

PROCESSO - N. F. Nº 279266.0001/19-2
NOTIFICADO - FLUMAR TRANSPORTES DE QUÍMICOS E GASES LTDA.
EMITENTE - WALMIR SALDANHA FEIJÓ
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0025-02/20NF-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao consumo do estabelecimento. O procedimento correto para o cálculo do ICMS-DIFAL consiste em se extrair do montante da operação de origem a carga tributária decorrente da aplicação da alíquota interestadual, para depois embutir a carga tributária resultante da aplicação da alíquota interna do destino, e a partir daí, com esta nova base imponible, calcular-se o diferencial de alíquota. Refeitos os cálculos do imposto devido ao Estado da Bahia conforme art. 15, § 7º da Lei nº 7.014/96. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A presente Notificação Fiscal – Fiscalização de Estabelecimento, foi lavrada em 28/03/2019, e exige crédito tributário no valor de R\$7.120,46, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, pelo cometimento da infração – **06.02.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, apurado nos períodos de fevereiro e abril de 2018, sendo informado pelo Auditor Fiscal: “*Conforme detalhamento constante no Anexo A, parte integrante deste PAF.*”.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

A impugnação, fls. 08 a 24, inicialmente se diz tempestiva, conforme os prazos estabelecidos no art. 22 do RPAF/99, que reproduz.

Passando a relatar os fatos, assevera que procedeu com simples transferência de bens entre dois de seus estabelecimentos, a filial de Santos/SP, CNPJ nº 03.384.298/0003-30 e a filial de Salvador/BA, CNPJ nº 03.384.298/0004-11, acobertando a operação com a competente nota fiscal de transferência, no código CFOP apropriado, objeto da Notificação.

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

Relata que em relação a tais operações, possui decisão judicial liminar vigente, proferida em sede do Mandado de Segurança nº 0524494-24.2018.8.05.0001, em curso na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA, suspendendo a exigibilidade da cobrança do DIFAL nos termos pretendidos pelo Fisco, motivo pelo qual, entende não poder subsistir a presente Notificação Fiscal – Documento 02.

Conclui tratar-se de um equívoco da administração tributária lavrar a presente Notificação, posto não refere-se a operações de aquisição de bens/mercadorias oriundos de outro Estado, e, por

consequente, não estão sujeitas à tributação por ICMS, nem mesmo, no que tange ao diferencial de alíquotas, conforme se restará comprovado.

Salienta, ainda que se entenda caber a 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 procedeu o Fiscal.

Repisa ter ajuizado o Mandado de segurança nº 0524494-24.2018.8.05.0001, no qual pleiteou o seguinte:

“ a) A concessão de medida liminar inaudita altera pars para suspensão do recolhimento do diferencial de ICMS (DIFAL) referente à transferência de mercadorias entre a filial de Santos/SP com a filial situada neste Estado da Bahia/BA, conforme exigência do art. 70 inciso III, da Lei nº 12.016/2009 e artigo 151, V do Código de Processo Civil e consequente suspensão de exigibilidade do crédito tributário em conformidade com o art. 151, V do CTN; e

b) A concessão de segurança, reconhecendo-se a inexistência da relação jurídico tributária das operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento de sua titularidade, conforme argumento abordados na presente inicial, bem como, ou seja declarado o seu direito à restituição na esfera administrativa dos respectivo valores recolhidos a título de diferencial de ICMS (DIFAL) pagos a maior, durante o curso do mandamus e nos últimos 05 (cinco) anos antes do seu ajuizamento, com a aplicação dos consectários legais (juros e correção monetária), aplicáveis no Estado da Bahia.”

Acrescenta que foi proferida medida liminar suspendendo a exigibilidade da cobrança do DIFAL nos termos pretendidos pelo Fisco, a saber: “Posto isso, concedo a segurança liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário da DIFAL tão somente no que se relaciona à transferência de mercadorias entre a filial de Santos/SP e a filial situado neste Estado da Bahia, ordenando à autoridade coatora que se abstenha de empreender medidas destinadas à cobrança do crédito tributário suspenso”.

Assim, diz ser evidente que os supostos débitos objeto da Notificação, em debate, padecem de exigibilidade e certeza, motivo pelo qual, é imperioso o seu integral cancelamento. No máximo, *ad argumentandum tantum*, deveria ter sido lavrado a Notificação Fiscal com a imediata suspensão de exigibilidade dos supostos débitos em cobrança, apenas com o fito de evitar sua decadência, em vista da existência da citada decisão judicial.

Requer o cancelamento da Notificação Fiscal, ou, no mínimo, que seja automaticamente suspensa a exigibilidade dos débitos relativos a transferências de ativos entre seus estabelecimentos, sob pena de afronta ao devido processo legal, à legalidade e à segurança jurídica, bem como de descumprimento de ordem judicial.

Caso assim não se entenda, o que admite apenas por amor ao debate, diz que mesmo assim não merece prevalecer o lançamento, pelos fartos motivos de direito que serão esposados.

Argui que a administração tributária equivocou-se quando entendeu que a ocorrência de operação de aquisição de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação para consumo do próprio estabelecimento e houve o recolhimento do ICMS devido pelo diferencial de alíquota de ICMS a menor, porque, as operações, objeto da Notificação, 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 não sujeitas à incidência de ICMS, nem no Estado origem, tampouco no de destino, este último, a Bahia.

Declara ser uma empresa que atua na prestação de serviços de transporte marítimo e, para manutenção de seus navios, empregados na sua atividade fim, adquire bens que são utilizados ou consumidos pela empresa na manutenção destes. 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 Notificação, a filial de Santos adquiriu os materiais de uso e consumo e remeteu alguns à filial da Bahia para aplicação na manutenção do navio que aqui

atracou.

Destaca que os recolhimentos efetuados não significam sua concordância de que sobre as operações em comento há a incidência tributária. Com efeito, procedeu com ao cálculo e recolhimento do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas, mesmo nas operações de transferências entre estabelecidos, 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, fazendo constar no campo DADOS ADICIONAIS de suas notas fiscais a seguinte informação: *“Materiais de nossa propriedade que ora transferimos para nossa filial em Salvador-BA. Não incidência do ICMS conforme art. 70, inciso, XV do Decreto n o 45.490/000”*.

Escreve que a hipótese de incidência do ICMS consiste na circulação de mercadorias. Neste sentido, a operação que faz nascer a obrigação tributária tem por requisito a mudança de titularidade das mercadorias, transcrevendo lição Roque Antônio Carrazza.

Repisa que os bens enviados não são destinados à venda, e sim para seu consumo, de modo que não se enquadram na exceção citada pelo Professor: *“...quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada ‘estabelecimento autônomo’, para fins de tributação por via de ICMS.”*, e assim vê que nas operações, nem o Estado origem, nem o de destino foram prejudicados na arrecadação do ICMS.

Conclui que a Notificação não se coaduna com o disposto no art. 155, inc. II da Constituição Federal, posto que lhe faltam requisitos de incidência, à medida que as operações não se traduzem em atos de comercialização, pois, não há negócio jurídico que pautar uma transferência de propriedade, ou seja, a propriedade permanece com o mesmo titular. São operações relativas à transmissão de bens móveis entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, e não de operações de circulação de mercadorias e, portanto, não estão sujeitas à incidência de ICMS, fato que pode ser verificado da leitura dos documentos fiscais que acobertaram a transferência destes bens.

Explica que a interpretação da legislação tributária é no sentido de que sobre as operações transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não incide ICMS conforme entendimento pacificado nos Tribunais Superiores, cujas ementas transcreve.

Reproduz a Súmula STJ 166 para destacar que tal posicionamento encontra-se tão solidamente consolidado que até mesmo o Estado da Bahia já se posicionou no sentido de que as operações de simples transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não ensejam a tributação de ICMS conforme Acórdão JJF nº 2086-01/01, reproduzido.

Destaca que o caso em análise, não se trata da operação prevista no inc. VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, reproduzido, porque, não se referem às operações de comércio.

Acrescenta que os documentos fiscais que acobertaram as operações de transferência são idôneos e hábeis a comprovar que inicialmente houve a entrada da mercadoria no estabelecimento de São Paulo e, portanto, na operação de transferência para seu estabelecimento da Bahia, não há a incidência de ICMS. Assim, 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”*.

Ao tratar do cálculo do DIFAL, destaca que, ainda que o ICMS-DIFAL fosse devido, o Fisco o está calculando de maneira equivocada e majorando sua base tributável, pois de acordo com as disposições da Lei Complementar nº 87/96 bem como da Lei nº 7.014/96, embora o ICMS integre a própria base de cálculo, no caso do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas, somente o montante do imposto devido para o estado de destino que será computado na sua base, isto é o que dispõe expressamente a lei baiana quando determina que *“devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”*.

Relata que para encontrar a base de cálculo do ICMS-DIFAL o Auditor Fiscal considerou como

padrão para o chamado “cálculo por dentro” a alíquota interna da mercadoria, ou seja, 18%, aplicada após a subtração da alíquota de 7% referente ao ICMS devido na origem.

Defende que o cálculo deve levar em consideração a carga tributária já assumida pela empresa 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, mas apenas promover a repartição das receitas entre os estados de origem e de destino.

Adverte que deve-se levar em consideração que as operações arroladas tratam-se exclusivamente de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, de uso e consumo ou ativos da empresa que não serão comercializados, e, portanto, o cálculo do ICMS-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.

Aponta que a multa imputada é excessiva e confiscatória, violando princípios constitucionais, pois, correspondendo a 60% do valor do imposto, ainda que devido fosse, configura um acinte à ordem jurídica nacional, pois implica em violação de incontáveis princípios constitucionais, mormente aqueles que norteiam o Direito Tributário e o Direito Administrativo.

Sobre a questão, reproduz textos de doutrinadores e decisões de tribunais superiores no sentido que a multa de 60% sobre o valor do imposto contraria preceitos constitucionais e legais, uma vez que houve clara violação aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Requer que seja a Notificação Fiscal totalmente cancelada, tendo em vista a inexigibilidade dos valores ora cobrados, por conta da decisão judicial proferida em sede do Mandado de Segurança citado, ou no mínimo, subsidiariamente, os débitos abarcados pela discussão judicial deve ter sua exigibilidade imediatamente suspensa, sob pena de descumprimento da referida decisão.

Caso assim não se entenda, requer o total cancelamento da Notificação Fiscal ora guerreada, uma vez que as operações notificadas não se constituem hipótese de incidência tributária do ICMS.

Pede alternativamente, que seja cancelada a Notificação Fiscal lavrada, tendo em vista que já recolheu todo o DIFAL devido, cujo cálculo do ICMS-DIFAL feito pelo Fiscal está totalmente equivocado, pois claramente constitui um excesso de exação, haja vista que houve majoração das bases de cálculo.

Pugna ainda que seja afastada a multa de 60%, uma vez que representa clara violação aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Por derradeiro, tendo em vista o princípio da verdade material, onde deve ser considerada a busca incessante do administrador público que siga a moralidade como conduta, devendo conhecer novas provas que caracterizem a licitude, ilicitude ou inexistência do ato gravoso in foco em qualquer tempo do processo, a verdade substancial, contrapondo-se a verdade formal, existente no Processo Civil. Portanto, protesta desde já pela juntada posterior de eventuais documentos que auxiliarão a análise fiscal da situação impugnada, de forma a corroborar o interesse público.

O Auditor Fiscal presta a informação fiscal, fls. 47 e 47-v, onde após breve introdução reportando-se a infração, afirma que a notificada à fl. 09, reconhece que as notas fiscais discriminadas no Anexo A, fl. 02, foram emitidas por estabelecimento localizado em outro Estado, que denominou filial de Santos corrobora a assertividade da Notificação pelo cometimento da infração que a motivou e ao afirmar que destina as mercadorias para o consumo do seu estabelecimento, deixou claramente caracterizado a ocorrência do fato gerador do ICMS-DIFAL, se enquadrando no art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Frisa que não há exceções a transferências interestaduais sejam de que espécie forem.

Quanto aos julgamentos do CONSEF, trazidos como paradigmas, Acórdão JIF nº 2086-01/01, diz ser incabível a referência, pois o Auto de Infração julgado, aborda uma autuação por falta de

pagamento de imposto em uma operação de importação.

Salienta que os cálculos do ICMS-DIFAL foram efetuados pelo programa oficial de auditoria fiscal utilizado pela SEFAZ, o SIAF, que incorpora a legislação pertinente, sendo atualizado constantemente, observando especialmente a Lei nº 13.373/2015.

Por fim ratifica todos os termos da Notificação Fiscal e solicita que seja julgada procedente.

Participou da sessão em sustentação oral, via videoconferência a Dr. Marina Tanganelli Bellegarde, OAB/SP nº 338.460, onde afirmou ter encaminhado previamente memorial referente a Notificação, reforçando os argumentos da defesa.

Lembrou a existência de Liminar concedida, suspendendo a exigibilidade do ICMS-DIFAL da notificada em operações de transferência de mercadorias entre suas filiais de São Paulo e Bahia.

Reafirma o entendimento da notificada da não incidência do ICMS nas operações, motivo do presente lançamento. Reforça a informação que não explora atividade mercantil, cujas operações se prestam a transferir bens para emprego em seus equipamentos.

Frisa o estabelecido na Lei Complementar nº 87/96 e a Lei do ICMS da Bahia quanto a previsão de incidência do imposto nas operações que especifica, entendendo não se enquadrar em tais hipóteses as operações desenvolvidas pela empresa.

Por último, rebate a forma de cálculo do ICMS-DIFAL, aplicado pelo Fisco da Bahia, tendo recolhido o imposto para a Bahia, cuja opção se deve a evitar transtornos no desenvolvimento de suas atividades. Quanto ao ICMS que seria devido ao Estado de São Paulo, não houve o recolhimento, tampouco destaque do ICMS correspondente a 7%, devido ao entendimento do Fisco paulista, contudo destacou na nota fiscal o imposto correspondente a 11% devido à Bahia. Ou seja, a Notificação Fiscal exige o ICMS-DIFAL aplicando a alíquota de 18% englobando o imposto que seria devido ao Estado de São Paulo, fato que poderia caracterizar uma invasão de competência.

É o relatório.

VOTO

Versa a presente Notificação Fiscal sobre uma infração, tempestivamente impugnada pelo sujeito passivo, inscrito no Cadastro Estadual de Contribuintes na condição NORMAL, exercendo a atividade econômica principal de transporte marítimo de longo curso – carga, assim como transporte marítimo de cabotagem e navegação interior de carga, intermunicipal, interestadual e internacional, exceto travessia.

O lançamento atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que o sujeito passivo tomou conhecimento da lavratura da Notificação, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhe foi entregue o demonstrativo, fl. 02, que embasou a ação fiscal, bem como os demais documentos e elementos que possibilitaram a instalação do contencioso.

O demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal identifica as notas fiscais referentes a aquisições de mercadorias de outra Unidade da Federação, e expondo de forma clara e precisa os elementos e cálculos levados a termo para determinação da base de cálculo do imposto e o valor exigido na exação, cuja cópia foi entregue ao contribuinte quando da ciência da lavratura, ocorrida em 03/04/2019, via AVISO DE RECEBIMENTO DOS CORREIOS – AR, fls. 03 e 04.

Destarte, constato que foram plenamente preservados o direito a ampla defesa e contraditório.

No mérito, a Notificação exige o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias em outro Estado, destinadas a consumo do estabelecimento.

A defesa preliminarmente requer o cancelamento da notificação em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança, por ela requerida, em tramitação na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Constato que a decisão interlocutória do Processo nº 0524494-24.2018.8.05.0001, ainda válida, suspende a exigibilidade do crédito tributário da DIFAL, tão somente no que se relaciona à transferência de mercadorias entre a filial de Santos/SP e a filial situada neste Estado, ordenando à autoridade coatora que se abstenha de empreender medidas destinadas à cobrança do crédito tributário, que restará suspenso.

De pronto, merece destacar que a medida judicial não proíbe que o fisco estadual constitua o crédito tributário através de procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível, não se caracterizando a exigibilidade do crédito, mesmo porque, quando da impugnação do lançamento a exigibilidade restou suspensa conforme determina o art. 151, inc. III do CTN.

Portanto, a simples constituição de crédito tributário visou unicamente preservar o direito do Estado quanto a este, que se não constituído no prazo previsto no art. 174 do citado CTN, a ação para a sua cobrança seria alcançada pela decadência.

Pelo exposto, não pode a arguição da defesa ser acatada, haja vista não restar caracterizada afronta ao devido processo legal, à legalidade, à segurança jurídica, tampouco descumprimento de ordem judicial.

A notificada também argui a não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências de bens entre estabelecimentos de mesma titularidade, sendo que o Auditor Fiscal arrolou na Notificação, operações de remessa de bens tendo como remetente, empresa que é sua filial estabelecida em Santos/SP e, portanto, entende que o ICMS-DIFAL não é devido, tendo em vista que as mercadorias, acompanhadas das notas fiscais idôneas foram remetidas pela mesma pessoa jurídica, sua filial, não havendo transferência da titularidade.

Assim a notificada entende que tratando-se de remessas de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conseqüentemente as operações não estariam sujeitas à incidência de ICMS.

Tal argumento não merece acolhimento, uma vez que a legislação do ICMS prevê a incidência do imposto sobre a entrada efetuada por contribuinte, em decorrência de operação interestadual iniciada em outra Unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente. É o que prevê o art. 4º, inc. XV da Lei 7.014/96:

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. (Grifos do relator)

Da intelecção do dispositivo transcrito, o fato gerador do ICMS nesta matéria, ocorre com a entrada do bem no estabelecimento, cuja destinação seja o seu uso ou consumo, independentemente da natureza da operação se venda ou transferência.

É cediço que no caso de transferência, remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não seria uma operação com repercussão financeira, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio.

No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. Todavia, convencionou-se, no âmbito do ICMS, que os estabelecimentos são autônomos, com fundamento no art. 11, § 3º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Ressalto que a mesma lei complementar citada, no seu art. 12, inc. I estabelece que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, disposição que reforça a autonomia de cada estabelecimento, ainda que da mesma titularidade.

Resta amplamente demonstrado que juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, dessa forma, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Ademais, saliento que visando uniformizar os procedimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, sendo que este entendimento “*não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166, do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP, não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações, demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.*

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados”.

Pelo exposto, afasto o argumento da defesa.

A defesa ainda aduziu que o Auditor Fiscal calculou o ICMS-DIFAL de forma equivocada, majorando a base tributável, adotando como padrão, o chamado cálculo por dentro, aplicando a alíquota interna de 18%.

Cabe, portanto, esclarecer qual a metodologia correta para se encontrar a base imponible do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento, ou seja, qual a metodologia que encontra amparo da legislação e a partir de quando passou a prevalecer.

Autorizada por dispositivo constitucional, a lei complementar tributária tem como uma das suas atribuições, fixar normas gerais em matéria de direito tributário, inclusive sobre base de cálculo, que no caso específico do ICMS está explícito no art. 155 inc. II, § 2º, alínea “i” da Constituição Federal:

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.

O legislador constitucional, portanto, admite claramente que o imposto estadual integre a sua base de cálculo. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “*por dentro*”, em todas as situações, salvo em excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Nessa esteira, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, §1º, estabelece que o imposto integra a sua própria base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Consequentemente, nada impede que as leis estaduais, que instituíram o ICMS, disciplinem detidamente a matéria, desde que não inovem ou contrariem as normas hierarquicamente superiores, fato que ocorreu com a Lei nº 7.014/96, ao estabelecer várias disposições relacionadas com o tema, nomeadamente nos artigos 17 a 23-C, sem com isso incorrer em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

O art. 17, §1º, inc. I da citada lei estadual se constitui em quase uma reprodução do comando contido na lei complementar, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto. Ou seja, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpore a sua própria base imponible.

A partir de 22/12/2017, com a alteração do art. 17, §6º da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.816/2017, foi estabelecida a obrigatoriedade de inserir o imposto na sua base de cálculo, quando devido o diferencial de alíquota, explicitando claramente que o imposto integra sua base de cálculo na DIFAL.

Da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei nº 7.014/96, considera-se 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. Essa é a interpretação que se extrai dos artigos 4º, inc. XV, 17, inc. XI e § 1º:

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 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. (...)

§ 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.

Assim, resta claro o correto modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, ou seja, para se chegar ao valor devido do ICMS-DIFAL, é necessário que se insira a alíquota interna na base de cálculo, 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, consoante estabelecido na Lei nº 13.816/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017.

No presente caso, os fatos geradores, alcançado pela Notificação, ocorreram em 2018, portanto, não há dúvidas acerca da metodologia que deve ser aplicada para se calcular a base de cálculo do diferencial de alíquotas, conforme procedeu o Auditor Fiscal.

A notificada insistentemente afirma que procede ao recolhimento do ICMS-DIFAL, mesmo sem concordar com o entendimento do Fisco baiano acerca da exigência do imposto nas operações de transferências que realiza.

Efetivamente a notificada, como assevera na defesa, recolheu parte do ICMS-DIFAL, ora exigido, quando procedeu conforme determina o RICMS/2012 ao apurar o imposto na sistemática de conta corrente fiscal, fato facilmente verificável na Escrituração Fiscal – EFD do contribuinte.

O RICMS/2012, no art. 305, que trata do Regime de Conta Corrente Fiscal, determina que o contribuinte inscrito na condição normal, deverá apurar, 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, onde constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado e assim procedeu a notificada.

Contudo, identifico que o cálculo do ICMS-DIFAL não obedeceu ao que estabelece a legislação, já transcrita linhas acima.

Não obstante, os cálculos efetuados pelo autuante relativo à base de cálculo do DIFAL estarem corretos, fl. 02, e ter sido abatido o valor recolhido, constato que a planilha demonstra um equívoco no cálculo do imposto devido ao Estado da Bahia, vez que ali foi considerado a aplicação sobre a base de cálculo, a alíquota de 18%, por considerar que não foi destacado o ICMS na nota fiscal correspondente a 7%.

A Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 7.014/96, claramente estabelecem que é devido ao Estado destinatário das mercadorias oriundas de outras unidades, a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, pois assim está previsto no seu art. 15, §7º:

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes: (...)

§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. (Grifo do relator.)

A notificada justifica a falta de destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pela filial paulista, em função do que estabelece o RICMS daquele Estado, art. 7º, inc. XV do Decreto nº 45.490/2000, que não exige a tributação nestas operações de transferências de itens para consumo, o que se confirma, conforme transcrito:

Artigo 7º - O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, I, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único): (...)

XV - a saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo;

Portanto, cabe ao Estado da Bahia apenas o imposto, aplicando sobre a base de cálculo, a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, independente de constar na nota fiscal o destaque de ICMS como se fora crédito fiscal. Ou seja, o contribuinte recolheu o ICMS-DIFAL a menos por considerar uma base de cálculo equivocada e o autuante cobrou o imposto a maior por aplicar a alíquota interna sobre a correta base de cálculo.

A seguir demonstro o valor do ICMS devido:

	Item	NF 001.837	NF 001.854	Soma
A	Valor das Mercadorias	74.116,81	1.515,05	
B	Valor do Frete	0,00	0,00	
C	Valor do IPI	0,00	0,00	
D	Valor - Demais Despesas	0,00	0,00	
E = A+B+C+D	Base de Cálculo do ICMS	74.116,81	1.515,05	
F	Alíquota Origem	7,00	7,00	
G = F x E%	ICMS Origem (*)	0,00	0,00	
H	Alíquota Interna - Destino	18,00	18,00	
I = E x (100-F)/(100-H)	Base de Cálculo - ICMS - DIFAL	84.059,31	1.718,29	
J = I x (H - F)	ICMS - DIFAL Devido	9.246,52	189,01	
L = E x F%	ICMS - DIFAL Pago	8.152,85	166,66	

M = J - L	ICMS - DIFAL a Pagar	1.093,67	22,36	1.116,03
-----------	----------------------	----------	-------	----------

(*) ICMS não destacado na origem por forma do art. 7º, inc. XV do RICMS/SP.

Referente as questões de constitucionalidade ou ilegalidade, lembro que este órgão de julgamento administrativo, conforme art. 167, inc. I do RPAF/99, não tem competência para apreciar questões que versem sobre o tema.

Quanto ao pedido para afastamento da multa sugerida pela autoridade fiscal, advirto que a mesma encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96, a ser imputada no caso da infração, ora constatada, de forma que este órgão de julgamento fiscal administrativo não detém competência para negar sua aplicação, conforme estabelece o RPAF/99 no art. 167, inc. III.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Notificação Fiscal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº **279266.0001/19-2**, lavrada contra **FLUMAR TRANSPORTES DE QUÍMICOS E GASES LTDA.**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.116,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR