Fiscal a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, portanto, a ilegalidade arguida pelo impugnante:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, o impugnante alega a existência de evidente equívoco na autuação, haja vista que as operações listadas nesta infração foram realizadas para estabelecimentos efetivamente contribuintes do ICMS, conforme atestam os registros junto à própria Receita Federal do Brasil, indicando a prática de atividades sujeitas ao ICMS.

Alega que a sua conduta partiu de informações oficiais fornecidas pelas Secretarias de Fazenda de destino e da própria Receita Federal, que apontavam a condição de contribuinte do ICMS evidenciada pela inscrição estadual e a atividade no CNAE. Afirma, que a inscrição estadual constitui elemento indicativo suficiente para delimitar regime tributário da operação de venda, sendo defeso a exigência de outra providência para convalidar a operação.

No tocante à empresa Conereserv, aduz que embora não tenha inscrição estadual, o seu CNPJ Nº 06.262.453/0020-35, tem como atividade principal 47.44-0-99 – Comércio varejista de materiais de construção em geral, portanto, opera com atividades de comércio, sendo indubitável a sua condição de contribuinte do ICMS.

Alega que tendo cumprido todas as medidas necessárias e legais para concretização da venda, ficando afastada assim, a caracterização de conduta culposa.

Os autuantes contestam a alegação defensiva, afirmando que o autuado exerce atividade de comércio por atacado de pneumáticos e câmaras de ar, realizando operações de revenda tanto para contribuintes do ICMS, como para grandes consumidores não contribuintes do ICMS.

Dizem que no caso específico, o autuado vendeu para grandes consumidores não contribuintes do ICMS localizado em outras Unidades da Federação, devendo recolher o imposto devido ao Estado da Bahia, na proporção definida no art. 49, B da Lei 7.014/96.

Observam que a condição de não contribuinte dos destinatários das mercadorias, é facilmente identificada pela natureza de suas atividades, pelo próprio nome empresarial e pela consulta no cadastro da Receita Federal do Brasil, conforme listagem das empresas apresentadas pelo próprio impugnante à fl. 41 dos autos.

Alegam, que no caso específico da empresa Conereserv, que apresenta como atividade principal o CNAE 47.44-0-99 - Comércio varejista de materiais de construção em geral, resta evidente que esta não comercializa pneus para veículos automotores, portanto, não sendo contribuinte das mercadorias adquiridas do autuado.

Afirmam, que desse modo, resta evidenciada a condição de não contribuinte do ICMS dos adquirentes, objeto das operações, de que cuida a autuação, independentemente da existência de inscrição estadual.

A meu sentir, assiste razão parcialmente ao impugnante. Isto porque, no próprio demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostado às fls. 14 a 24 dos autos, verifica-se que vários destinatários foram identificados com o CNPJ e a Inscrição Estadual no Estado de destino, portanto, inscritos como Contribuintes do imposto.

Nesses termos, descabe a exigência fiscal, no tocante a todos os destinatários com inscrição estadual na Unidade da Federação de destino constante no demonstrativo elaborado pelos autuantes, denominado “DEMONSTRATIVO ANALÍTICO DO ICMS DIFAL REFERENTE AS VENDAS PARA NÃO CONTRIBUINTES”, acostado às fls. 14 a 24 dos autos, remanescendo apenas a exigência fiscal no tocante aos demais destinatários não inscritos, portanto, não contribuintes do imposto.

Por se tratar de uma matéria que, efetivamente, pode gerar dúvidas considero importante invocar e reproduzir

excertos do voto proferido no Acórdão CJP Nº. 0211-11/20-VD, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no qual, a contrário senso, é possível se chegar à conclusão acima. Veja-se:

ACÓRDÃO CJP Nº 0211-11/20-VD

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente em Parte, no valor de R\$ 123.305,55, o lançamento de ofício, o qual foi lavrado para exigir o débito de R\$ 124.074,23, sob a acusação de que “O remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da federação deixou de recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços, a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado.

[...]

A tese recursal é de que a sua obrigação é recolher a parcela de ICMS que pertenceria ao Estado da Bahia somente em operações com NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS e que o art. 4º da LC nº 87/96 define que é contribuinte do ICMS “qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial”, logo, para ser considerado contribuinte é necessário que haja habitualidade ou volume que caracterize o intuito comercial, do que, às fls. 83 a 101 dos autos, relaciona nome de adquirentes e dos valores de aquisições no sentido de demonstrar, através dos volumes e habitualidade, tratem-se de contribuintes, cabendo, portanto, à destinatária ser cobrado o imposto devido e não ao recorrente.

A Emenda Constitucional nº 87/15 determinou que deve ser partilhado do ICMS devido em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, cabendo ao remetente, quando da emissão da nota fiscal eletrônica, consignar o valor devido ao estado de destino, consoante regras postas no Convênio ICMS 93/15, recepcionadas na Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento na peça vestibular.

Verifica-se da análise da coluna “ICMS UF Dest” do levantamento fiscal - constante na mídia digital (CD) à fl. 5 dos autos, como também dos termos consignados na informação fiscal (e não rechaçado pelo recorrente) - que foi o próprio autuado, ao emitir as notas fiscais, que procedeu destaque do ICMS a título de partilha, por considerar a condição dos destinatários como não contribuintes do ICMS, por não haver inscrição no Cadastro de ICMS do Estado da Bahia, com exceção dos destinatários já excluídos pela Decisão recorrida, sendo tal partilha uma atitude contraditória com a alegação recursal de habitualidade e volume que caracterizam intuito comercial e, por isso, tratavam-se de contribuinte do ICMS, nos termos do art. 4º da LC nº 87/96. Há de ressaltar que, por motivos óbvios, para os adquirentes comprovadamente enquadrados na condição de contribuinte do ICMS não haveria de se fazer partilhas e muito menos exigir ICMS à alíquota interna do Estado de destino, o que valeria e só se justificaria apenas para consumidor final não contribuinte do ICMS, conforme ocorreu e foi considerado pelo próprio recorrente, quando da emissão das notas fiscais.

Ademais, em que pese a alegação recursal se fundar na previsão legal insita no art. 4º da LC nº 87/96 de que contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, há de ressaltar que, no caso presente, tal equiparação não se aplica, uma vez que a previsão da EC nº 87/15, como também o Convênio ICMS 93/15, estabelecem a partilha do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, logo, a expressão “consumidor final não contribuinte do ICMS”, por dedução lógica, diz respeito aos adquirentes que não possuam inscrição ativa no Estado de destino, como entendeu o próprio recorrente ao destacar nos seus documentos fiscais e exigir do adquirente o valor do “ICMS UF Dest”, nos termos previstos na cláusula décima, inciso I, alínea “a” do Convênio ICMS 93/15, ou seja, 40% do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (que deve ser partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino), em que pese não ter repassado ao Estado da Bahia, conforme previsto na cláusula quarta do citado Convênio, objeto do Auto de Infração ora em análise, fato este inquestionável pelo recorrente.

Quanto a alegação recursal de que também deveria ser excluída da exação a empresa DGO REPRESENTAÇÕES LTDA, inscrita no CNPJ sob nº 06.280.953/0001-37 e Inscrição Estadual nº 147.746.317, verifica-se descaber tal pretensão eis que, conforme Consulta ao Cadastro do ICMS da Bahia, a data de inclusão do contribuinte ocorreu em 02/04/2018, tendo as operações ora exigidas ocorridas em 13 de outubro de 2016, época que não havia inscrição no CAD-ICMS/BA.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

Da leitura dos excertos do voto acima transcrito, verifica-se que foi consignado pelo ilustre Conselheiro/Relator, que a expressão “consumidor final não contribuinte do ICMS”, por dedução lógica, diz respeito aos adquirentes que não possuam inscrição ativa no Estado de destino, sendo, desse modo, possível dizer-se, no presente caso, a contrário senso, que a dedução lógica diz respeito aos adquirentes que possuam inscrição ativa no Estado de destino.

Ademais, é relevante e primacial, que seja consignado que o autuado destacou o ICMS-ST em todas as notas fiscais arroladas na autuação, destinadas aos adquirentes inscritos no Estado de destino, portanto, considerou referidos destinatários como contribuintes do ICMS.

Diante disso, a infração 1 é parcialmente subsistente, exclusivamente no tocante a todos os destinatários não inscritos no Estado de destino, inclusive no tocante à empresa Conereserv, em face de se tratar de não contribuintes do ICMS, cabendo, desse modo, a exclusão dos valores exigidos atinentes a todos os destinatários inscritos no Estado de destino, remanescendo o valor de ICMS devido de R\$ 16.122,73, conforme demonstrativo de débito abaixo, e demonstrativo analítico acostado às fls. 202 dos autos, inclusive em meio magnético:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/12/2016	1.041,19
28/02/2017	1.563,40
31/03/2017	2.110,72
30/04/2017	482,93
31/05/2017	1.510,60
30/06/2017	1.641,95
31/07/2017	328,39
31/10/2017	1.985,77
31/01/2018	452,99
28/02/2018	316,22
31/03/2018	286,60
30/04/2018	160,91
31/05/2018	160,91
30/06/2018	160,91
31/07/2018	1.065,53
31/08/2018	791,99
30/09/2018	600,12
31/10/2018	676,73
30/11/2018	170,76
31/12/2018	614,11
TOTAL	16.122,73

No respeitante à infração 2 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado -, o impugnante alega que se trata de remessa para consumidor final, seja pessoa física ou jurídica, o que afasta a incidência da responsabilidade por substituição de recolhimento do ICMS/ST, dada a inexistência de fato gerador posterior de revenda da mercadoria que comercializa.

Na Informação Fiscal, os autuantes reconheceram assistir razão em parte ao impugnante, haja vista que incluíram indevidamente no levantamento fiscal notas fiscais cujos destinatários não exercem atividade de revenda de pneumáticos, e excluíram da autuação as referidas notas fiscais, o que resultou na redução do valor originalmente exigido de R\$ 26.690,30, para R\$ 4.669,02, conforme novos demonstrativos que elaboraram, acostado às fls. 154 a 157.

Apesar de na Manifestação o impugnante ainda ter consignado que a autuação incluiu, também, operações destinadas a pessoas físicas, sendo evidente que a aquisição de pneus se deu única e exclusivamente com a finalidade de uso e consumo e não para revenda, motivo pelo qual este item da autuação deve ser totalmente cancelado, verifico que não trouxe aos autos qualquer elemento comprobatório de sua alegação que pudesse elidir a autuação na sua integralidade.

Observe, ainda, que os autuantes ao se pronunciarem sobre essa alegação defensiva, afirmaram que não assiste razão ao impugnante, haja vista que todas as operações incluídas indevidamente foram excluídas na Informação Fiscal.

Diante disso, a infração 2 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 4.669,02, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostado às fls. 154 a 157.

Por derradeiro, no tocante à solicitação do impugnante, no sentido de que as intimações e notificações, além do próprio autuado, sejam encaminhadas aos patronos Thiago Cerávolo Laguna, OAB/SP nº. 182.696 e Luiz Henrique Dellivenneri Manssur, OAB/SP nº. 176.943, no endereço: Rua Tenente Negrão, 140, 4º andar, cj. 41, Itaim-Bibi, São Paulo, CEP 04530-030, saliento que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, consigno que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformado com o julgamento, apresentou o Recurso Voluntário, às fls. 224/300, conforme resumo abaixo:

Trata-se de Auto de Infração visando a exigência de ICMS, supostamente devido (i) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, em operações para não contribuintes localizados neste Estado (infração nº 01), assim como (ii) na qualidade de contribuinte substituto tributário, em operações para contribuintes localizados neste Estado (infração nº 02).

Após ser devidamente citada no Auto de Infração, foi apresentada defesa pela ora Recorrente, requerendo a total improcedência do Auto de Infração:

(i) Em relação a Infração nº 01, dado que algumas das operações listadas foram realizadas para estabelecimentos efetivamente contribuintes do ICMS, bem como o cálculo realizado pela fiscalização no cálculo do diferencial de alíquota padece de fundamento legal.

(ii) Em relação a Infração nº 02, trata-se de remessas para consumidor final, seja pessoa física ou jurídica, o que afasta a incidência da responsabilidade por substituição de recolhimento do ICMS/ST, dada a inexistência de fato gerador posterior de revenda da mercadoria comercializada pela Impugnante.

Com o deslinde processual, foi apresentada informação fiscal pela D. Fiscalização, em que reconheceu parcialmente os argumentos de defesa da Recorrente, em relação a infração nº 02, excluindo deste Auto de Infração algumas notas fiscais, reduzindo a cobrança de R\$ 26.690,30 para R\$ 4.669,02, exigindo a cobrança quanto as demais notas fiscais, bem como a manutenção total quanto a infração nº 01.

Após a apresentação de manifestação a informação fiscal, o Auto de Infração foi julgado PARCIALMENTE PROCEDENTE, pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Nota-se, portanto, que o Auto de Infração permaneceu em relação a infração nº 01 quanto as notas fiscais em que não demonstrado que se destinavam a contribuintes de ICMS, bem como quanto a infração nº 02 se manteve em relação as operações destinadas a pessoas físicas, por supostamente não ter a Recorrente trazido aos autos qualquer prova.

Contudo, ainda que tenham sido acolhidos parcialmente os argumentos formulados pela Recorrente, o Auto de Infração ainda merece ser julgado totalmente improcedente, uma vez que (i) a infração nº 01 engloba operações em que o cálculo realizado pela fiscalização no cálculo do diferencial de alíquota padece de fundamento legal; (ii) a infração nº 02, remanesce exigindo a cobrança de ICMS-ST sobre operações de remessas para consumidor final pessoa física, o que afasta a incidência da responsabilidade por substituição de recolhimento do ICMS/ST, dada a inexistência de fato gerador posterior de revenda da mercadoria comercializada pela Impugnante.

Ademais, é importante destacar que foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL ICMS pelos Estados, uma vez que não editada lei complementar, nos autos do RE nº 1287019, Tema 1093. Desta forma, não vê a Recorrente outra forma senão a interposição do presente Recurso Voluntário, pelos fundamentos jurídicos que seguem.

DA PRELIMINAR - DA SUPERVENIÊNCIA DO JULGAMENTO DO STF — TEMA 1093 — INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL ICMS.

Antes de adentrar aos fundamentos jurídicos para a reforma parcial da r. Decisão recorrida, é importante mencionar que a parcela do Auto de Infração que foi julgada procedente, referente a infração nº 01, visa justamente exigir o diferencial de alíquota de ICMS sobre as operações da Recorrente com supostos não contribuintes de ICMS.

Ocorre que, supervenientemente a lavratura deste Auto de Infração, em 24/02/2021, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 1287019 — Tema 1093, em julgamento sob o rito de repercussão geral, considerou inconstitucional a cobrança do DIFAL antes da edição de lei complementar que discipline a Emenda Constitucional nº 87/2015, em que restou fixada a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”

De modo que, restou impossibilitado que os Estados realizem as cobranças de DIFAL ICMS, uma vez que não editada Lei Complementar, o que se aplica ao Estado da Bahia.

Vale ainda pontuar que, quando do julgamento pela Suprema Corte, já restou definida uma modulação de efeitos, para que esta decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de janeiro de 2022, ressaltando-se os processos em curso, em relação aos quais a decisão tem efeitos imediatos, *in verbis*:

Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Importante notar que FORAM EXCLUÍDAS DESTA MODULAÇÃO AS AÇÕES EM CURSO, como é o caso da Recorrente, que ajuizou Mandado de Segurança nº 8116652-48.2020.8.05.0001, tramitando perante a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador – BA (Doc. 01), visando justamente ter uma tutela jurisdicional que afaste a cobrança do DIFAL ICMS nas operações realizadas perante o Estado da Bahia.

Destaca-se ainda que o ajuizamento se deu em 15/10/2020, data anterior ao julgamento do Supremo Tribunal Federal, e ainda posterior a lavratura do presente Auto de Infração.

Desta forma, é a presente preliminar para informar a este Conselho de Julgamento acerca da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 1287019, Tema 1093, o qual, uma vez julgado sob o rito de repercussão geral, deve ser aplicado ao presente caso, sendo o Auto de Infração cancelado, quanto a infração nº 01.

INFRAÇÃO Nº 01 – DA FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO DIFAL ICMS

Ainda que o Auto de Infração tenha sido julgado parcialmente procedente, declarando a insubsistência em relação a algumas das cobranças na infração 01, na parte em que restou mantida ainda remanesce ilegalidade.

Pois bem. Conforme se pode depreender da planilha de cálculo utilizada pela fiscalização, apuração do Diferencial de Alíquota em relação a parcela supostamente devida ao Estado da Bahia considerou a inclusão do próprio diferencial na respectiva base de cálculo, o que, todavia, padece de manifesta ilegalidade.

O Estado da Bahia, ao disciplinar o ICMS devido nas aquisições interestaduais desses bens, tanto os recolhidos diretamente pela Impugnante, quanto os recolhidos por seus fornecedores, não se limitou à diferença entre as alíquotas interestadual e interna, avançando também sobre a base de cálculo do imposto.

No caso, a Lei nº 13.373/2015, ao disciplinar o diferencial de alíquota previsto na Emenda Constitucional nº 87, alterou o inciso XI, do art. 17 da Lei nº 7.014/1996, prevendo que:

“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.”

Fica evidente que o Estado da Bahia instituiu aquilo que se convencionou chamar de “base dupla” do ICMS nas operações interestaduais devido pela diferença de alíquotas (DIFAL): além da base de cálculo para a incidência da alíquota interestadual, criou-se uma segunda base de cálculo para a incidência da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Em razão disso, a diferença entre as alíquotas não incide mais sobre a base de cálculo da operação interestadual. Determina-se que o diferencial apurado entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de destino seja incluída na base de cálculo do diferencial de alíquota.

Nota-se que a legislação do Estado da Bahia nitidamente segue um raciocínio segundo o qual o diferencial de alíquotas é um imposto a ele devido, e que, portanto, o Estado da Bahia tem competência tributária para disciplinar sua base de cálculo, que deve ser integrada pelo próprio imposto a ele devido pela aplicação da alíquota interna prevista para a operação. Isso certamente decorre também da sua interpretação do art. 155, § 2º, XII, 'i' da Constituição:

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.

Em suma, o Estado da Bahia entende ser competente para determinar a base de cálculo do ICMS DIFAL, prevendo a adição da sua própria alíquota interna, que deve integrar o imposto a ele devido a esse título, no caso, em relação ao percentual de participação vigente no período objeto do Auto de Infração.

Contudo, ESSA DETERMINAÇÃO É INVÁLIDA, pois somente se pode admitir como “próprio imposto” a integrar a base de cálculo do ICMS aquele devido na operação interestadual, e não aquele devido em razão de operações internas.

Nesse sentido, diante da surpresa da Impugnante quando da autuação, exercendo seu direito de defesa, pretende afastar o pagamento do DIFAL da maneira exigida pela Autoridade Fiscal na presente autuação, dado que o DIFAL deveria ser calculado sobre a base de cálculo da operação interestadual, tal como destacada no documento fiscal que acoberta as aquisições, sem o recálculo previsto no art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei nº 13.373/2015.

Ao criar hipótese de incidência tributária de ICMS sobre a circulação de mercadorias e serviços, a Constituição Federal, no inciso II, do artigo 155, caput, com redação introduzida pela EC nº 3/93 dispôs da seguinte forma, *verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(..) 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Em seguida, a alteração dada pela EC nº 87/2015, modificou o inciso VII do § 2º daquele diploma, trazendo a obrigação da partilha das receitas tributárias de ICMS nas operações interestaduais, nos seguintes termos:

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Adotando-se boa técnica de hermenêutica, observa-se que o objetivo da presente alteração não foi criar hipótese de incidência tributária, mas, tão somente disciplinar as formas de partição da receita tributária advinda da hipótese de incidência disposta no inciso II, do caput, do art. 155 da Constituição Federal, no que tange a uma operação de circulação se dar no âmbito de dois Estados Federados.

Por lógica, caso não fosse essa a intenção do constituinte, o dispositivo estaria inserido no caput e não no parágrafo segundo, que como dito, traça feições mínimas de observância da norma infraconstitucional regulamentadora, ou mesmo faria como o legislador constitucional laborou na edição da EC nº 33/2001, ao promover alterações no inciso IX do mesmo parágrafo segundo, que enumera outras hipóteses de incidência do imposto.

Ainda no parágrafo segundo daquele artigo da Constituição dedicado a dispor sobre os tributos estaduais, o inciso XII, na alínea "i", estabelece a competência exclusiva de lei complementar para regulamentar base de cálculo de tais tributos:

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. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Ademais, a Lei Complementar nº 87/96, além de definir a hipótese de incidência do ICMS, estabelece no seu art. 12 que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS, no caso em estudo, no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ou, para efeito de exigência de imposto por substituição tributária (art. 7º), a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Observe-se que, do exame sistemático dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais acima consignados, tem-se que o Estado da Bahia pretende cindir o incidível, criando uma nova base de cálculo para o diferencial de alíquota, como se o fato gerador pudesse ser decomposto em dois: um consistente na saída da mercadoria do Estado de origem e outro consistente na entrada do bem no território do destinatário. Aquele (saída) com a base de cálculo definida pelo Estado de origem, este (entrada) com a base de cálculo definida pelo Estado de destino.

Mas não é assim, pois os contornos jurídicos do imposto sobre circulação de mercadorias, bens e serviços, o que inclui a operação cujo destinatário se encontra em outro Estado Federado, foram efetivamente delineados na Carta Magna e na Lei Complementar competente, o que inclusive já havia sido normatizado pela própria lei estadual no inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7014/96 de modo que não se trata de nova espécie tributária.

A Constituição, conforme já consignado, buscou encerrar a celeuma entre os Estados da

Federação, partilhando o tributo de ICMS que envolve dois entes federativos, estabelecendo para tantos critérios quantitativos para divisão das receitas.

Tanto foi isso que o artigo 2º da EC nº 87/2015, promoveu alteração no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para incluir a gradação da dinâmica da partição da receita de ICMS, notadamente em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado.

Em clara coerência sistêmica, não há qualquer edição de lei complementar estabelecendo contornos jurídicos a suposta nova figura tributária. Outrossim, numa análise perfunctória, considerando a unicidade do tributo, com apuração na saída da mercadoria do estabelecimento remetente, tem-se por consolidada a base de cálculo cheia, considerando que a fração tributária a ser percebida diz respeito à diferença de alíquota interestadual e interna do Estado destinatário, sendo que a base de cálculo apurada no fato gerador saída já contempla a fração do imposto a ser recolhido pelo ente de destino da operação.

Cumprе observar, que a discussão não se detém à validade constitucional do usualmente chamado cálculo por dentro, cuja constitucionalidade já foi reconhecida pelo STF, inclusive no precedente nº RE 524031 SP, emanado pela 2ª Turma sob a relatoria do Ministro Ayres Brito julgado em agosto de 2011.

Na verdade, a maior indagação jurídica controvertida se dá no equívoco da autuação quando estabelece a base de cálculo ao diferencial de alíquota do ICMS. Sendo que de um lado temos (i) aquela definida já originalmente por Lei Complementar, que se dirigiu a definir o tributo de ICMS em sua integralidade, portanto, *a priori* contemplando todas as frações deste todo, inclusive, aquela referente ao Estado destinatário da operação, e de outra frente (ii) uma base de cálculo específica para esta fração do tributo, o que desdobra neste caso a obrigatoriedade de Lei Complementar Federal que trate expressamente a este respeito, neste caso não sendo suficiente, por imposição constitucional, lei ordinária estadual para tanto. Assim, se a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador, devendo com ele manter relação de coerência e pertinência, a única base de cálculo possível para uma operação interestadual de circulação de mercadoria é o valor dessa operação, ou seja, o valor atribuído ao negócio jurídico que promove a circulação da mercadoria de uma pessoa situada em um Estado para outra, localizada em outro Estado.

Disso se conclui que a única base de cálculo compatível com o dispositivo é a base de cálculo da operação interestadual, ou seja, o seu valor tal como previsto no artigo 13, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ao qual se integra o imposto incidente na operação interestadual, qual seja, aquele devido pela incidência da alíquota interestadual.

Todavia, a autuação está pautada na exigência do ICMS sobre a alíquota aplicada no cálculo do diferencial, sem o devido fundamento de validade pautada na Lei Complementar, dada o quanto previsto na Constituição Federal.

Portanto, a base de cálculo válida para a exigência da diferença entre as alíquotas interna e interestadual é o valor da operação interestadual, integrado pela alíquota interestadual, tal como destacada nas notas fiscal de venda, motivo pelo qual a aplicação do critério de base dupla invalidada integralmente o Auto de Infração.

INFRAÇÃO Nº 02 – INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR - POSTERIOR DE REVENDA DA MERCADORIA COMERCIALIZADA PELA RECORRENTE

Ainda que a Fiscalização tenha reconhecido o pedido parcial da Recorrente, excluindo da cobrança as operações das pessoas jurídicas, dada a inexistência de fato gerador posterior de revenda da mercadoria comercializada pela Impugnante, o que afasta a incidência da responsabilidade por substituição de recolhimento do ICMS/ST, ainda foi mantida a cobrança em relação as operações que foram destinadas as pessoas físicas. Isto porque, conforme se pode depreender das relações de notas fiscais objeto da infração nº 02, não consta o CNPJ da empresa

em que foi remetida a mercadoria.

Contudo, tal ausência de CNPJ possui uma razão, uma vez que a Recorrente ao consultar as referidas notas fiscais verificou que se trata de operações destinadas a pessoas físicas, conforme novamente se acosta, por amostragem, aos autos (Doc. 02) e ilustrado abaixo:

Logo, como nos casos das pessoas jurídicas, as pessoas físicas também não remetem a mercadoria para revenda, o que afasta a incidência da responsabilidade por substituição de recolhimento do ICMS/ST.

DOS PEDIDOS

Pelo exposto, requer sejam acolhidos os fundamentos deste Recurso Voluntário para reformar a r. decisão, JULGANDO TOTALMENTE IMPROCEDENTE o lançamento fiscal objeto do Auto de Infração nº 2989430005/19-9, decretando a insubsistência total do crédito tributário.

Às fls. 324/25 o processo foi convertido em diligência PGE/PROFIS na sessão de pauta suplementar do dia 26.11.2021 para que fosse emitido parecer acerca do tema 1093 DO STF e a eventual inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL ICMS, levando em conta ainda o ajuizamento de Mandado de Segurança nº 8116652-48.2020.8.05.0001 em 15.10.2020, data anterior ao julgamento do STF.

Às fls. 308/310 a PGE/PROFIS emitiu parecer em que foi confirmada a informação de que existe ação judicial proposta pelo autuado antes de 24.02.2021, data da sessão de julgamento do RE 1.287.019/DF, e assim, não deve ser mantida a exigência da infração 01.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente da subsistência parcial das duas infrações julgadas em Primeira Instância, a **primeira** por diferencial de alíquota não recolhido, sendo lançado inicialmente o valor de R\$ 37.391,29 e reduzida para R\$ 16.122,73 e a **segunda** por falta de retenção do imposto por substituição tributária, sendo inicialmente lançado o valor de R\$ 26.690,30 e reduzida para R\$ 4.669,02. Assim, o valor total do lançamento foi de R\$ 64.081,59 de imposto devido, sendo reduzido para R\$ 20.791,75.

No caso da primeira infração, esta Câmara converteu em diligência à PGE/PROFIS EM 26.11.2021, para que fosse apreciado o lançamento à luz do TEMA 1093 do Supremo Tribunal Federal, cuja tese fixada foi a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS conforme introduzido pela EC 87/96 pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

É que ficaram ressalvadas a proposta de modulação das ações judiciais em curso. No caso do Recorrente houve ajuizamento de ação em 15.10.2020, data anterior ao julgamento do STF e posterior à lavratura do presente auto, porém posterior à do presente auto (30.09.2019).

No caso, a cobrança do imposto se deu com base no art. 49-B da Lei nº 7.014/96, que impõe o recolhimento do imposto em vendas a não contribuintes do ICMS em outros estados da federação.

A d. PGE/PROFIS em parecer exarado pelo Dr. José Augusto Martins Junior, entendeu que no caso da lide, a partir da redação dada pela EC 87/2015, independente do consumidor final ser contribuinte ou não do ICMS, passou-se a adotar a alíquota interestadual, cabendo ao estado de destino a DIFAL, conforme trechos abaixo transcritos:

Que o TEMA 1093 do STF pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais, ficando ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. Que em razão disso não cabe nesta oportunidade apreciar o mérito da impossibilidade ou não da cobrança da exação, além do conteúdo e respectivos prazos fixados no comando exarado pela Suprema Corte.

Que quanto à modulação, há nos autos indicação de que o autuado ajuizou ação judicial voltada a discutir o conteúdo desta questão quanto às suas operações com o estado da Bahia, enquadrando-se na modulação determinada, ou seja, quando há ações em curso, desde que proposta até a data do julgamento do RE 1.287.019/DF.

Assim, havendo ação judicial proposta pelo autuado discutindo a questão relativa à impossibilidade de

exigência da DIFAL nas operações destinadas consumidores não contribuintes do imposto por força da ausência de lei complementar, não deve ser mantida a exigência fiscal nos termos impostos na autuação, referente à infração 01.

Assim, tendo em vista o retorno da diligência à PGE/PROFIS, acolho o parecer, votando pela insubsistência da infração 01.

Infração 01 IMPROCEDENTE.

Quanto à infração 02, o voto recorrido diz que os autuantes reconheceram assistir razão em parte ao impugnante, haja vista que incluíram indevidamente no levantamento fiscal, notas cujos destinatários não exercem atividade de revenda de pneumáticos e excluíram da autuação, verificando que o recorrente não trouxe aos autos elementos comprobatórios de sua alegação que pudesse elidir totalmente a integralidade da autuação.

Consultando a informação fiscal, verifico que os autuantes excluíram apenas as remessas para 02 CNPJ que se verificou não ser de destinatários que fazem revenda de pneumáticos, mantendo os demais.

De fato, após a informação fiscal com redução do valor lançado, na manifestação do Recorrente à fl. 172, há apenas um parágrafo destinado a esta infração em que apenas reafirma que a autuação contemplou operações destinadas a pessoas físicas, sendo evidente que a aquisição se deu exclusivamente com finalidade de uso e consumo, sem trazer quaisquer provas quanto às notas fiscais mantidas pelos autuantes.

No Recurso Voluntário, a empresa traz fatos novos. Aduz que os documentos remanescentes não constam CNPJ mas apresentou provas de que nos casos dos CNPJ ausentes, se tratavam mesmo de pessoas físicas, conforme transcrições de notas às fls. 299/300.

De fato, ao analisar o demonstrativo dos autuantes, consta em 12.12.2017, Nota Fiscal nº 10413, mas tal nota se destina a Juan Pablo Sarratudo, CPF 863.914.975-59, e a Nota Fiscal de 04.04.2017, número 2298, se destina a Cristina Gouveia Barreto, CPF 650.316.875-68.

Além dos exemplos apresentados pelo Recorrente, diversas notas fiscais disponibilizadas para consultas no sistema da SEFAZ, foram testadas ainda durante o julgamento, diversas notas fiscais nos dois exercícios fiscalizados, que confirmaram a alegação do recorrente, de terem como destinatários, diversas pessoas físicas, indicadas pelo CPF.

É forçoso assim, concluir pela improcedência do valor remanescente de R\$ 4.669,02. Infração 02 IMPROCEDENTE.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298943.0005/19-9, lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de setembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

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