

PROCESSO	- A. I. Nº 279757.0031/21-2
RECORRENTE	- FONTANELLA TRANSPORTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0195-05/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTRANET 05.11.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0255-11/24-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 Convênio ICMS 93/2015, incorporados à legislação tributária estadual. Após a conversão em diligência por esta segunda esfera administrativa tendo o autuante excluído do levantamento todos os Tomadores dos Serviços de Transporte de Cargas (destinatários ou remetentes) que fossem inscritos na condição de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, respondendo que fora confirmado no levantamento de ofício os tomadores/destinatários dos serviços de transporte de cargas que são inscritos na condição de contribuintes do ICMS. Na análise do relatório, observa-se que ainda remanesçam tomadores do serviço de transporte que eram contribuintes do ICMS no estado da Bahia, sendo excluídos da autuação. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade formal do lançamento tributário. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169, I, “b” do RPAF) contra a Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o 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.

Ingressa com **defesa** às fls. 112/117. Prestada **informação fiscal** prestada pelos autuantes às fls. 155/158. Na assentada de julgamento em 10/05/2022, o colegiado da 5ª JJF, em deliberação unânime, resolveu **converter o PAF em diligência** para a INFRAZ DE ORIGEM, visando a revisão parcial de cálculo do imposto lançado no Auto de Infração, revisão a cargo dos autuantes. Os autuantes através da **peça informativa** juntada aos autos entre às fls. 171 a 173, elaboraram novo Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, por período mensal, às fls. 173-74, reduzindo para o valor de R\$ 179.263,57. Contribuinte notificado do resultado da diligência através do DTE.

Após a devida instrução processual, a 5ª JJF assim decidiu:

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 retomencionado.

Ademais, a peça impugnatória do contribuinte foi devidamente processada na instância administrativa, sem qualquer intercorrência procedural, 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 contração 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, abrangendo 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 imponível 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 imponível, 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:

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

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 imponível, 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:\Fontanella\Fontanella_Anexo_Receita_v1_exclusões_remetente da mercadoria a consumidor final 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/contraentes 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	Diligéncia 5ª JJF	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 diligéncia 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 constitucionalidade 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 imponível 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)

Máxima permissa vénia 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 imponível, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, § 2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

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

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*, 3^a ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo aí transrito – 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 redunda 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 constitucionalidade.

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 ipsius 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 imponível, 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 imponível, 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 atráis traçadas, aplicando-o conjunta e contextualizadamente com a regra geral de embutimento do ICMS na sua própria base imponível.

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 atráis 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.

O contribuinte apresenta peça recursal às fls. 216/28, que inicialmente descreveu os fatos da autuação, a razão da acusação tributária, discorreu sobre os fundamentos da decisão de piso,

reproduzindo a ementa e passou a tecer o seguinte:

Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração devido à correção do cálculo e a alteração do critério jurídico da infração. Disse que em maio de 2022, o presente feito foi convertido em diligência, sendo remetido o PAF para os autuantes para que os mesmos revisassem os valores das cobranças do ICMS DIFAL, no período entre 01/07/2016 e 21/12/2017, seguindo a metodologia do cálculo reclamada pelo contribuinte na defesa.

Salienta que tal determinação ocorreu em razão de 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, é que o ICMS DIFAL passou a ser calculado “por dentro” com a inclusão do valor do imposto sobre a própria base imponível, metodologia que passou também a compor o texto da LC nº 87/1996, a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022.

Esclarece que houve a correção parcial do cálculo, trazendo, por consequência, alteração no critério jurídico da infração, o que macula o Auto de Infração em discussão posto que alterado o fulcro da autuação, de modo que a nulidade do Auto de Infração é medida que se impõe. Explica que, o ato administrativo de lançamento tributário formaliza a constituição do crédito tributário. Ao praticar o ato, a autoridade administrativa externa a sua interpretação dos dispositivos legais que entende serem aplicáveis à espécie e veicula a cobrança do tributo acrescido da penalidade. O exercício da garantia da ampla defesa e do contraditório pelo contribuinte é direcionado ao confronto dos fundamentos expostos pela acusação, a qual tem o condão de fixar os critérios que serão submetidos ao controle de legalidade.

Assinala que o artigo 146 do CTN, prescreve que: *“A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*

Reporta que o STJ tratou da distinção entre erro de fato e erro de direito no Acórdão nº 1130545, concluindo que: *“nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN”*.

Aponta que o erro do cálculo se revela um erro de direito, posto que ocorreu alteração no critério jurídico da infração, conforme a fundamentação legal inserida na autuação (enquadramento aplicado), nas folhas iniciais.

Pondera que após a diligência, a autoridade autuante, trouxe como fundamento a Lei Estadual nº 13.816/2017, artigo 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, e Lei Complementar nº 87/1996, a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022. Assim, sustenta que depois de efetuado um lançamento, o critério jurídico nele refletido não poderá ser modificado no que toca aos fatos compreendidos naquele ato. Desse modo, mesmo que a própria Administração Pública constate que foi adotado um entendimento equivocado, a alteração dele é vedada com o fim de justificar o ato já praticado.

Frisa que o controle de legalidade do lançamento é exercido tendo como base tão somente o ato administrativo praticado e, por conseguinte, não tem a função de impor que a Administração siga aquele entendimento para períodos subsequentes. Veda-se a modificação do critério jurídico adotado para a exigência do tributo constituído. No que concerne aos fatos posteriores, o critério novo poderá ser empregado e não há vinculação necessária a lançamento anterior.

Diz que de acordo com as prescrições do CTN nos artigos 145 e 149, há hipóteses específicas e delimitadas nas quais o lançamento efetuado poderá ser alterado. Não existe entre elas, porém, situação que autorize uma alteração da interpretação dos dispositivos legais invocados pelo agente que praticou o ato nem a possibilidade de acréscimo de elementos em caso de constatação de equívoco na fundamentação inicial. Contudo, caso os nobres julgadores entendam que essa alteração não é causa para nulidade do Auto de Infração, o excesso decorrente desta base de cálculo corrompida é ilegal e inconstitucional, devendo, por via de consequência, ser extirpada da presente autuação também após 21/12/2017, com a improcedência parcial do lançamento,

consoante será devidamente demonstrado nas razões meritórias.

Alega ilegitimidade passiva da recorrente quanto ao DIFAL sobre operação de transporte estadual em que o tomador do serviço é contribuinte de ICMS, tendo irrelevância o trajeto e destino físico da mercadoria para não contribuinte. Discorre que embora o elemento definidor da prestação de serviço de transporte como interestadual ou interna seja o destino final do trajeto físico, o destinatário do serviço de transporte será sempre o tomador, independentemente do trajeto e a quem a mercadoria é destinada. E é sob sua ótica que a existência do diferencial de alíquota sobre a operação e quem deve pagar o diferencial deve ser lastreada. Com efeito, 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. Sustenta que não há que confundir destinatário da mercadoria com destinatário do serviço de transporte.

Explica que, não obstante a definição da prestação ser ou não interestadual ser dada em função do destino físico do trajeto, objeto da prestação do serviço de transporte, por decorrência lógica do § 3º, da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, o entendimento é de que o destinatário do serviço de transporte é o tomador desse serviço, independentemente do trajeto físico. Portanto, é sob a ótica do tomador que a legislação se desenvolve e, nesse sentido, o tomador se apresenta como elemento balizador para a regulamentação do diferencial de alíquotas do serviço de transporte. Assim, disse que não se pode olvidar que o Convênio ICMS 93/2015 que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, em seu § 3º, da cláusula segunda, afirma que não há falar em DIFAL quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF).

Desse modo, apontou que o tomador é o destinatário do serviço de transporte, isto é, do serviço considerado, independentemente do destinatário do bem transportado – trajeto físico, objeto do contrato. Dessa forma, o destinatário do serviço de transporte (tomador) não será, necessariamente, o destinatário no serviço de transporte (destinatário no objeto do serviço de transporte – destinatário físico do trajeto). Logo, enquanto um é definidor da prestação ser ou não interestadual (destinatário físico do trajeto), o outro é arcabouço jurídico para demais fins (destinatário do serviço, ou seja, o contratante).

Defende que, no caso em análise, o sr. fiscal considerou em várias das operações apenas a condição do destinatário da mercadoria (planilha em anexo à defesa), ignorando por completo a condição de contribuinte do tomador do serviço de transporte interestadual, o que atrairia a legitimidade passiva do DIFAL para este. Portanto, sendo o tomador contribuinte no Estado de destino, 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, então, será o prestador do serviço de transporte quem deve recolher o diferencial de alíquota ao Estado de destino físico da prestação.

Acrescenta que, 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, tal como tenciona o fiscal autuador, porquanto mostra-se indiferente a condição de contribuinte ou não do destinatário da mercadoria, vez que nas operações de transporte a relação importante ao DIFAL será sempre a do transportador com o tomador.

Sustenta que em relação às notas relacionadas no documento anexo à 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 Baiano, este sim responsável pelo recolhimento do DIFAL nos casos telados.

Impugna em relação ao **cálculo do DIFAL por dentro, onde sustenta ilegalidade tal aplicação.** Constatase o diferencial de alíquotas (DIFAL) 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, com alteração dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

Chama atenção que 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, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Remonta que ante o referido convênio, o Estado da Bahia regulamentou internamente o cálculo do DIFAL mediante a edição da Lei nº 7.014/96, alterando, contudo, a sistemática de cálculo do diferencial. Isto porque, conforme se extrai de seu regulamento, a SEFAZ BA inclui o valor do DIFAL dentro de sua própria base de cálculo, conforme art. 17, XI.

Esclarece que, de acordo com o § 1º-A da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, com o qual o estado baiano 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 será calculado por meio dessa fórmula descrito neste dispositivo citado.

Apresentou um exemplo prático entre a fórmula prevista pelo Convênio ICMS 93/15 e aquele realizado pelo fiscal no ato de lançamento, tem-se as diferenças apuradas no CT-e nº 15953 (em anexo):

Fontanella TRANSPORTES LTDA		DACTE			
		Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte			
TIPO DO CTE	TIPO DO SERVIÇO	CHAVE DE ACESSO			
CT-e Normal	Normal	2916 0785 1279 8300 12			
TOMADOR DO SERVIÇO Destinatário	FORMA DE PAGAMENTO A Pagar	Consulta de autenticidade no portal nacional é http://www.cte.fazenda.gov.br/portal			
CFOP - NATUREZA DA PRESTAÇÃO 6352 - Prestação de serviço de transporte a estabelecimen		PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 32916000622			
ORIGEM DA PRESTAÇÃO Camaçari - BA		DESTINO DA PRESTAÇÃO Caruaru - PE			
REMETENTE: CERAMUS BAHIA S/A PROD.CERAMICOS ENDERÉSCO: AV INDUSTRIAL URBANA PAV 3, 495 - INDUSTRIAL MUNICÍPIO: Camaçari CEP: 42802570 CNPJ/CPF: 13.786.785/0004-64 INSCR.EST.: 73125663 UF: BA IBS: BRASIL FONE: 71 3493 4221		DESTINÁRIO: CONDOMÍNIO ENDERÉSCO: RUA GONCAL MUNICÍPIO: Caruaru CNPJ/CPF: 12.813.511/0001 UF: PE IBS: BRASIL FONE:			
EXPEDIDOR: ENDERÉSCO: MUNICÍPIO: CNPJ/CPF: UF: PAÍS:	CEP: INSCR.EST.: FONE:	RECEBEDOR: ENDERÉSCO: MUNICÍPIO: CNPJ/CPF: UF: PAÍS:			
TOMADOR DO SERVIÇO: CONDOMÍNIO DO RESIDENCIAL LUISA MACIEL ENDERÉSCO: RUA GONCALVES LEDO, SN - MAURICIO DE NASSAU CNPJ/CPF: 12.813.511/0001-01 INSCR.EST.: ISENTO		MUNICÍPIO: Caruaru UF: 1 FONE: 081 3721 1298			
PRODUTO PREDOMINANTE		OUTRAS CARACTERÍSTICAS DA CARGA			

CÁLCULO CONVÊNIO 93/15:

Valor do frete: R\$ 1.228,48

$$\begin{aligned} a) \text{ICMS origem} &= BC \times ALQ \text{ inter} \\ &= R\$ 1.228,48 \times 12\% = R\$ 147,42 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} b) \text{ICMS destino} &= [BC \times ALQ \text{ intra}] - \text{ICMS origem} \\ &= R\$ 1.228,48 \times 18\% = R\$ 221,12 \end{aligned}$$

DIFAL a recolher (a -b) = R\$ 73,70 - sendo 60% para Bahia (R\$ 44,23) e 40% para PE (R\$ 29,48)

Como o Estado está cobrando na notificação:

FONTANELLA TRANSPORTES LTDA
VIA PERIMETRAL, S/N, BOX 03 - POSTO TREVO, POLO PETROQUÍMICO DE CAMAÇARI, CAMAÇARI-BA
CNPJ: 85.127.983/0013-18 - I.E: 66.133.940
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERENÇA DE ALÍQUOTA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS INTERESTADUAIS DE
Data CT-e Remetente Destinatário Código Valor Base Aliq. ICMS B.Cálculo Aliq. ICMS

Valor do frete: R\$ 1.228,48

$$a) ICMS origem = BC \times ALQ inter \\ = R\$ 1.228,48 \times 12\% = R\$ 147,42$$

$$b) ICMS destino = [BC \times ALQ intra] - ICMS origem \\ = R\$ 1.228,48 - R\$ 147,42 / 0,82 (\text{cálculo por dentro}) = R\$ 1.318,36 \times 18\% = R\$ 237,31$$

$$\text{DIFAL a recolher (a -b)} = R\$ 237,31 - R\$ 147,42 = R\$ 89,89 - \text{sendo 60\% para Bahia (R\$ 53,93) e 40\% para PE (R\$ 35,96).}$$

Informa que teria de recolher R\$ 9,70 a mais para o Estado da Bahia. Portanto, discorre que o sr. Auditor fiscal, quando do lançamento, criou uma nova fórmula para calcular o diferencial de alíquota, a qual desconsidera a fórmula prevista pelo Convênio precursor do instituto, criando sistemática em que o diferencial de alíquota passa a ser calculado “por dentro”. Dessa forma, afirma que se vê diante de duas bases de cálculo diferentes para a mesma operação interestadual: uma base de cálculo para a alíquota interestadual, consignada na nota fiscal e outra base de cálculo para o DIFAL, que não corresponde àquela indicada na nota fiscal da operação, eis que o cálculo é feito de forma fictícia. Disse que trata-se de uma base de cálculo simulada e distinta daquela utilizada na operação interestadual, a qual carece de amparo legal, eis que contraria até ao próprio convênio que regulamenta a matéria em nível federal.

Assevera que esta inovação na base de cálculo do DIFAL estabelecida pelo Fiscal é totalmente ilegítima e ilegal, porquanto a competência para se dispor acerca da base de cálculo do tributo é de lei complementar, de acordo com o disposto nos artigos 146, III, “a” e 155, parágrafo 2º, XII, “i”, ambos da Constituição. Logo, a alteração da base de cálculo do tributo em tela não poderia ter sido feita por meio lei ordinária e, menos ainda, por deliberação do sr. fiscal, quando a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) é que regulamenta o ICMS.

Destaca que 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. De igual maneira, fala que a CF/88, ao tratar do diferencial de alíquota em seu artigo 155, parágrafo 2º, VII e VIII, em momento algum dispôs sobre a possibilidade de se instituir sistemática de cálculo com utilização de base distinta daquela verdadeiramente aplicada na operação interestadual para a determinação da base imponível.

Assim, reafirma que não havendo qualquer regra legal complementar ou constitucional autorizadora, a conclusão que se chega é que não poderia o fisco estabelecer uma nova base de cálculo para o DIFAL devido. Entende-se que o excesso decorrente desta base de cálculo corrompida é ilegal e inconstitucional, devendo, por via de consequência, ser extirpada da presente autuação, via a improcedência parcial do lançamento.

Defende a **alteração da lei Kandir (LC 87/96) pela LC 190/2022 após a ocorrência do fato gerador não se aplica às ocorrências que datam de 31/07/2016 a 31/12/2018**. Fala que a Lei Complementar nº 87/1996 foi alterada permitindo o cálculo “por dentro” a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022, que entrou em vigor em janeiro do ano corrente, respeitado o princípio da noventena.

Lembra que a lei não tem efeito retroativo, ela não estatui senão para o futuro. Em consequência, uma lei nova não pode, em contrário a lei que era então em vigor, nem modificar as condições de estabelecimento (ou de extinção) de uma situação jurídica anteriormente criada (ou extinta), nem modificar os efeitos produzidos por uma situação jurídica ao tempo da lei precedente. Reproduz o art. 144 do CTN que está inserta a regra da chamada ultratividade da lei regente da obrigação tributária principal (e do ato declaratório do lançamento), que será sempre a vigente (e eficaz) à data do fato gerador, inobstante venha a ser posteriormente extinto ou reduzido o tributo, no que difere da lei penal, em que prepondera, sempre, a lei mais benéfica.

Assinala que a autoridade autuante utilizou-se da alteração havida na Lei Kandir (LC 87/96), que ocorreu com a Lei Complementar nº 190/2022, que entrou em vigor em janeiro de 2022, isto é, 04

anos após a data da última ocorrência (fato gerador) que gerou a autuação. De igual maneira, a CF/88, ao tratar do diferencial de alíquota em seu artigo 155, parágrafo 2º, VII e VIII, em momento algum dispôs sobre a possibilidade de se instituir sistemática de cálculo com utilização de base distinta daquela verdadeiramente aplicada na operação interestadual para a determinação da base imponível.

Sustenta ser imperioso que seja corrigido o cálculo realizado a fim de que este seja realizado por fora, nos moldes defendido pela recorrente, em relação a todo período autuado.

Finaliza requerendo que seja conhecido e provido o recurso para reformar a Decisão recorrida para, declarar nulo Auto de Infração em voga, ou, no mérito, que Auto de Infração seja julgado improcedente, ainda que parcialmente.

Na sessão de julgamento do dia 26 de fevereiro de 2024, esta CJF converte os autos em diligência às fls. 237 a 238, no sentido de analisar a planilha acostada (fls. 124 a 139) e que verifique se os tomadores relacionados têm inscrição estadual e são contribuintes do ICMS. Caso sejam pertinentes as alegações da autuada, refazer o demonstrativo excluindo os valores indevidamente cobrado.

Na conclusão da diligência, um dos fiscais autuantes emitiu informação fiscal, fls. 242 a 244, que após fazer um histórico dos autos analisou o pedido feito pela CJF e afirmou que consultou e excluiu do levantamento os tomadores/destinatários dos serviços de transporte de cargas que são inscritos na condição de contribuintes do ICMS. Disse que após as devidas análises apresentou demonstrativo, indicando detalhadamente: **a)** os valores tributários lançados inicialmente; **b)** os valores em que os autuantes reduziram na primeira informação fiscal; **c)** os valores julgados pela decisão de piso; **d)** os valores amostrais: **d1)** *Vr. Diligência 1ª CJF (1)* e **d2)** *Vr. Diligência 1ª CJF (2)*, sustentando que realizou duas metodologias de apuração. Explicou que na primeira “**d1)**”, incluiu ICMS-DIFAL na base de cálculo a partir de 26/12/2017 e, na segunda coluna “**d2)**” sem a inclusão do ICMS-DIFAL na base de cálculo.

Na manifestação do contribuinte, fls. 255 a 268, sustentando que não assiste razão ao fiscal, conforme se explica abaixo:

Explica que a planilha juntada pela autuada discrimina cada tomador de serviço, demonstrando de forma inequívoca sua condição de contribuinte do ICMS. Verifica-se que o contribuinte volta com as mesmas alegações já expostas no Recurso Voluntário onde pede pelo total provimento.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte autuado no sentido de modificar a decisão da primeira Instância, que julgou o Auto de Infração, Procedente em Parte, cuja exação exige ICMS e multa que totalizaram o crédito tributário remanescente no montante de R\$ 163.024,73, decorrente de uma única infração assim descrita: “*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.*”

Inicialmente, a recorrente suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração devido à correção do cálculo e a alteração do critério jurídico da infração, entretanto, esse ponto se confunde com o mérito, o qual trataréi em conjunto.

A recorrente em sede de recurso volta a afirmar 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, é que o ICMS DIFAL passou a ser calculado “por dentro” com a inclusão do valor do imposto sobre a própria base imponível, metodologia que passou também a compor o texto da LC nº 87/1996, a partir da edição da Lei Complementar nº 190/2022.

De fato, assiste razão a recorrente, entretanto, ressalte-se que no julgamento de primeira instância,

em sede de diligência, os autuantes revisaram os valores das cobranças do ICMS DIFAL, no período entre 01/07/2016 e 21/12/2017, acatando a metodologia do cálculo reclamada pelo contribuinte na sua defesa. Porém segundo a recorrente, como houve a correção parcial do cálculo, a mesma teria trazido alteração no critério jurídico da infração, o que macularia o Auto de Infração em discussão posto que haveria alterado o fulcro da autuação, de modo que a nulidade do Auto de Infração seria medida que se impusesse. Ora, tal argumento não se sustenta, tendo em vista que a legislação já previa o cálculo do ICMS-DIFAL “**por dentro**” da base imponível desde 22/12/2017, a fundamentação legal da infração foi o Art. 49-C da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido, sendo que a correção do cálculo da infração cometida não tem o condão de anular a mesma:

“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:

Nota: O art. “49-C” foi acrescentado pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

- I - em 2016: 60% (sessenta por cento);
- II - em 2017: 40% (quarenta por cento);
- III - em 2018: 20% (vinte por cento). ”

Apesar da afirmação feita pela recorrente de que 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, a apuração do ICMS DIFAL passou a ser calculado “por dentro” com a inclusão do valor do imposto sobre a própria base imponível, volta a sustentar ilegalidade tal aplicação, argumentando que 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, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Conforme já afirmado acima, inclusive reconhecido pela própria recorrente, o Estado da Bahia regulamentou internamente o cálculo do DIFAL mediante alteração do art. 17, § 6º da Lei nº 7.014/96, através da publicação da Lei Estadual nº 13.816/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, assim, conforme Art. 167, inciso III do RPAF, é vedado a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Voltou a alegar ilegitimidade passiva da recorrente quanto ao DIFAL sobre operação de transporte estadual em que o tomador do serviço é contribuinte de ICMS, sendo irrelevante o trajeto e destino físico da mercadora para não contribuinte. Disse que o elemento definidor da prestação de serviço de transporte como interestadual ou interna seja o destino final do trajeto físico, o destinatário do serviço de transporte será sempre o tomador, independentemente do trajeto e a quem a mercadoria é destinada. A meu ver, assiste razão a recorrente.

A bem verdade, quando da leitura da Cláusula Segunda do Convênio 93/2015, mais especificamente em seu parágrafo terceiro, podemos entender que o destinatário do serviço de transporte é efetivamente o tomador desse serviço, independentemente do trajeto físico. Sendo, ainda, não há o que se falar em DIFAL quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF). Vejamos:

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”.

(...)

§ 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). (Grifos acrescidos)

Ou seja, apenas quando o TOMADOR do serviço de transporte for não contribuinte do ICMS é que caberá ao transportador o recolhimento do DIFAL. Quando o tomador for contribuinte, ainda que o destinatário não o seja, este será o responsável pelo recolhimento.

Diante disso, o PAF foi convertido em diligência para que o autuante excluísse do levantamento todos os Tomadores dos Serviços de Transporte de Cargas (destinatários ou remetentes) que fossem inscritos na condição de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia.

Em resposta a diligência solicitada o autuante às fls. 242 a 244, assim se pronunciou: “Considerando a determinação do Relator da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 237/238), consultamos e excluímos do levantamento os tomadores/destinatários dos serviços de transporte de cargas que são inscritos na condição de contribuintes do ICMS”. Ocorre que analisando detidamente o relatório no CD/Mídia fl. 245, pude observar que ainda remanesciam tomadores do serviço de transporte que eram contribuintes do ICMS no estado da Bahia, portanto, devem também serem excluídos da autuação, dentre eles:

<i>Tomador do Serviço de Transporte</i>	<i>CNPJ</i>	<i>Inscrição Estadual</i>
BAHIA COMERCIAL DE MATERIAIS DE CONSTRUCAO EIRELI - ME	03.828.754/0001-22	<i>Inscrição Estadual: 053.101.785 PP</i>
CERAMUS BAHIA S/A PROD.CERAMICOS	13.786.785/0004-64	<i>Inscrição Estadual: 073.125.663 NO</i>
CERAMUS BAHIA SA PRODUTOS CERAMICOS	13.786.785/0001-11	<i>Inscrição Estadual: 000.002.260 N</i>
CIBRAFERTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES	00.117.842/0001-28	<i>Inscrição Estadual: 039.681.030 NO</i>
CONSTRUPISO MAT DE CONSTR LTDA	02.226.289/0004-30	<i>Inscrição Estadual: 083.141.238 NO</i>
ETERNIT S/A	61.092.037/0029-82	<i>Inscrição Estadual: 000.609.131 NO</i>
Europackne Nordeste Ind E Com De Prod Te	07.308.402/0001-05	<i>Inscrição Estadual: 066.637.367 NO</i>
INCENOR IND CERAMICA DO NORDESTE LTDA	04.496.698/0001-39	<i>Inscrição Estadual: 055.717.889 NO</i>
ITEC IND. E COM DE PERFIS E COND ELETRICOS LTDA	11.682.297/0001-39	<i>Inscrição Estadual: 086.121.228 NO</i>
KNAUF DO BRASIL LTDA	02.082.558/0008-65	<i>Inscrição Estadual: 104.680.722 NO</i>
MANTECON MATERIAL CONSTRUCAO LTDA	05.537.161/0001-32	<i>Inscrição Estadual: 059.199.935 NO</i>
NORPACK INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS PLASTICOS LTDA	03.383.010/0001-41	<i>Inscrição Estadual: 051.765.673 NO</i>
PAREXGROUP IND E COM DE ARGAMAS. LTDA	88.028.873/0009-00	<i>Inscrição Estadual: 052.759.129 NO</i>
PBG SA	83.475.913/0040-06	<i>Inscrição Estadual: 139.213.858 CS</i>
PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS	33.000.167/1122-52	<i>Inscrição Estadual: 000.950.123 NO</i>
PLACO DO BRASIL LTDA	00.700.460/0007-18	<i>Inscrição Estadual: 101.995.168 NO</i>
Prismapack Ind. E Com. De Prod.Plasticos	04.697.913/0001-60	<i>Inscrição Estadual: 056.619.058 NO</i>
SUZANO PAPEL E CELULOSE S A	16.404.287/0013-99	<i>Inscrição Estadual: 028.274.430 NO</i>
TECNOGRES REVESTIMENTOS CERAMICOS LTDA	04.390.556/0001-92	<i>Inscrição Estadual: 055.247.214 NO</i>

Assim, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, restando a infração assim liquidada:

Data Ocorrência	Valor Original R\$	Valor Julgado 4ºJJF	Valor Julgado 1ºCJF
31/07/2016	9.262,63	5.484,63	1.455,18
31/08/2016	14.326,81	9.709,11	3.292,47
30/09/2016	16.968,73	10.594,71	4.282,50
31/10/2016	18.325,06	11.451,32	5.899,73
30/11/2016	15.513,97	11.329,16	3.734,19
31/12/2016	15.713,88	12.128,97	4.831,93
31/01/2017	12.152,67	9.098,87	5.756,71
28/02/2017	8.943,53	6.999,32	3.606,21
31/03/2017	12.291,85	9.331,32	4.294,45
30/04/2017	7.447,77	5.572,16	2.513,74
31/05/2017	7.872,49	5.859,02	2.767,54
30/06/2017	10.768,92	8.349,98	3.527,08
31/07/2017	6.585,73	5.166,14	3.259,91
31/08/2017	9.432,44	7.548,53	3.523,59
30/09/2017	8.350,70	6.687,01	3.338,91
31/10/2017	10.276,20	8.168,34	5.552,80

30/11/2017	10.338,38	8.413,97	4.182,39
31/12/2017	2.311,05	1.692,65	732,04
31/01/2018	2.513,14	2.327,20	1.916,75
28/02/2018	926,18	705,37	705,37
31/03/2018	1.187,06	825,05	825,05
30/04/2018	1.440,80	869,13	869,13
31/05/2018	1.356,68	713,47	679,94
30/06/2018	1.804,81	1.010,06	997,71
31/07/2018	3.446,54	2.856,38	2.856,38
31/08/2018	2.870,85	2.097,10	2.097,10
30/09/2018	1.910,99	1.627,25	1.627,25
31/10/2018	2.120,33	1.956,64	1.956,64
30/11/2018	2.531,30	2.347,60	2.347,60
31/12/2018	2.798,87	2.104,27	2.104,27
Total	221.790,36	163.024,73	85.534,56

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0031/21-2, lavrado contra **FONTANELLA TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **85.534,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS