

A. I. Nº - 279757.0031/21-2
AUTUADO - FONTANELLA TRANSPORTES LTDA.
AUTUANTES - AVELINO P. DOS SANTOS FILHO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.11.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0195-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DESTINADO A CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Aplicação das regras contidas na EC 87/2015 e Conv. ICMS 93/2015, incorporados à legislação tributária estadual. Excluídas da cobrança as prestações em que o tomador/contratante do serviço se encontrava na condição de contribuinte perante a Fazenda Pública do Estado da Bahia. Ilegitimidade passiva acolhida parcialmente. Nulidade material. Refeitos os cálculos do ICMS-DIFAL para considerar válida a inclusão do imposto na sua base impositiva, somente após previsão expressa na Lei nº 7.014/96. Rejeitada a preliminar de nulidade formal do lançamento tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 08/07/2021, para exigir ICMS no valor principal de R\$ 221.790,36, contendo a seguinte imputação fiscal:

Infração 01 – 002.001.028 – *O remetente e/ou prestador localizado neste Estado, inclusive o optante pelo simples nacional, deixou de recolher ICMS partilhado 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 do imposto – localizado em outra unidade da Federação. Conforme Demonstrativo_Anexo_Receita, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado (docs. fls. 11 a 101).*

Ocorrência verificada nos meses julho a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. Imposto calculado à alíquota de 18%, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Demais documentos juntados na peça acusatória: Ordem de Serviço; Termo de Início de Fiscalização; resposta à consulta nº 18.772, de 09/01/2019; cópia do texto da Emenda Constitucional nº 87/2015; mídia digital (CD) contendo os arquivos do Auto de Infração em formato eletrônico.

Contribuinte, notificado do lançamento através do DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico), ciência verificada em 09/07/2021, ingressa com defesa neste tribunal administrativo, através da petição juntada aos autos entre as fls.112/117, peça protocolada em 17/09/2021.

Inicialmente ressaltou a tempestividade da peça impugnatória fazendo em seguida uma síntese dos fatos apurados na ação fiscal, destacando que na suposta infração é descrito que: “o remetente e/ou prestador localizado neste estado, deixou de recolher ICMS partilhado - devido ao Estado da Bahia em função da EC 87/15 - em prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final - não contribuinte do imposto - localizado em outra Unidade da federação”.

Por tal razão, entendeu a fiscalização que a defendente teria incorrido na infração do artigo 49-C da Lei 7.014/96, artigo 99 do ADCT da CF (acrescido pela EC 87/2015), Convênio ICMS 93/15, sendo aplicada a multa no percentual de 60% do valor do imposto, prevista no artigo 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Em razões preliminares suscitou a nulidade do lançamento por ERRO NO PREENCHIMENTO DO AI - INDICAÇÃO EQUIVOCADADO PRAZO DE DEFESA - PREJUÍZO - CERCEAMENTO DE DEFESA:

Discorreu que a impetrante, obedecendo ao disposto no corpo da peça lançamento, apresentou a sua defesa no prazo assinalado no documento de 60 (sessenta) dias. Ocorre que a legislação de regência prevê que a defesa deve ser apresentada em 30 dias, conforme disposição contida no artigo 123 do DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, norma a seguir transcrita:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Assim, no caso de a impugnação empresarial vir a ser considerada intempestiva em razão do seu protocolo dentro do prazo indicado na peça de lançamento, em detrimento daquele legalmente previsto, argumenta que haverá cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, como consequência de ato praticado pela autoridade fiscal, a ensejar, portanto, a declaração de nulidade, *ex vi* artigo 18, II, do DECRETO Nº 7.629/1999, a seguir transcrito:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;”.

Ao ingressar no mérito, o contribuinte alegou a ilegitimidade passiva da autuada quanto ao DIFAL sobre operação de transporte interestadual em que o tomador do serviço é contribuinte de ICMS – destacando a irrelevância do trajeto e destino físico da mercadoria para não contribuinte:

Frisou que o elemento definidor do serviço de transporte como prestação interestadual ou interna é estabelecido pelo destino final do trajeto físico e que o destinatário do serviço de transporte será sempre o tomador, independentemente do trajeto e a quem a mercadoria é destinada.

Apenas quando o TOMADOR do serviço de transporte for não contribuinte do ICMS é que caberá ao transportador o recolhimento do DIFAL. Para os casos onde o tomador for contribuinte, ainda que o destinatário não o seja, será o primeiro o responsável pela exação, jamais o transportador.

Discorreu que o tomador do serviço de transporte se apresenta como elemento balizador para a regulamentação do diferencial de alíquotas da prestação de serviço, nos termos § 3º, da Cláusula Segunda do Conv. ICMS 93/2015, ou seja, o tomador é o destinatário do serviço de transporte, independentemente do destinatário do bem transportado - trajeto físico, objeto do contrato. Logo, segundo as palavras de defendente, enquanto um é definidor da prestação ser ou não interestadual (destinatário físico do trajeto), o outro é arcabouço jurídico para os demais fins (destinatário do serviço, ou seja, o contratante).

Não obstante tais premissas, no caso em análise, a Auditoria considerou em várias das operações apenas a condição do destinatário da mercadoria (planilha em anexo), ignorando por completo a condição de contribuinte do tomador do serviço de transporte interestadual, o que atrairia a legitimidade passiva do DIFAL para este.

Sendo o tomador contribuinte no Estado de destino da prestação, então, ele, o próprio tomador, é que deve recolher o diferencial de alíquota ao Estado de destino físico da prestação. Somente no caso contrário, não sendo o tomador contribuinte no Estado de destino, será o prestador do serviço de transporte quem deverá recolher o diferencial de alíquota ao Estado de destino físico da prestação.

Sendo assim, nestes casos, embora haja a necessidade de recolhimento do diferencial de alíquota incidente sobre a prestação, esta deve ficar a encargo do tomador e não da transportadora.

A par do exposto, em relação às notas relacionadas no documento anexo à peça defensiva, a autuação deve ser julgada improcedente, visto a ilegitimidade passiva da empresa, na qualidade de prestadora de serviço de transporte interestadual de carga, cujo tomador sustenta a condição de contribuinte no Estado da Bahia, este sim o responsável pelo recolhimento do DIFAL nos casos citados na peça defensiva.

Na sequência o contribuinte passou a contestar o CÁLCULO DO DIFAL POR DENTRO, suscitando a ILEGALIDADE do procedimento adotada pela Auditoria.

Inicialmente afirmou que o diferencial de alíquotas é devido em operações interestaduais realizadas com destinação a consumidor final contribuinte ou não do ICMS, conforme disciplina o artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, considerando a alteração promovida pela Emenda Constitucional 87/2015.

Nesse contexto, em 2015, foi celebrado o Convênio ICMS 93/2015, onde restou consignado que, nas operações interestaduais com não contribuintes, o cálculo do DIFAL deveria considerar a mesma base de cálculo utilizada para o recolhimento do ICMS devido na operação interestadual, apurada nos termos do artigo 13, parágrafo 1º, da Lei Complementar 87/96.

Ante o referido convênio, o Estado da Bahia regulamentou internamente o cálculo do DIFAL mediante a edição da Lei 7.014/96, alterando, contudo, a sistemática de cálculo do diferencial. Isto porque, conforme se extrai do texto legal, a SEFAZ BA inclui o valor do DIFAL dentro de sua própria base de cálculo, conforme disposição normativa a seguir transcrita:

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.

Ocorre que, de acordo com o § 1º-A, da cláusula segunda do Convênio ICM 93/2015, a qual o Estado da Bahia está vinculado, por força da previsão do artigo 449-B do RICMS/BA, bem como o § 6º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96, o imposto devido aos Estados de origem e de destino deveria ser calculado de acordo com a metodologia a seguir descrita:

Convênio ICMS 93/2015

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

§ 1º - A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

RICMS (Decreto nº 13.780/12)

Art. 449-B. Nas operações e prestações oriundas de outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, bem como nas mesmas operações e prestações oriundas do Estado da Bahia, devem ser observadas as disposições previstas no Conv. ICMS 93/15.

Lei nº 7.014/1996

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

(...)

§ 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 do parágrafo dada pela Lei N° 13816 DE 21/12/2017).

Trazendo um exemplo prático entre a fórmula prevista pelo Convênio ICMS 93/15 e aquele realizado pela Auditoria no ato de lançamento, tem-se as diferenças apuradas no CT-e 15.953, emitido em 01/07/2016 (cópia do doc. em anexo – fl. 115 e 115, verso):

Recolhimento pelo Convênio 93/2015:

Valor do Frete: R\$ 1.228,48;

ICMS origem: R\$ 1.228,48 x 12% = R\$ 147,42;

ICMS destino: R\$ 1.228,48 x 18% = R\$ 221,12;

DIFAL a recolher: R\$ 221,12 – R\$ 147,42 = R\$ 73,70, sendo 60% para a Bahia (R\$ 44,23) e 40% para Pernambuco (R\$ 29,48).

Recolhimento pela metodologia utilizada no A.I.:

Valor do Frete: R\$ 1.228,48;

ICMS origem: R\$ 1.228,48 x 12% = R\$ 147,42;

ICMS destino: (R\$ 1.228,48 – R\$ 147,42)/0,82 = R\$ 1.318,36 x 18% = R\$ 237,31;

DIFAL a recolher: R\$ 237,31 – R\$ 147,42 = R\$ 89,89, sendo 60% para a Bahia (R\$ 53,93) e 40% para Pernambuco (R\$ 35,96).

No exemplo trazido, a empresa autuada teria de recolher R\$ 9,70 a mais para o Estado da Bahia.

Pontuou a defesa que essa “inovação” na base de impositivo do DIFAL, através do cálculo “por dentro”, utilizada na Auditoria é totalmente ilegítima e ilegal, porquanto a competência para se dispor acerca da base de cálculo do tributo é da lei complementar, de acordo com o disposto nos artigos 146, III, “a”, e 155, parágrafo 2º, XII, “i”, ambos da Constituição Federal, normas que foram transcritas na peça impugnatória.

Logo, a alteração da base de cálculo do tributo em tela não poderia ter sido feita por meio de lei ordinária e, menos ainda, por deliberação das autoridades fiscais, quando a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) é que deve disciplinar a matéria em questão. Nesse viés, conclui a defesa: *analisando-se a Lei Kandir, nota-se que, na verdade, não há qualquer amparo para que seja incluído na base de cálculo do Difal riqueza distinta daquela que compõe a base de cálculo na nota fiscal da operação interestadual. Isso porque a referida lei não prevê para o Difal o cálculo “por dentro”, tampouco autoriza que se utilizem bases de cálculo distintas para uma única operação interestadual.*

Ao finalizar a peça defensiva o contribuinte formulou os seguintes pedidos:

- 1 - a declaração de nulidade Auto de Infração caso a presente defesa não seja recebida, convalidada e considerada válida e apta a inaugurar a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, *ex vi* artigo 18, II, do RPAF - DECRETO N° 7.629/1999;
- 2 - em relação às notas relacionadas no documento anexo à presente defesa, a autuação deve ser julgada improcedente, visto a ilegitimidade passiva da empresa contribuinte, na qualidade de prestadora de serviço de transporte interestadual de carga, cujo tomador sustenta a condição de contribuinte no Estado da Bahia, sendo este o responsável pelo recolhimento do ICMS DIFAL nos casos listados;
- 3 – que a partir do excesso na base de cálculo do DIFAL utilizada pela fiscalização (ICMS DIFAL por dentro), seja declarada a improcedência parcial do lançamento, devendo, por via de consequência, ser extirpada da presente autuação os valores decorrentes deste exacerbo;
- 4 - por fim, requereu a produção de todas as provas em direito admissíveis, especialmente a testemunhal, a pericial e a juntada de novos documentos.

Rol de documentos que integram a inicial defensiva (fls. 118/: a) cópia do Auto de Infração; b) contrato social da empresa autuada; c) documento de identificação do sócio administrador da pessoa jurídica; d) Planilha contendo os CT-e's em que o tomador é contribuinte do ICMS; e) cópia do CT-e nº 15.963.

INFORMAÇÃO FISCAL prestada pelos autuantes, peça processual juntada ao PAF entre as fls. 155/158.

Os autuantes, na peça informativa, ingressaram diretamente no mérito, para afirmar que, no caso concreto, a responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS DIFAL – consumidor final, está prevista no inciso II, da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/2015. É atribuída ao prestador do serviço, sendo que em as todas as prestações (frete) relacionadas nos Demonstrativos inseridos entre as fls. 16 a 101 do Auto de Infração os destinatários eram consumidores finais, não contribuintes do ICMS. Sustentam ser descabidas as alegações defensivas relacionadas à ilegitimidade passiva.

No que se refere ao cálculo do ICMS DIFAL transcreveram as disposições contidas no art. 17, inc. XI c/c o art. 4º, inc. XVI, da Lei Estadual do ICMS, nº 7.014/1996, afirmando que essas normas não deixam qualquer dúvida quanto à forma de quantificação do imposto.

Ao concluírem a peça informativa declararam, mais uma vez, que os argumentos defensivos são descabidos e não devem ser acolhidos por ocasião julgamento, posto que restou provada a responsabilidade do prestador de serviço, ora autuado, e a correta forma de cálculo do ICMS, que deve integrar a sua própria base impositiva. Pedem pela total procedência das cobranças lançadas no Auto de Infração.

Na assentada de julgamento ocorrida em 10 de maio de 2022, o colegiado da 5ª JJF, em deliberação unânime, resolveu converter o PAF em diligência para a INFAZ de origem, visando a revisão parcial de cálculo do imposto lançado no Auto de Infração, revisão a cargo dos autuantes.

Foram apresentadas as razões a seguir transcritas motivadores da diligência:

1 - considerando que o ICMS DIFAL relativo às prestações de serviço de transporte destinadas a consumidores finais não contribuinte do ICMS, objeto da cobrança lançada no presente Auto de Infração, alcança períodos em que o imposto é partilhado entre a unidade federada de origem da prestação (Bahia) e as diversas unidades federadas de destino (Alagoas, Ceará, Distrito Federal; Goiás, Maranhão; Minas Gerais; Mato Grosso, Pará; Paraíba; Pernambuco; Piauí; Paraná, Rio de Janeiro; Rio Grande do Norte; Rio Grande do Sul; Santa Catarina; Sergipe; São Paulo e Tocantins);

2 – considerando que nas prestações internas nas unidades federadas de destino há alíquotas fixadas em percentuais diferentes, algumas adotando a alíquota de 17% e outras a alíquota de 18%, circunstância que altera o cálculo do DIFAL;

3 – considerando, por fim, que somente a partir da publicação da Lei Estadual nº 13.816/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, que alterou a redação do art. 17, § 6º, da Lei nº 7.014/96, o ICMS DIFAL passou a ser calculado “por dentro” com a inclusão do valor do imposto sobre a própria base impositiva, metodologia que passou também a compor o texto da Lei Complementar nº 87/1996, a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022;

DA DILIGÊNCIA

I - Os autos do presente PAF deverão retornar os autuantes para que os mesmos revisem os valores das cobranças do ICMS DIFAL, no período entre 01/07/2016 e 21/12/2017, seguindo a metodologia de cálculo reclamada pelo contribuinte na peça de defesa, de forma que o imposto seja quantificado de acordo com a seguinte fórmula:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

II – Na sequência os autuantes deverão elaborar novo Demonstrativo de Débito, no mesmo formato do Auto de Infração, em relação a todos os meses em que forem processadas alterações nos valores dos débitos lançados.

III – Concluídas as etapas acima o órgão de preparo da INFRAZ deverá dar ciência do inteiro teor do Pedido de Diligência e da Revisão Fiscal, incluindo os novos demonstrativos, ao autuado, possibilitado a este apresentar Manifestação, se assim desejar, devendo ser concedido o prazo de 10 (dez), dias, conforme estabelecido no art. 149-A, do RPAF/99.

IV – Havendo contestação empresarial retorno do PAF aos autuantes para que seja prestada nova Informação Fiscal.

V – Por último o processo deverá retornar para esta 5ª JJF visando a continuidade da instrução do feito e o subsequente julgamento da lide.

Os autuantes através da peça informativa juntada aos autos entre as fls. 171 a 173, firmada em 24/08/2022, declararam ter promovido a retificação da base impositiva do ICMS-DIFAL, alcançando as prestações compreendidas entre 01/7/2016 e 21/12/2017.

Elaborado novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, por período mensal, cujo inteiro teor se encontra reproduzido à fl. 173, cópia eletrônica encarta na mídia digital (CD), juntada à fl. 174 dos autos, abaixo reproduzido:

Demonstrativo de Débito – Infração 01 – 002.001.028						
Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Valor Histórico	Diligência 5ª JJF
31/07/2016	09/08/2016	51.459,06	18%	60%	9.262,63	6.471,85
31/08/2016	09/09/2016	79.593,39	18%	60%	14.326,81	10.743,54
30/09/2016	09/10/2016	94.270,72	18%	60%	16.968,73	13.094,56
31/10/2016	09/11/2016	101.805,89	18%	60%	18.325,06	14.013,38
30/11/2016	09/12/2016	86.188,72	18%	60%	15.513,97	11.987,67
31/12/2016	09/01/2017	87.299,33	18%	60%	15.713,88	12.430,85
31/01/2017	09/02/2017	67.514,83	18%	60%	12.152,67	9.904,22
28/02/2017	09/03/2017	49.686,28	18%	60%	8.943,53	7.036,99
31/03/2017	09/04/2017	68.288,06	18%	60%	12.291,85	9.800,29
30/04/2017	09/05/2017	41.376,50	18%	60%	7.447,77	5.880,64
31/05/2017	09/06/2017	43.736,06	18%	60%	7.872,49	6.197,83
30/06/2017	09/07/2017	59.827,33	18%	60%	10.768,92	8.603,89
31/07/2017	09/08/2017	36.587,39	18%	60%	6.585,73	5.205,57
31/08/2017	09/09/2017	52.402,44	18%	60%	9.432,44	7.607,86
30/09/2017	09/10/2017	46.392,78	18%	60%	8.350,70	6.711,67
31/10/2017	09/11/2017	57.090,00	18%	60%	10.276,20	8.418,47
30/11/2017	09/12/2017	57.435,44	18%	60%	10.338,38	8.479,57
31/12/2017	09/01/2018	12.839,17	18%	60%	2.311,05	1.767,17
31/01/2018	09/02/2018	13.961,89	18%	60%	2.513,14	2.513,14
28/02/2018	09/03/2018	5.145,44	18%	60%	926,18	926,18
31/03/2018	09/04/2018	6.594,78	18%	60%	1.187,06	1.187,06
30/04/2018	09/05/2018	8.004,44	18%	60%	1.440,80	1.440,80
31/05/2018	09/06/2018	7.537,11	18%	60%	1.356,68	1.356,68
30/06/2018	09/07/2018	10.026,72	18%	60%	1.804,81	1.804,81
31/07/2018	09/08/2018	19.147,44	18%	60%	3.446,54	3.446,54
31/08/2018	09/09/2018	15.949,17	18%	60%	2.870,85	2.870,85
30/09/2018	09/10/2018	10.616,61	18%	60%	1.910,99	1.910,99
31/10/2018	09/11/2018	11.779,61	18%	60%	2.120,33	2.120,33
30/11/2018	09/12/2018	14.062,78	18%	60%	2.531,30	2.531,30
31/12/2018	09/01/2019	15.549,28	18%	60%	2.798,87	2.798,87
				Total	221.790,36	179.263,57

Contribuinte notificado do resultado da diligência através do DTE, em 24/08/2022. Transcorrido o prazo de 10 (dez) estabelecido na norma processual administrativa, não houve manifestação defensiva.

Em despacho exarado à fl. 178 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal relacionada à falta de recolhimento do ICMS diferença de alíquotas (ICMS-DIFAL) nas prestações de serviços de transportes de cargas em operações de interestaduais destinadas a consumidor final, não contribuinte do imposto, nos exercícios de 2016 a 2018.

O detalhamento da acusação encontra-se exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

O contribuinte suscitou, inicialmente, uma preliminar de nulidade relacionada à contagem do prazo para a apresentação da defesa. No Auto de Infração foi consignado o prazo de 60 (sessenta) dias para a apresentação da peça defensiva ou para o pagamento do imposto lançado com as reduções previstas em lei.

Afirmou o contribuinte que a legislação do processo administrativo fiscal da Bahia estabelecia, à época da lavratura do Auto de Infração, o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da peça impugnatória. Cogitou-se assim a possibilidade de sua intervenção nos autos ser considerada intempestiva em razão da discordância entre a informação constante na peça de lançamento e a estabelecida na norma legal.

Posta a questão preliminar, passemos a decidi-la.

O prazo legal de impugnação de lançamento efetuado através de Auto de Infração é de 60 (sessenta) dias, desde 29/11/2014, conforme norma expressa, contida no art. 132, inc. II do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), Lei nº 3.956/1981, na redação dada a este dispositivo pela Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Considerando que o Auto de Infração em lide foi lavrado em 2021, não há qualquer divergência entre a informação existente na peça de lançamento e o dispositivo legal retromencionado.

Ademais, a peça impugnatória do contribuinte foi devidamente processada na instância administrativa, sem qualquer intercorrência procedimental, sendo-lhe assegurado o contraditório e a ampla defesa.

Preliminar de nulidade rejeitada.

O contribuinte suscitou uma segunda preliminar de invalidade do lançamento de ofício, de natureza material. Ilegitimidade passiva da empresa autuada nas prestações de serviços de transporte onde o tomador do serviço é cadastrado na condição de contribuinte do ICMS no Estado Bahia. No caso específico, a defesa sustenta que a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS-DIFAL relacionada ao serviço de transporte é das empresas remetentes das mercadorias destinadas a consumidores finais, em outras unidades federadas, não contribuintes do imposto.

As normas definidoras da responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS-DIFAL, nas operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, estão previstas no inciso II, da Cláusula Segunda, do Convênio ICMS nº 93/2015. Essa norma tem por fundamento as disposições dos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal e art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

O referido Convênio foi incorporado à legislação interna do Estado da Bahia, e nas disposições relativas à responsabilidade tributária, contidas na sua Cláusula Segunda, que estabeleceu:

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

(...)

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

Fica evidente, pela leitura do texto normativo acima transcrito, que a responsabilidade pela apuração e pagamento do ICMS-DIFAL é do prestador do serviço de transporte quando o frete estiver relacionado à remessa de mercadorias a consumidor final - não contribuinte do imposto - salvo duas exceções, expressas, inseridas no § 3º, da Cláusula Segunda, do mencionado Convênio, que envolve:

- i) o transporte efetuado pelo próprio remetente (modalidade de transporte de carga própria), ou;
- ii) na situação em que o remetente da mercadoria for o contratante do serviço de transporte da carga (modalidade de contratação CIF – entrega da carga ao destinatário, por conta e ordem do remetente).

O argumento defensivo de exclusão da responsabilidade tributária da empresa autuada pelo recolhimento do ICMS-DIFAL, imposto que é compartilhado entre os Estados de origem e de destino da prestação de serviço, procede apenas em parte. Mas só se aplica a situação em que o remetente da mercadoria for também o contratante do serviço, com a entrega da carga por sua conta e ordem (prestação **CIF - Cost, Insurance and Freight** - expressão em língua inglesa – **Custo, Seguro, Frete**, que significa que na composição do valor da venda já estão estimados os custos e a proteção a riscos referentes ao transporte de uma mercadoria entregue pelo vendedor ao comprador).

Nas demais situações em que figurou como contratante do serviço de transporte o consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, a responsabilidade tributária pelo ICMS-DIFAL é integralmente do prestador do serviço.

Cabe destacar, mais uma vez, que no caso concreto, todas as prestações relacionadas no Demonstrativo de apuração do ICMS-DIFAL inserido às fls. 16 a 101 dos autos, se referem a serviços de transporte que tiveram por destinatários finais consumidores, localizados em outras Unidades da Federação, não contribuintes do imposto, abarcando principalmente empresas de construção civil, engenharia e arquitetura, condomínios, entre outros. Em grande parte dessas prestações os contratantes do serviço de frete foram os destinatários das mercadorias transportadas pela empresa autuada.

Conclusão: a Nulidade por ilegitimidade passiva tributária deve ser acolhida parcialmente. Os valores a serem excluídos da autuação serão quantificados mais à frente.

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.

Foi determinado, por esta Relatoria, em procedimento revisional (doc. fls. 164/165), que os autuantes recalculassem os valores das cobranças do ICMS DIFAL, no período entre 01/07/2016 a 21/12/2017, seguindo a metodologia de apuração do tributo reclamada pelo contribuinte, na peça de defesa, de forma que o imposto fosse quantificado de acordo com a seguinte fórmula aritmética:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

Na revisão fiscal, o valor do tributo lançado foi reduzido de R\$ 221.790,36 para R\$ 179.263,57, conforme novo demonstrativo de débito inserido à fl. 173, em formato papel, e na mídia digital, juntada à fl. 174, em formato eletrônico.

Contribuinte regularmente notificado acerca da diligência fiscal não se manifestou sobre a revisão dos cálculos, após o transcurso do prazo processual de 10 (dez) dias.

Ajustado lançamento do tributo aos ditames vigentes na legislação do ICMS do Estado da Bahia, antes da vigência da Lei Estadual nº 13.816/2017, constituindo o DIFAL mera repartição do valor do ICMS entre as unidades federadas de origem e destino, sem o embutimento o imposto na base imponible, faz-se necessário outro ajuste, considerando o acolhimento parcial do reclamo do contribuinte quanto à ilegitimidade passiva nos casos em que o contratante do serviço figurou na relação comercial também o fornecedor da mercadoria.

A Relatoria identificou essa situação para algumas prestações de serviço de transporte de carga contratadas por empresas inscritas no cadastro do ICMS da Bahia na condição de contribuintes do imposto. Listamos a seguir as referidas empresas: CERAMUS BAHIA S/A; INCENOR IND. CERÂMICA DO NORDESTE LTDA., TECNOGRES REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA.; PRISPACK IND. E COMÉRCIO DE PRODUTOS PLÁSTICOS; SUZANO CELULOSE S/A; ITEC IND. E COMERCIO DE PERFIS E COND. ELÉTRICOS LTDA.; e, ETERNIT S/A.

Houve também a exclusão, de ofício, de algumas prestações em que os tomadores de serviços, contribuintes do ICMS, não estavam localizados no território do Estado da Bahia, de forma que o ICMS-DIFAL não é devido ao erário baiano.

No arquivo vinculado ao link em anexo, consta o detalhamento das prestações de serviços excluídas da autuação, contendo a descrição dos conhecimentos de transporte, tomadores dos serviços e valores das prestações e do ICMS-DIFAL: **Planilha em formato excel: Exclusões.** Link: [FontanellaFontanella_Anexo_Receita_v1_exclusões_remetente da mercadoria a consumidor fisal em outra UF_contratante do serviço de transporte.xlsx](#).

O inteiro teor do Acórdão e da planilha contendo as exclusões referenciadas no link acima, deverá ser anexado no processo, em formato eletrônico, e enviado ao autuante e ao autuado, no mesmo formato.

Em decorrência dos ajustes processados por esta Relatoria, o Auto de Infração passou a apresentar novos valores, por período mensal, tendo por ponto de partida dos cálculos a revisão fiscal

efetuada pelos autuantes, deduzidas as exclusões das prestações em que os tomadores/contratantes do serviço de transporte se encontravam na condição de contribuintes perante a SEFAZ-Ba.

O novo Demonstrativo de Débito do A.I passa a ter a seguinte configuração:

Demonstrativo de Débito – Infração 01 – 002.001.028								
Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.	Multa	Valor Histórico	Diligência 5ª JF	EXCLUSÕES JULGAMENTO	DIFAL APURADO NO JULGAMENTO
31/07/2016	09/08/2016	51.459,06	18%	60%	9.262,63	6.471,85	987,22	5.484,63
31/08/2016	09/09/2016	79.593,39	18%	60%	14.326,81	10.743,54	1.034,43	9.709,11
30/09/2016	09/10/2016	94.270,72	18%	60%	16.968,73	13.094,56	2.499,85	10.594,71
31/10/2016	09/11/2016	101.805,89	18%	60%	18.325,06	14.013,38	2.562,06	11.451,32
30/11/2016	09/12/2016	86.188,72	18%	60%	15.513,97	11.987,67	658,51	11.329,16
31/12/2016	09/01/2017	87.299,33	18%	60%	15.713,88	12.430,85	301,88	12.128,97
31/01/2017	09/02/2017	67.514,83	18%	60%	12.152,67	9.904,22	805,35	9.098,87
28/02/2017	09/03/2017	49.686,28	18%	60%	8.943,53	7.036,99	37,67	6.999,32
31/03/2017	09/04/2017	68.288,06	18%	60%	12.291,85	9.800,29	468,97	9.331,32
30/04/2017	09/05/2017	41.376,50	18%	60%	7.447,77	5.880,64	308,48	5.572,16
31/05/2017	09/06/2017	43.736,06	18%	60%	7.872,49	6.197,83	338,81	5.859,02
30/06/2017	09/07/2017	59.827,33	18%	60%	10.768,92	8.603,89	253,91	8.349,98
31/07/2017	09/08/2017	36.587,39	18%	60%	6.585,73	5.205,57	39,43	5.166,14
31/08/2017	09/09/2017	52.402,44	18%	60%	9.432,44	7.607,86	59,33	7.548,53
30/09/2017	09/10/2017	46.392,78	18%	60%	8.350,70	6.711,67	24,66	6.687,01
31/10/2017	09/11/2017	57.090,00	18%	60%	10.276,20	8.418,47	250,13	8.168,34
30/11/2017	09/12/2017	57.435,44	18%	60%	10.338,38	8.479,57	65,60	8.413,97
31/12/2017	09/01/2018	12.839,17	18%	60%	2.311,05	1.767,17	74,52	1.692,65
31/01/2018	09/02/2018	13.961,89	18%	60%	2.513,14	2.513,14	185,94	2.327,20
28/02/2018	09/03/2018	5.145,44	18%	60%	926,18	926,18	220,81	705,37
31/03/2018	09/04/2018	6.594,78	18%	60%	1.187,06	1.187,06	362,01	825,05
30/04/2018	09/05/2018	8.004,44	18%	60%	1.440,80	1.440,80	571,67	869,13
31/05/2018	09/06/2018	7.537,11	18%	60%	1.356,68	1.356,68	643,21	713,47
30/06/2018	09/07/2018	10.026,72	18%	60%	1.804,81	1.804,81	794,75	1.010,06
31/07/2018	09/08/2018	19.147,44	18%	60%	3.446,54	3.446,54	590,16	2.856,38
31/08/2018	09/09/2018	15.949,17	18%	60%	2.870,85	2.870,85	773,75	2.097,10
30/09/2018	09/10/2018	10.616,61	18%	60%	1.910,99	1.910,99	283,74	1.627,25
31/10/2018	09/11/2018	11.779,61	18%	60%	2.120,33	2.120,33	163,69	1.956,64
30/11/2018	09/12/2018	14.062,78	18%	60%	2.531,30	2.531,30	183,70	2.347,60
31/12/2018	09/01/2019	15.549,28	18%	60%	2.798,87	2.798,87	694,60	2.104,27
Total					221.790,36	179.263,57	16.238,84	163.024,73

Na sistemática de cálculo determinada na diligência encaminhada aos autuantes, que está em conformidade com o texto legal vigente na Bahia entre 01/07/2016 e 21/12/2017, o ICMS-DIFAL representa tão somente a distribuição quantitativa do tributo entre as unidades federadas de origem e destino da prestação de serviço. Os períodos subsequentes da autuação devem seguir a sistemática de cálculo instituída pela Lei Estadual nº 13.816/2017, com o cálculo do ICMS “por dentro”.

Por sua vez, a alegação empresarial de que as questões relacionadas à base de cálculo do ICMS-DIFAL só poderiam ser tratadas por intermédio de Lei Complementar é matéria que foge à

competência da instância administrativa de julgamento, visto que o art. 167, incisos I e II, do RPAF-Ba (Dec. 7.629/99), veda a possibilidade da ser negada vigência e eficácia às normas que integram o ordenamento jurídico estadual. Também, veda-se ao órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade de ato normativo. Essas questões são passíveis de apreciação exclusivamente pelo Poder Judiciário, através das ações previstas na legislação processual.

Improcede, portanto, o argumento da defesa, sustentado na audiência de julgamento, de que houve mudança de critério jurídico na fase de revisão fiscal, visto que a lei do ICMS do Estado da Bahia já previa o cálculo do ICMS-DIFAL “**por dentro**” da base imponible desde 22/12/2017.

Cabe destacar ainda que foi atendida, no caso concreto, a proporção distributiva do imposto, estabelecida na EMENDA CONSTITUCIONAL nº 87/2015, norma cujo conteúdo está reproduzido no art. 49-C da Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96), abaixo transcrita:

***Art. 49-C.** Na hipótese de operações ou prestações que destinarem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação, deverá ser recolhido para este Estado, além do imposto calculado mediante utilização da alíquota interestadual, o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, na seguinte proporção:*

***I** - em 2016: 60% (sessenta por cento);*

***II** - em 2017: 40% (quarenta por cento);*

***III** - em 2018: 20% (vinte por cento).*

Ante o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (BASE IMPONÍVEL POR DENTRO NO CÁLCULO DO ICMS-DIFAL)

Maxima permissa venia do cuidadoso voto do eminente Relator, traço entendimento diverso daquele encampado pela maioria, **apenas respeitante ao período de julho de 2016 a dezembro de 2017, período dentro do qual o voto condutor adotou uma outra metodologia de cálculo em relação à diferença de alíquota.**

Logo, necessário contextualizar o raciocínio adiante desenvolvido dentro da linha do tempo afetada pela autuação

No entendimento da d. relatoria, somente a partir de 22.12.2017, após publicação da Lei estadual 13.816/2017, é que a metodologia usada pela auditoria neste PAF é que passaria a ter guarida. Antes, não. Daí o voto ter sido proferido na direção de considerar a exigência parcialmente procedente.

Isto porque, no entender do eminente relator, 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.”

Ousamos atribuir um outro fio de raciocínio ao dispositivo referenciado, emprestando-lhe **interpretação sistemática**, considerando o conjunto das normas que tratam da diferença de alíquota.

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 destinados 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 impositiva, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, § 2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (negritos da transcrição).

Note-se que o legislador constitucional foi claro ao admitir que o imposto estadual integre a sua base de cálculo, importações também incluídas. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Neste diapasão, adveio a chamada “Lei Kandir”, na qual se encontra a disciplina geral acerca do ICMS, inclusive no tocante às bases impositivas. Como não poderia deixar de ser, sob pena de afrontar regramento constitucional, está dito designadamente no art. 13, § 1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

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

Já pela técnica redacional da LC 87/96, **todos** os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, 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 se faz no presente voto vencido, 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 explanar 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 subsequentes 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\$ 1.000,00 por R\$ 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 R\$ 0,88, 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, se 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 impositiva.

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 a fiscalização, ao adotar a metodologia atrás explicada.

Isto posto, com a devida licença dos meus pares, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da infração sob comento, no período de julho de 2016 a dezembro de 2017 em apenas naquilo que afeta o modo de calcular o diferencial de alíquota.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0031/21-2**, lavrado contra **FONTANELLA TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 163.024,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei n.º 7.014/96, e dos demais consectários legais.

sala Virtual de sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR – VOTO DIVERGENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR