

N. F. Nº - 298620.0012/17-2

NOTIFICADO - FLUMAR TRANSPORTES DE QUÍMICOS E GASES LTDA.

NOTIFICANTE - LUÍS CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0119-04/20NF-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Razões de defesa não elidem a autuação. Está demonstrado que a planilha de cálculo do ICMS DIFAL segue as alterações promovidas pela EC 87/15, no inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF/88. Notificação Fiscal **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal, lavrada em 07/12/2017, refere-se à exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$10.428,16, mais multa de 60% no valor de R\$6.256,90, e acréscimo moratório no valor de R\$1.477,99, que perfaz o montante de R\$18.163,05, por ter efetuado recolhimento a menor, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, relativo ao ICMS DIFAL (INFRAÇÃO – 16.04.02), no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, conforme demonstrativo de débito de fls. 2/4 dos autos.

Enquadramento legal: Artigos 24 a 26, da Lei nº 7.104/96, c/c art. 305 do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 13.780/12 e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.104/96.

O notificado apresentou impugnação à fl. 12/27 do PAF, com manifestações e razões de esclarecimento quanto à irregularidade apontada, que a seguir passo a descrever:

Diz tratar de Notificação Fiscal lavrada pela SEFAZ/BA com fulcro em suposto recolhimento a menor do ICMS devido por diferencial de alíquotas nos períodos de apuração jan/16, fev/16, abr/16, set/16 e dez/16. Noutras palavras, diz que o Fisco Baiano entendeu que o contribuinte, ora impugnante, procedeu com operações de aquisição de mercadorias para consumo do próprio estabelecimento em outra unidade da Federação. Em razão disto, registra que o Autuante lançou o imposto complementar que julgou cabível bem como a multa prevista no art. 42, II, “a”, da Lei 7.014/96.

Contudo, diz que, exceto para a operação relativa à Nota Fiscal nº 38213 (Fornecedor Wilhelmsen – CNPJ 42.586.974/0001-49), verifica-se que procedeu com simples transferência de bens entre dois de seus estabelecimentos, (i) a filial de Santos-SP (CNPJ 03.384.298/0004-11) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11) e, (ii) entre a matriz-SP (CNPJ 03.384.298/0001-79) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11), acobertando os bens com documento fiscal competente, ou seja, nota fiscal de transferência. Isto pode ser facilmente verificado no Código CFOP utilizado nos documentos fiscais objeto da autuação.

Diz que, embora a transferência seja interestadual, não se trata de atos de mercancia, sendo que a propriedade dos bens permanece com o mesmo titular.

Portanto, aduz equivocar a administração tributária ao autuá-lo, posto não se tratarem de operações de aquisição de bens/mercadorias oriundos de outro Estado, e, por conseguinte, as referidas operações não estão sujeitas à tributação por ICMS, nem mesmo, no que tange o diferencial de alíquotas, conforme se restará comprovado a seguir.

Subsidiariamente, observa que, ainda que se entenda que cabe tributação do ICMS em tais transferências, o cálculo do diferencial de alíquota não poderia, em hipótese alguma, aumentar a base de cálculo do bem transferido, como quis o Fiscal.

I. DO DIREITO

II.1 DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS-DIFAL SOBRE AS TRANSFERENCIAS DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Entendeu o Estado da Bahia que realizou operação de aquisição de mercadorias oriundas de outra Unidades da Federação para consumo do próprio estabelecimento e que, contudo, procedeu com o recolhimento do ICMS devido pelo diferencial de alíquota de ICMS a menor.

No entanto, em que se pese a respeitável posição fiscal, no caso em tela diz ter equivocado a administração tributária. Isto porque, as operações que foram objeto da autuação ora impugnada não foram operações de aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação, mas sim de remessas de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, operações que entendem não sujeitas à incidência de ICMS, nem no Estado de origem nem tampouco no Estado de destino, este último, no caso, o Estado da Bahia.

Diz que é uma empresa que atua na prestação de serviços de transporte marítimo e, para manutenção de seus navios, utilizados na sua atividade fim, adquire bens que são utilizados ou consumidos pela empresa nessa manutenção. Ocasionalmente, é necessária a transferência desses bens para a filial do local onde seus navios que requer manutenção estão atracados ou irão atracar. No caso específico da autuação em comento, a filial de Santos-SP adquiriu os materiais de uso e consumo e remeteu alguns materiais para a filial da Bahia para aplicação na manutenção do navio que atracou neste Estado.

Momento seguinte destaca a defendant, antes de adentrar na argumentação sobre a não incidência do ICMS nas operações de transferências, que convém mencionar que os recolhimentos do imposto efetuados pela impugnante não significam que esta concorda que, sobre as operações em comento, há a incidência tributária.

Com efeito, diz que tem procedido com o cálculo e recolhimento do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas mesmo nas operações de transferências entre estabelecimentos considerando que no passado foi autuada diversas vezes, sendo que optou por tal recolhimento como forma de prevenir longas e custosas discussões com o Fisco sobre o tema. Inclusive, diz que fez constar no campo “Dados Adicionais” de suas Notas Fiscais a seguinte informação:

“Materiais de nossa propriedade que ora transferimos para o nosso navio FLUMAR MACEIÓ em Salvador - BA. Não incidência do ICMS conforme art. 7º, inc. XV, do Decreto nº 45.490/000.”

Registra que a hipótese de incidência do ICMS consiste na circulação de mercadorias. Neste sentido, entende que a operação que faz nascer a obrigação tributária tem por requisito que mercadorias mudem de titularidade. Para elucidar a questão, destaca ensinamentos do Carraza, Roque Antonio. ICMS. 9ª ed. rev. e ampl. Malheiros. São Paulo: 2003, p. 39, 40, 54 e 55.

Diz que os bens enviados, objeto da autuação, não são destinados à venda, são bens que são utilizados pela empresa como consumidora final, no caso, bens para o seu consumo, de modo que não se enquadram na execução bem elucidada pelo i. Professor Carraza, p.55:

“Em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em territórios de pessoas diferentes, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado. Razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e a do estabelecimento do destino).” Grifou

Desta maneira, diz que a autuação não se coaduna o disposto no art. 155, II, da CF/88, posto que lhe faltam requisitos de incidência à medida que as operações que a ensejaram não se traduzem em atos de mercancia, uma vez que não há negócio jurídico que paute uma transferência de propriedade. Pontua que a propriedade permanece com o mesmo titular.

A interpretação da legislação tributária no sentido de que sobre as operações transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não incide ICMS é entendimento pacificado nos Tribunais Superiores do País. Destaca ementa do RE 596983 AgR/MT-MATO GROSSO; Processo AgRg nº REsp 847125 /AM.

Diz também, que tal posicionamento encontra-se solidamente consolidado que o tema já foi objeto de Súmula do Superior Tribunal de Justiça, no caso em tela, a Súmula STJ 166: "NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE."

Registra que até mesmo o Estado da Bahia já se posicionou no sentido de que as operações de simples transferência de bens entre estabelecimento do mesmo contribuinte não ensejaram a tributação de ICMS. Cita ementa e trecho do Acordão JJF Nº2086-01/01.

Assim, diz que, por todos os ângulos, inclusive sob a ótica da Lei do Estado da Bahia, vê-se tratar de operações não sujeitas à incidência de ICMS de modo que o cancelamento do Auto de Infração é imperioso.

II.2 DO CÁLCULO DO DIFAL

Diz que, não obstante, caso não seja esse entendimento deste Conselho, o que somente se admite por amor ao debate, convém destacar que, ainda que o ICMS-DIFAL fosse devido no caso em tela, o cálculo está equivocado, majorando sua base tributável.

Diz que de acordo com as disposições da Lei Complementar 87/96 bem como da Lei Estadual 7.014/96 embora o ICMS integre própria base de cálculo, no caso do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas somente o montante do imposto devido para o Estado Destino que será computado na sua base, isto é o que dispõe expressamente a lei baiana quando ao determinar que "*devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo*".

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;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

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.

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Lei Estadual nº 7.014/96

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.

Diz que, para encontrar a base de cálculo do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas o Autuante considerou como padrão para o chamado "cálculo por dentro" a alíquota interna da mercadoria, ou seja, 17% ou 18%, aplicada após a subtração da alíquota de 7% (ICMS devido na origem).

Pontua que o cálculo deve levar em consideração a carga tributária já assumida pela impugnante na aquisição do bem de uso e consumo, já que ela é a consumidora final nesse caso, de sorte que o cálculo do ICMS DIFAL, não poderia gerar efeitos tributários novos para o contribuinte, mas apenas gerar a repartição das receitas entre os Estados de origem e de destino.

Assim, diz que este não pode ser o padrão a ser utilizado, pois isto resultará no ICMS interno, integrando o ICMS DIFAL e não o ICMS DIFAL na própria base de cálculo como diz dispor a legislação.

Diz que o cálculo do DIFAL deve ser efetuado de forma a não majorar a base de cálculo e, sim, apenas fazer com que o ICMS original já pago seja dividido entre os dois entes federados, pois não haverá transação monetária entre as filiais da empresa.

Para fundamentar seu entendimento o sujeito passivo traz às fls. 21/22 dos autos, integrando sua peça de defesa, um exemplo numérico que aduz ser o correto.

Assim, diz que, ainda que fosse devido o ICMS DIFAL nas operações em análise, o que se admite apenas pelo debate, tem-se que o valor apurado pelo Autuante corresponde um excesso de exação, e, assim, verifica-se que já recolheu todo o DIFAL corretamente.

II. DA MUTLA CONFISCATÓRIA

Por fim diz que a vale destacar que a multa imputada é excessiva e confiscatória, violando princípios constitucionais.

Após traçar outras considerações diz que a multa não pode atingir ilegalmente o direito de propriedade do contribuinte, pois o seu excesso resulta numa clara tributação com efeito de confisco, caracterizando frontal vulneração ao disposto no art. 150, IV, da CF/88, que destaca.

Trazendo entendimento de estudioso do direito além de decisão do TRF 1^a RE, bem assim decisão do STF, diz que a aplicação da multa de 60% sobre o valor do imposto contraria preceitos constitucionais e legais, em que pede que seja afastada a aplicação da multa no percentual de 60%, uma vez que houve clara violação aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

II. DO PEDIDO

Por todo exposto, requer:

- a) que seja o Auto de Infração em tela totalmente cancelado, uma vez que as operações não se constituem hipótese de incidência tributária do ICMS;
- b) alternativamente, caso não seja o entendimento deste Conselho de Fazenda, requer que seja cancelado o Auto de Infração em tela, tendo em vista que já recolheu todo o DIFAL devido, inclusive em alguns casos a maior do que efetivamente devido, tendo em vista o cálculo do ICMS DIFAL feito pelo Autuante está totalmente equivocado.
- c) tendo em vista o princípio da verdade material, deve ser considerada a busca incessante do administrador público que siga a moralidade como conduta, devendo o mesmo conhecer de novas provas que caracterizem a licitude ou inexistência do ato gravoso “in foco”.

Às fls. 43/45 dos autos, têm a Informação Fiscal produzida pelo Autuante, onde, após resumidamente descrever os termos da defesa, assim posiciona:

Em relação a alegação 1, esclarece que, sobre o destaque da peça de defesa às fls. 13 e 14 dos autos:

“Contudo, diz que, exceto para a operação relativa à Nota Fiscal nº 38213 (Fornecedor Wilhelmsen – CNPJ 42.586.974/0001-49), verifica-se que procedeu com simples transferência de bens entre dois de seus estabelecimentos, (i) a filial de Santos-SP (CNPJ 03.384.298/0004-11) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11) e, (ii) entre a matriz-SP (CNPJ 03.384.298/0001-79) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11), acobertando os bens com documento fiscal competente, ou seja, nota fiscal de transferência..., embora a transferência seja interestadual, não se trata de atos de mercancia, sendo que a propriedade dos bens permanece com o mesmo titular.”

Tomando como base o Acórdão CJF N° 0490-11/02, têm-se:

- (1) a LC 87/96 determinou aos Estados e Distrito Federal a competência de instituir o ICMS. Nesta condição, para o deslinde da matéria em discussão, a legislação a ser invocada é a do Estado da Bahia.
- (2) destacando entendimento do art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 2º, § 1º, inc. I e II, do mesmo diploma legal, diz que a arguição do impugnante de que bens utilizados no uso e consumo do estabelecimento não são mercadorias, aqui, não pode ser recepcionado, pois, pela definição da legislação estadual, os bens de consumo são considerados mercadorias, insertos no campo de incidência do ICMS.

Assim, aduz que, se tais mercadorias, adquiridas ou transferidas, irão compor o ativo fixo ou irão ser utilizadas como de uso e consumo, é necessário findar o ciclo de sua tributação, o que ocorre com o recolhimento da diferença de alíquota, devido ao Estado recebedor das mercadorias.

Registra que, não se pode afirmar que nas transferências de mercadorias para uso e consumo só existe a sua circulação física, vez que, anteriormente adquiridas por estabelecimento da mesma empresa. São mercadorias adquiridas para compor o ciclo produtivo do estabelecimento, quer seja comercial ou industrial, existindo, sim, uma circulação, física, econômica e jurídica, quando transferidas de um estabelecimento ao outro, pois os estabelecimentos são autônomos entre si (art. 14, § 2º, da Lei 7.014/96).

Em relação a alegação 2, esclarece que os cálculos foram elaborados baseado no artigo 17, XI, da Lei nº 7.014/96, abaixo 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.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

Pelo exposto acima, tem o entendimento que os valores lançados nesta Notificação Fiscal estão corretos. Espera que este Conselho de Fazenda julgue procedente.

À fl. 48, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, com indicação clara do nome, o endereço e a qualificação fiscal do sujeito passivo, bem como a indicação dos dispositivos da legislação infringidos em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova, que caracterize a licitude ou inexistência do ato gravoso do presente “in foco”, como arguido pelo defendant, na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

A notificação fiscal resultou de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na Unidade IFEP SERVIÇOS, decorrente do cumprimento da O.S. 505236/17, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, constatou que o Contribuinte Autuado efetuou recolhimento a menor do imposto (ICMS) no valor de R\$10.428,16, no ano de 2016, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, relativo ao ICMS DIFAL (INFRAÇÃO – 16.04.02), conforme demonstrativo de débito de fls. 2/4 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 7.

Enquadramento legal: Artigos 24 a 26, da Lei nº 7.104/96, c/c art. 305 do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 13.780/12 e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.104/96.

No mérito o sujeito passivo traz aos autos duas vertentes de defesa (1) uma delas de que não há incidência do ICMS-DIFAL sobre transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, quando destaca que exceto para a operação relativa à Nota Fiscal nº 38213 (Fornecedor Wilhelmsen – CNPJ 42.586.974/0001-49), verifica-se que procedeu com simples transferência de bens entre dois de seus estabelecimentos, (i) a filial de Santos-SP (CNPJ 03.384.298/0004-11) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11) e, (ii) entre a matriz-SP (CNPJ 03.384.298/0001-79) e a filial de Salvador - BA (CNPJ 03.384.298/0004-11), acobertando os bens com documento fiscal competente, ou seja, nota fiscal de transferência.

Passo, então a manifestar sobre primeira vertente da defesa. Não há como considerar que as operações de transferências para estabelecimento do mesmo contribuinte situado em outra unidade da Federação se tratam de operação realizada com não incidência do imposto, independentemente do regime de apuração do ICMS em que venha inserir o sujeito passivo, vez que estas operações de transferências estão sob a égide do inc. I, art. 12, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o imposto em operações relativas à circulação de mercadorias interestadual e intermunicipal das unidades Federativa do Brasil, considera, sim, a ocorrência do fato gerador do ICMS em operações de saída de mercadorias de contribuinte, “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”. E no caso dos autos, vê-se a determinação expressa de sua incidência na disposição do inc. IV, do art. 2º, da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, com a redação dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015 na forma seguir:

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. (Grifos acrescidos)

Art. 2º O ICMS incide sobre:(Grifos acrescidos)

IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 13373 DE 21/09/2015).

Não obstante o disposto no inc. I, art. 12, da Lei Complementar nº 87/96, vale registrar que aqui na Bahia a legislação tributária já aceita a não incidência do ICMS para as transferências internas, do mesmo titular dentro do Estado, com manifestação favorável da Procuradoria Geral do Estado (PGE), que editou o **Incidente de Uniformização nº 2016.169506-0**, com o seguinte enunciado: “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”. Todavia, não se aplica as operações objeto da Notificação Fiscal, em tela, pois não se trata de transferências internas, mas sim de transferências interestaduais, ou seja, de unidades estabelecidas no Estado de São Paulo para a unidade estabelecida, aqui, no Estado da Bahia.

Friso que o Acordão da 1ª JJF Nº 2086-01/01 não socorre o Autuado no presente PAF, pois, além de ser uma decisão de primeira instância de uma situação isolada, tratou de operações transferências de bens do ativo imobilizado, diferentemente do presente caso, que se trata de bens de uso ou consumo; bem como não reflete o entendimento dos julgados deste Conselho de Fazenda.

Observo, também, que decisões do STJ não tem efeito vinculante e temos de ater a nossa legislação que, na forma do art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia, com a redação do inciso dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/2015, reza que o ICMS incide sobre operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto.

Quanto a outra vertente de defesa, (2) que diz respeito a Base de Cálculo do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas internas e interestaduais, que entende está em desacordo com as disposições da LC 87/96 e também a própria Lei Estadual nº 7.014/96, vejo, compulsando detidamente o demonstrativo de débito de fls. 2/4 dos autos, que os termos da autuação seguiram fielmente os ditames da legislação vigente, à época dos fatos, na forma do enquadramento legal,

quais sejam os artigos 24 a 26, da Lei nº 7.104/96, c/c art. 305 do RICMS, aprovado pelo Dec. nº 13.780/12.

Assim dispõe art. 24 e 26 da Lei 7.014/96, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) no Estado da Bahia:

Art. 24. O ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento. (Grifo acrescido)

Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizado neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

O art. 305 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13.780/2012, que, também, fundamenta a autuação, mais especificamente o inciso III, alínea “a”, assim dispõe:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal. (Grifos acrescidos)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas: (Grifo acrescido)

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente; (Grifos acrescidos)

Pois bem! Embasado nos dispositivos acima destacados, consubstanciado no art. 155, inciso VII, do § 2º, da CF/88, alterado com a EC 87, de 16/04/2015, e vigência a partir de 01/01/2016, **o i. Fiscal Autuante**, no desenvolvimento de suas ações de Fiscalização, em atendimento a O.S. 505236/17, identificando que as operações de transferência de material para uso ou consumo com destino ao estabelecimento do Contribuinte Autuado de I.E. 053.313.069, CNPJ 03.384.298/0004-11, localizado na Avenida França, 164, Salvador, Bahia, relativo ao período de 01/01/2016 a 31/12/2016, oriundas de sua unidade filial, com CNPJ 03.384.298/0003-80, bem assim de sua matriz de CNPJ 03.384.298/0001-79, estabelecidas no Estado de São Paulo, não seguiu o comando de cálculo do ICMS devido, com as alteração promovida no § 2º, do art. 155 da Constituição Federal de 88, pela Emenda Constitucional nº 87, **constituiu o presente lançamento fiscal** na forma do demonstrativo de débito de fls. 2 a 4 dos autos.

Assim se apresenta o art. 155, inciso VII, do § 2º, da CF/88, alterado com a EC 87, de 16/04/2015:

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

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

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

Também se observa da EC 87, de 16/04/2015, a **inserção** do inciso VIII no comando constitucional do § 2º, do art. 155 da CF/88, conforme a seguir descrito:

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Grifo acrescido)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;(Grifo acrescido)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Como se vê da inserção do inciso VIII no comando constitucional do § 2º, do art. 155 da CF/88, têm-se, agora, duas situações excludentes de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidora final, contribuinte ou não do imposto, comumente chamado de ICMS DIFAL.

No caso em tela, a responsabilidade do recolhimento do ICMS DIFAL decorrente das operações objeto do demonstrativo de débito de fls. 2 a 4 dos autos, é do Contribuinte Autuado na forma do

que estabelece a alínea “a”, do inciso VIII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, inserido pela EC 87/15, o que não há controvérsia entre as partes, vez que, como está destacado no demonstrativo de débito da autuação, vê-se a coluna “**Valor do DIFAL Recolhido**”, o que indica que o Autuado já concordara com a incidência do ICMS DIFAL nessas operações; entretanto o valor recolhido estaria calculado com as alterações promovidas pela EC 87/15 no inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, que, na realidade é o motivo da autuação.

Sobre o cálculo do ICMS DIFAL vejo que o i. Autuante, o qual coaduno, seguiu o determinado na legislação tributária do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos, na forma do artigo 17, inc. XI, da Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16, abaixo transrito:

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.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

Nesse sentido, para melhor compreensão do quanto procedido pela a Fiscalização no cálculo do ICMS DIFAL com as alterações promovidas pela EC 87/15, no inciso VII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, traduzo a seguir, em outra disposição gráfica, no formato de fórmula, o que se pode observar da planilha de cálculo elaborada pelo i. Autuante às fls. 2/4 dos autos, o que acompanho na sua totalidade.

$$\text{ICMS DIFAL} = \frac{(V \text{ oper} - \text{ICMS origem})}{(1 - \text{ALQ interna})} \times \text{ALQ interna} - (V \text{ oper} \times \text{ALQ interestadual})$$

- **ICMS ST DIFAL** é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna ao consumidor final, estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria, e a alíquota interestadual;
- **V oper** é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- **ICMS origem** é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- **ALQ interna** é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria ao consumidor final;
- **ALQ interestadual** é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação

Tomando como exemplo a NFe 1337, extraído da Planilha de Cálculo de fl. 2 dos autos, de Valor da Operação Interestadual R\$1.890,00, ICMS de Origem, ou seja, ICMS destacado R\$132,20, Alíquota Interna 17% e Alíquota Interestadual de 7%, encontra-se de ICMS Diferença de Aliquota (DIFAL), aplicando a fórmula acima, o valor de R\$132,20, que é o mesmo valor encontrado pelo i. Autuante, onde abatendo o valor do ICMS DIFAL calculado pelo deficiente, têm-se o valor da diferença do R\$38,71 pago de ICMS DIFAL a menos.

ICMS DIFAL =	1.890,00-132,20	X 17% - (1.890,00 x 7%)	= 227,71
	1-17%		
NFe 1337 (fl.2)	2.117,83	360,01 – 132,20	DIFAL

Assim, seguiu o i. Autuante com os cálculos do ICMS DIFAL calculado para as demais notas fiscais, objeto das operações de transferências de material para uso ou consumo, oriundas de suas unidades estabelecidas no Estado de São Paulo, na forma do demonstrativo de débito de fls. 2/4 dos autos.

Ademais para reforçar a assertividade no cálculo efetuado do ICMS DIFAL pelo i. Autuante, o que coaduno na sua totalidade, observo que se pacificou esse entendimento, por todas unidades da Federação, com a edição do Convênio ICMS 52, de 7/04/2017, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária, onde traz em seu bojo, mais especificamente no § 1º, da sua Cláusula Décima Quarta, essa mesma fórmula para cálculo do ICMS – ST DIFAL em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente.

§1º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de MVA, esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = {[1+(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter)] / (1 - ALQ intra)} - 1} x 100”, onde:

I - “MVA ajustada” é o percentual correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária na operação interestadual;

II - “MVA-ST original” é o coeficiente correspondente à margem de valor agregado estabelecida na legislação da unidade federada de destino ou previsto nos respectivos convênios e protocolos;

III - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;

IV - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino

Em sendo assim, consoante o que se observa da acusação, estando devidamente capitulada a acusação fiscal na legislação pertinente, resta procedente a Notificação Fiscal nº 298620.0012/17-2, em tela, caracterizada na inicial dos autos, sendo devida a exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$10.428,16, por ter efetuado recolhimento a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, relativo ao ICMS DIFAL no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, conforme demonstrativo de débito de fls. 2/4 dos autos.

Sobre o efeito confiscatório da multa aplicada na autuação aventada pelo sujeito passivo, saliento que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar PROCEDENTE a Notificação Fiscal nº 298620.0012/17-2, lavrada contra FLUMAR TRANSPORTES DE QUÍMICOS E GASES LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$10.428,16, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de junho de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR