

A. I. Nº - 279266.0002/19-9
AUTUADA - BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.
AUTUANTES - WALMIR SALDANHA FEIJÓ
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/02/2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0005-05/20

EMENTA: ICMS. DIFAL. TRANSFERÊNCIAS DE BENS DE CONSUMO. FATO GERADOR TRIBUTÁVEL E METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. Correto é o procedimento em que se calcula o diferencial de alíquota retirando-se da base imponível da origem o montante do imposto da operação interestadual para depois se incluir o montante do imposto previsto para a operação interna, e, então, calcular-se a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Retificada a metodologia adotada no levantamento fiscal inicial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cumpre, de início, salientar que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/3/2019, para exigir imposto no valor histórico de R\$56.646,07, acrescido da multa de 60%, desdobrou-se nas seguintes acusações fiscais:

Infração 01 – 06.01.01: *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.*

Conforme detalhamento constante no Anexo A, parte integrante deste PAF.

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

Alude a fatos geradores ocorridos em abril de 2018 e o montante histórico do tributo totaliza R\$41.154,22.

Infração 2 – 06.02.01: *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.*

Conforme discriminado no Anexo B, parte integrante deste PAF.

O enquadramento legal se dá pelos arts. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 305, §4º, III, “a” do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei atrás mencionada.

Alude a fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro, maio, julho e setembro a dezembro de 2018, além do montante histórico do tributo totalizar R\$15.491,85.

Com o fito de emprestar suporte à cobrança, o autuante apenas, entre outros documentos, intimação para apresentação de livros e documentos (fl. 03), planilha analítica de cálculo da DIFAL, em face do recebimento de bens do ativo imobilizado (fl. 04), planilhas analíticas de cálculo da DIFAL, relacionada às aquisições de materiais de uso e consumo (fls. 05/09, frente e

verso), e CDR, contendo arquivos digitais das peças anexadas em mídia física, além do recibo respectivo (fl. 10).

Ciente do lançamento em 03.4.2019, contribuinte oferta impugnação, em 16.5.2019, com registro no sistema de protocolo (fl. 14).

Anota, em primeiro lugar, ter sido a defesa manejada dentro do prazo legal.

Depois, apresenta uma síntese dos fatos descritos no lançamento, chamando a atenção de que a autuada recebeu bens para ativo fixo e consumo de outro estabelecimento seu localizado em outra unidade federativa.

Já na tese jurídica, sustenta que não incide ICMS nas transferências interestaduais, por inexistir no particular ato de mercancia e mudança de titularidade da propriedade da mercadoria, conforme entendimento sacramentado na Súmula nº 166 do STJ, decisões desta Corte em sede de recursos repetitivos, julgados do STF, posicionamento recente do TJ baiano e manifestações doutrinárias.

Secundariamente, invoca o teor confiscatório da multa de 60% aplicada, respaldado também em orientações jurisprudenciais oriundas do STF, de modo que solicita a sua diminuição para os patamares aceitáveis de 30%.

Pede que as publicações e intimações sejam encaminhadas para os endereços apontados, à fl. 25, *in fine*.

Entre outras peças, juntam-se, na defesa, documentos de representação legal (fls. 27/41) e réplicas de documentos já presentes nos autos (fls. 33/48).

No seu informativo fiscal (fl. 51, frente e verso), o nobre auditor fiscal pondera que o sujeito passivo reconhece que as notas fiscais arroladas nas planilhas foram emitidas para outro ente federativo, circunstância que só faz corroborar a assertividade da autuação, eis que as mercadorias recebidas foram destinadas a uso ou ativo imobilizado.

Quanto à alegação de confisco, declara que as multas aplicadas seguiram a legislação vigente na Bahia, cabendo apenas cumpri-la.

Postula, por fim, a procedência do auto de infração.

Em função da necessidade de se fazerem ajustes à quantificação da base de cálculo da DIFAL, foi o processo convertido em diligência (fls. 64/65), pautado nas seguintes bases:

Verificou-se que no cômputo não se retirou a parcela do imposto que pertence ao Estado de origem, na medida em que o diferencial de alíquota foi um modo encontrado pelo constituinte de 1988 para compartilhar receita tributária entre os Estados de origem e de destino da operação, outrora concentrado exclusivamente no primeiro.

Tome-se como exemplo a NF 8976, oriunda de São Paulo, produto “disco de tacógrafo”, com valor da operação de R\$112,00 (fl. 09):

Como a mercadoria veio sem tributação, é preciso embutir o ICMS na base imponível para se chegar ao imposto que pertence ao erário paulista; assim, para incluir 7% nesta base de cálculo, divide-se \$112,00 por 0,93, encontrando-se \$120,43 (base com imposto por dentro) que, multiplicado por 7%, tem-se o ICMS do Estado de origem no valor de \$8,43.

Feito isso, resta agora calcular a DIFAL. Para tanto, retira-se primeiro a carga de 7% da base de cálculo da operação que veio da origem, fazendo-se o raciocínio inverso, ou seja, multiplicando-se \$120,43 por 0,93, o que dá os mesmos \$112,00. Como segundo passo, a partir do valor desrido da carga de ICMS, divide-o por 0,82 para inserir a carga de 18% na operação; logo, \$112,00 dividido por 0,82 é igual a \$136,58 que, multiplicado pela alíquota de 18%, resulta em \$24,58.

Como a carga de 18% deu \$24,58 e a carga de 7% deu \$8,43, basta agora subtrair uma da outra para achar a diferença de alíquota que pertence a Bahia, isto é, \$16,15.

Entretanto, a fiscalização reclamou em favor da Bahia para este caso \$22,86, atraindo para este Estado um tributo que não é seu.

Passos idênticos devem ser seguidos também nas situações em que a operação veio com tributação,

retirando-se a carga tributária incidente na origem, embutindo a carga total incidente na operação, para calcular o valor de 18% de ICMS e, final, abater-se o imposto pertencente ao Estado de origem.

Neste raciocínio, solicitou-se que o autuante:

1. Recalculasse os valores da DIFAL com base na metodologia atrás deduzida, produzindo novos demonstrativos de débito, aproveitando-se o escopo das colunas construídas na planilha de fls. 05 a 09, frente e verso.
2. Elaborados os novos demonstrativos, intimasse a autuada para, em dez (dez) dias, manifestar-se, querendo, acerca dos montantes recalculados.

Em novo pronunciamento fiscal (fl. 69), o autuante acosta os Anexos A e B (fls. 70/74), discriminando os valores da DIFAL de acordo com a Lei nº 7014/96, conforme pedido na diligência, apresentados na coluna 1 e 2 de cada demonstrativo.

Em resposta, o sujeito passivo ratifica a tese defensiva levantada anteriormente (fls. 81/86).

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Considero suficientes para formação da minha convicção os elementos probatórios carreados aos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

VOTO

Cumpre apreciar, de começo, os aspectos formais e preliminares do processo.

Anote-se o pedido especial da defendant, no final do petitório, no sentido de receber as intimações para os endereços consignados à fl. 25, sob pena de nulidade, tarefa a ser executada pelos órgãos de preparo da SEFAZ.

A defesa foi ofertada dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de extemporaneidade.

Inexistem defeitos de representação, considerando que o signatário da peça impugnatória tem poderes para funcionar no presente processo.

Reverenciados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem arranho aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Reclama-se ICMS na modalidade *diferencial de alíquota*, em face de aquisições oriundas de outros Estados de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado (infração 01) ou para uso e consumo (infração 02).

Sem enfrentar os aspectos quantitativos da cobrança, a defendant centra esforços em desqualificar a autuação porque as aquisições vieram a título de transferências, isto é, não passaram de meros deslocamentos físicos de mercadorias feitos por estabelecimentos da mesma empresa situados em outras unidades da Federação.

Logo, nesta senda, não haveria tributação tanto na origem, pela operação própria, como no destino, pela diferença de alíquota, a teor do entendimento sufragado na Súmula 166 do STJ e na linha do STF, ratificados por decisões do Tribunal de Justiça baiano. Não teria ocorrido, em síntese, qualquer ato de mercancia, de modo que, consequência reflexa, não haveria incidência do imposto estadual.

Noutras palavras: as entradas vindas de outros Estados não caracterizariam fato gerador do imposto. Para a impugnante, o ICMS recai apenas quando está concretizada uma operação de circulação de mercadoria, de acordo com entendimentos doutrinários.

Não se reveste de exatidão tal assertiva. Primeiro, porque para além das operações há as prestações dos serviços de transporte e comunicação, nos moldes traçados em linhas constitucionais. Depois porque as operações não se restringem às mudanças de propriedade da

mercadoria, havendo outras que outrossim são tributadas, a exemplo dos empréstimos a título oneroso, consignação mercantil e transferências.

Especialmente nas transferências interestaduais, onde um estabelecimento situado em certo Estado, ao movimentar produtos para uma filial localizada em outro Estado, por sorte haverá de tributar a operação, não só porque a mercadoria avançou dentro do seu ciclo produção/consumo, mas também porque se não houver a tributação, prejudicado ficará a unidade federativa produtora.

Logo, havendo tributação na origem e sendo a mercadoria transferida para uso, consumo ou ativo fixo, é de dever se recolher a DIFAL. Como no caso o produto encerrou seu sistema de circulação no Estado da Bahia, deve-se incidir agregadamente na saída e na entrada a carga tributária interna a qual deve gravar o produto em fase final de circulação, ficando uma parte para a origem (pela alíquota interestadual) e a outra para o destino (a diferença entre a alíquota interna e interestadual).

Hugo de Brito Machado (In Aspectos fundamentais do ICMS, 2^a ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 27), escapando do pensamento reducionista de só haver tributação quando há mudança da propriedade da mercadoria, assim se manifestou: “*A mudança de propriedade é bastante para configurar a circulação, mas não é indispensável. Pode haver circulação sem que tenha havido mudança de propriedade, no sentido em que tal expressão é compreendida no Direito de propriedade. Para que se configure a circulação, basta que a coisa saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo*” (negritos da transcrição).

Pela tributação na origem e sendo a operação interestadual de item destinado a uso, consumo ou ativo fixo, irremediavelmente há que se exigir o diferencial de alíquota.

A “Lei Kandir” não deixa dúvidas em haver incidência do imposto nas transferências. Neste sentido, o art. 12, I, *verbis*:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (negritos da transcrição).

Ao assumir, no particular, a competência legislativa plena para normas acerca do ICMS, o legislador da Lei nº 7014/96 fixou que haveria a cobrança da diferença de alíquota:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)
IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;

(...)
§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

I - destinatário localizado neste Estado, quando este for contribuinte do imposto, inclusive se optante pelo Simples Nacional” (negritos da transcrição).

Destarte, perante a legislação baiana em vigor, à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, indubidosa a exigência de diferença de alíquota. A lei é cristalina ao determinar que mercadorias, bens e serviços, oriundos de outros entes federativos e destinados a consumo final, se submetem a esta “modalidade” de ICMS quando da entrada.

Acresça-se ser inaplicável, no presente caso, a Súmula nº 166 do STJ e todos os demais arestos judiciais reproduzidos na peça de defesa a ela vinculados. É que o comando sumular só tem eco nas transferências internas, segundo orientação da d. PGE, emanada do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0.

Por fim, registre-se que em causa rigorosamente igual a esta, voltada para o próprio autuado, a e. CJF (Ac. Nº 0386-12/17) decidiu no sentido de admitir a cobrança do diferencial de alíquota.

Vale a pena trazer excertos do voto vencedor:

“Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de constitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula nº 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido, a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: ‘Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular’”.

Todo este encadeamento jurídico-normativo acarreta a subsistência da autuação, nomeadamente quanto ao aspecto material da operação ser tributada pelo diferencial de alíquota.

Todavia, há um aspecto quantitativo a considerar, detectado por este Colegiado na sessão de julgamento de 15.8.2019: é que, nos levantamentos iniciais, não se retirou a parcela do imposto que pertence ao Estado de origem, na medida em que o diferencial de alíquota foi um modo encontrado pelo constituinte de 1988 para compartilhar receita tributária entre os Estados de origem e de destino da operação, outrora concentrado exclusivamente no primeiro.

Tomou-se como exemplo, naquela oportunidade, a Nota Fiscal nº 8976, oriunda de São Paulo, produto “disco de tacógrafo”, com valor da operação de R\$112,00 (fl. 09).

Vindo a mercadoria sem tributação, seria preciso embutir o ICMS na base imponível para se chegar ao imposto que pertence ao erário paulista; assim, para incluir 7% nesta base de cálculo, divide-se \$112,00 por 0,93, encontrando-se \$120,43 (base com imposto por dentro) que, multiplicado por 7%, tem-se o ICMS do Estado de origem no valor de \$8,43.

Feito isso, restaria calcular a DIFAL. Para tanto, retira-se primeiro a carga de 7% da base de cálculo da operação que veio da origem, fazendo-se o raciocínio inverso, ou seja, multiplicando-se \$120,43 por 0,93, o que dá os mesmos \$112,00. Como segundo passo, a partir do valor despidido da carga de ICMS, divide-o por 0,82 para inserir a carga de 18% na operação; logo, \$112,00 dividido por 0,82 é igual a \$136,58 que, multiplicado pela alíquota de 18%, resulta em \$24,58.

Como a carga de 18% deu \$24,58 e a carga de 7% deu \$8,43, basta agora subtrair uma da outra para achar a diferença de alíquota que pertence a Bahia, isto é, \$16,15.

Contudo, nas planilhas iniciais, a fiscalização reclamou, em favor da Bahia, para este caso, \$22,86, **atraindo para este Estado um tributo que não é seu.**

Passos idênticos deveriam ser adotados também nas situações em que a operação veio com tributação, retirando-se a carga tributária incidente na origem, embutindo a carga total incidente na operação, para calcular o valor de 18% de ICMS e, afinal, deduzir-se o imposto pertencente ao Estado de origem.

Com o informativo de fl. 69, o autuante apresenta planilhas retificadoras às fls. 70 a 74, com indicação de novos valores devidos, sobre os quais a autuada, embora científica para se pronunciar, preferiu perseverar às fls. 81 a 86 na tese jurídica da não incidência do diferencial de alíquota nas transferências, mesmo as interestaduais.

A despeito de ter havido contestação quanto aos números iniciais apresentados pela fiscalização, não se pode esquecer que o debate administrativo do lançamento tem como um dos principais objetivos fazer o ajustamento da cobrança tributária, entregando, para a cobrança judicial, o montante do ICMS que deva ser reivindicado em favor da Bahia. Valores executados a maior poderão implicar em prejuízos para os cofres públicos baianos, na medida em que da improcedência do pedido, ainda que parcial, haverá pagamento de honorários de sucumbência.

Comparando-se os valores lançados com os retificados pelo autuante, tem-se a seguinte tabela:

Infração 01	Lançado	Retificado
abr/18	41.154,22	25.980,64
Subtotais	41.154,22	25.980,64
Infração 02		
jan/18	835,52	614,31
fev/18	349,59	246,71
mai/18	1.682,21	1.188,58
jul/18	1.705,42	1.205,02
set/18	847,66	579,87
out/18	6.436,54	4.547,90
nov/18	2.308,70	1.627,70
dez/18	1.326,21	937,07
Subtotais	15.491,85	10.947,16
Totais	56.646,07	36.927,80

Quanto ao caráter confiscatório do percentual adotado na lei estadual, com o fito de apenar o contribuinte pelo cometimento da irregularidade sob estudo, não tem este Conselho competência para examinar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei, consoante preceitua o art. 167, I do RPAF-BA, tantas vezes invocados nos julgamentos administrativos.

Destarte, é de se julgar a exação **PROCEDENTE EM PARTE**, com a adoção dos valores retificados pela auditoria, na cifra histórica de ICMS de R\$36.927,80.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279266.0002/19-9, lavrado contra **BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.927,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR