

**A. I. Nº** - 278904.0008/19-0  
**AUTUADO** - PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.  
**AUTUANTES** - CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO e JAYME BORGES DOMINGUES FILHO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/09/2023

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0182-04/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Argumentos defensivos elidiram, em parte, o lançamento. Infração parcialmente subsistente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Imputações 02 e 03 elididas. Acusações insubstinentes. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO E/OU MATERIAIS PARA USO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO E/OU PAGAMENTO A MENOS. Revisão fiscal processada pelos autuantes possibilitou redução substancial do valor exigido. Cálculos processados atendem ao que determina a legislação tributária pertinente às operações. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração sob análise teve sua expedição ocorrida em 30/06/2019 para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 213.050,68, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

**Infração 01 – 01.02.05:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cujo imposto foi recolhido pelo regime de antecipação tributária, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 12.682,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 03.02.02:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS devido sobre operações de saídas de mercadorias em decorrência de erro na aplicação da alíquota prevista na legislação, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 77.195,78. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 03.02.05:** “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Valor lançado R\$ 32.652,67. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 06.05.01:** “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Falta de lançamento e consequente falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação,

*destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, conforme demonstrativos em anexo – EXERCÍCIO 2017".* Valor lançado R\$ 90.519,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 41 a 67, onde, após considerações iniciais, passou a arguir a insubsistência da infração 01 sob a justificativa de que o auto de infração foi lavrado sem antes verificar a ocorrência dos fatos, limitando-se a presumir o descumprimento da regra relativamente à vedação do crédito.

Isto porque, foi imputada infração sobre determinados itens, por exemplo os decorrentes das notas fiscais 29827 e 29829 que foram objeto de estorno, razão pela qual a acusação não deverá prosperar.

Acrescentou que os autuantes inseriram mercadorias que não estão sujeitas ao regime de antecipação tributária do ICMS nas operações subsequentes, pois de acordo com o Dec. 11.872/2009, que dispõe sobre o regime especial de tributação nas aquisições de produtos farmacêuticos medicinais efetuados por distribuidor de medicamentos localizados neste Estado, somente mercadorias classificadas em determinados códigos fiscais NBM, que indicou, ficariam sujeitas ao regime de antecipação tributária.

Citou a existência no levantamento fiscal de mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação tributária, apontando exemplos, sendo que, pela consulta ao código NCM diversas delas não estão sujeitas ao regime do Dec. 11.872/2009, ao tempo em que foi desconsiderado o código fiscal atribuído à mercadoria "nicotinell" que é classificada no código NCM 38249089 e foram classificadas injustificadamente pelos autuantes com o código NCM 30041019, observando que como exerce o comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, recebe as mercadorias de seus fabricantes/importadores e as revende, e são somente estes que determinam a classificação fiscal NBM/SH aplicável, o que lhe leva apenas a reproduzir em suas notas fiscais.

Com isso asseverou que é forçoso reconhecer a legitimidade dos créditos escriturados, devendo-se cancelar a infração imputada.

Pontuou, ainda, o não cabimento do estorno do crédito glosado, na forma de pagamento, ante a existência de saldo credor, citando o que decidiu o E. Supremo Tribunal Federal, ao ensejo do julgamento do ADI nº 4.171/DF, ocorrido em 20/05/2015, que "*não caberia exigir estorno, na forma de pagamento, para compensar a anulação de crédito meramente contábil*", e considerando o fato que apresenta saldo credor, conforme comprovante anexo, (Doc. 04), é inconcebível que possa ser devedora do Estado da Bahia, e, sob tal perspectiva, mister se faz o cancelamento da exigência fiscal.

No que se relaciona a segunda infração, pugnou por sua insubsistência ante a hipótese de descarte de produtos perecidos e vencidos, onde foi exigido imposto recolhido a menos em razão de aplicação indevida da alíquota do imposto.

A este respeito ponderou que em razão de normas técnicas da ANVISA, tem o dever de descartar os produtos que comercializa quando há perecimento e/ou vencimento, e isto é feito por meio de empresas fiscalizadas, que indicou.

Neste contexto, citou que por serem destinados à incineração, os itens descartados, como denota o próprio CFOP 5927, imputado nas notas fiscais, não satisfazem o conceito de "mercadorias", consequentemente não há pressuposto fático para se exigir ICMS, citando doutrina a este respeito e respostas de consultas formuladas em outros Estados.

Assim, concluiu que é indevida a exigência do imposto na saída de produtos perecidos/vencidos com destino a descarte e incineração.

Naquilo que pertine a terceira infração, também pugnou por sua insubsistência, em razão da correta aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 266, inc. VII e § 1º do RICMS/BA, o

que não foi considerado pelos autuantes.

A este respeito disse que o aludido preceito possibilita a dedutibilidade dos valores das contribuições para o PIS/PASEB e a COFINS da base de cálculo do ICMS em determinados percentuais para específicos produtos relacionados na Lei nº 10.147/00, tendo como fundamento de validade o Convênio ICMS nº 34/2006.

Considerou afastar eventual interpretação equivocada dos autuantes em relação ao inciso II do § 2º do art. 266 do RICMS/BA sob a alegação de que a utilização do benefício fiscal seria aplicável exclusivamente aos industriais e importadores, pois, interpretação restritiva jamais se sustentaria, pois, o fundamento da validade da redução da base de cálculo decorre do Convênio ICMS 34/2006, cuja redação não prevê nenhuma limitação dessa espécie, Cláusula primeira transcrita.

Destacou que o referido Convênio não prevê nenhuma restrição ao benefício fiscal dos atacadistas e aos distribuidores, sendo relevante invocar o preceito do art. 111, II do CTN, que estabelece interpretação literal a dispositivos da legislação que disponha sobre outorga de isenção.

Desta forma, pontuou que as únicas restrições do benefício fiscal veiculadas pelo Convênio ICMS nº 34/2006 estão previstas no § 2º da Cláusula primeira, sendo certo que nenhuma delas se aplica ao seu caso.

Com relação à restrição contida no inciso I do § 2º da Cláusula primeira do citado Convênio, segundo o qual o benefício previsto no *caput* não se aplica às “*pessoas jurídicas industrializadoras ou importadores dos mesmos tenham firmado com a União, compromisso de ajustamento de conduta*”, disse não haver fundamento a interpretá-la no sentido de que o benefício seria destinado apenas ao industrializador e ao importador.

Quanto à restrição contida no inciso II do § 2º do mesmo Convênio, afirmou também não haver fundamento para interpretá-la como restrição aos atacadistas e distribuidores pois os produtos abrangidos na autuação não sofreram tributação na sistemática prevista na Lei Federal nº 10.147/2000, independente de se sujeitar a alíquota zero quando de suas operações de saídas.

Após tecer outras considerações de ordem jurídica a este respeito, acrescentou que, além dos argumentos já suscitados, a acusação fiscal também não pode subsistir porque os autuantes não consideraram a redução da base de cálculo prevista pelo art. 268, I do RICMS/BA, combinado com o art. 3º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, que permite redução de 80% da base de cálculo para as saídas de ativo imobilizado (nota fiscal nº 45.945).

Com base nos argumentos acima, concluiu pugnando pela insubsistência da infração 03.

Ao adentrar à quarta infração, onde também suscitou sua insubsistência, primeiro por inexistência de pressuposto fático da acusação, diante do efetivo recolhimento do ICMS DIFAL por sua parte, conforme aponta o próprio quadro elaborado pelos autuantes na coluna “Valor lançado pela empresa”.

Com isso sustentou que para todas as aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou a consumo próprio, existe a quitação do ICMS DIFAL, inclusive em relação aos meses de janeiro, agosto, setembro e outubro, objeto de tópico a frente, razão pela qual o pressuposto da acusação fiscal é totalmente descabido e insubsistente.

Acrescentou que, por eventual hipótese de a acusação fiscal estar motivada em razão de recolhimento a menos do ICMS-DIFAL, hipótese esta que considera não constar clara e precisamente descrita no relato da infração, caberia aos autuantes terem descrito de forma fundamentada o suposto pagamento a menos por hipotético erro na determinação da base de cálculo, porém tal hipótese não consta no relato da infração, consequentemente, também por este motivo, a acusação não poderá prosperar.

Em seguida, passou a se referir sobre a correta apuração do ICMS-DIFAL que realizou, e sobre a irretroatividade da Lei nº 13.816/2017. A este respeito disse que a acusação fiscal pressupõe que a

apuração que realizou está incorreta, tendo os autuantes tomarem como parâmetro embutir (técnica conhecida como “imposto por dentro” ou “gross up”) na base de cálculo do ICMS para o período autuado.

Mencionou o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 que traz a regra de composição da base de cálculo, de onde se denota claramente que a carga tributária a ser embutida na base de cálculo do imposto deve corresponder ao montante do ICMS relativo à diferença de alíquota.

Por outro lado, citou que não se alegue que a carga tributária a embutir na base de cálculo deveria corresponder ao imposto calculado com a alíquota interna do Estado da Bahia, pois essa forma de apuração, veiculada pelo § 6º do aludido art. 17, somente foi introduzido pela Lei nº 13.816 de 21/12/2018, cuja eficácia não poderia jamais retroagir para o período autuado, exercício de 2017, em razão do princípio da irretroatividade (art. 105 do CTN, c/c art. 150, II, “a” da Constituição Federal). Acrescentou, ainda, que até mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos em 12/2017, cujo vencimento se deu em 09/01/2018, não se poderia aplicar a nova regra introduzida pela Lei nº 13.816/2017, dado o princípio da anterioridade nonagesimal, (art. 150, III, “c” da CF).

Sob outra perspectiva, disse que não se pode perder de vista que a alteração na legislação baiana para efeito de cálculo da DIFAL teve como fundamento o Convênio ICMS 52/2017, contudo, o aludido diploma inovou ao prever duas formas de composição da base de cálculo em tela, cujo critério de apuração, teve sua constitucionalidade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 5.866 perante o Egrégio STF que, em 27/12/2017, houve por bem suspender a eficácia da Cláusula décima quarta e outras, portanto, seja pela irretroatividade e anterioridade nonagesimal a que se submeteu a inovação trazida na Lei nº 13.816/17, quer seja pela superveniente suspensão da eficácia de seu fundamento de validade repousado no Convênio ICMS 52/2017 pelo STF na ADI 5.866, não se poderia jamais admitir como pressuposto normativo da infração imputada a apuração fiscal do imposto com base na inclusão da carga tributária interna do Estado da Bahia, relativamente ao exercício de 2017.

No tópico seguinte passou a arguir a não incidência de ICMS a título de DIFAL na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, tendo como fundamento a decisão do Egrégio STJ no Resp 1.125.133/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 2508.10, assim como o entendimento representativo de controvérsia do STJ no Resp. 1.1116.792/PB, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.11.10, citando, ainda, que não se pode ignorar a orientação jurisprudencial da Augusta Corte, mormente por se tratar de entendimento vinculativo submetido ao regime dos repetitivos, porque, na eventual constituição definitiva do crédito tributário com posterior cobrança em executivo fiscal, certamente que a pretensão creditória do Estado da Bahia será fulminada no primeiro momento em que for questionada judicialmente.

Em seguida passou a se reportar sobre a iliquidez e incerteza do crédito tributário, passando a expor os erros que disse encontrar no lançamento em combate. Assim é que, afirmou que do relatório fiscal “resumo mensal” constatou a indevida desconsideração pelos autuantes do ICMS-DIFAL quitado mediante compensação escritural em conta-gráfica, relativamente as competências de janeiro, agosto, setembro e outubro de 2017, conforme quadro afixado à fl. 63.

Acrescentou que mesmo em relação aos valores preenchidos pelos autuantes na coluna “VLancEmp”, meses de fevereiro, março, abril, maio, junho, julho e dezembro/2017, os autuantes se equivocaram por terem considerado valores a menos do que os efetivamente apurados e quitados, citando, a título de exemplo, o mês de fevereiro onde apurou e quitou o valor de R\$ 4.598,73 enquanto os autuantes indicaram apenas o valor de R\$ 2.479,21.

Neste sentido pontuou que em relação ao exercício de 2017 os autuantes consideraram apenas o valor total de R\$ 96.090,25 a título de quitação, enquanto o valor correto corresponde a R\$ 150.911,07.

Questionou em seguida a capitulação normativa da multa aplicada (art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%), defendendo que, ainda na hipótese de prevalecer a exação, já que declarou

regularmente todas as aquisições de mercadorias em sua escrita fiscal, a penalidade a ser aplicada seria no percentual de 50% previsto no inciso I do citado artigo.

Após também questionar subsidiariamente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, citando os Arts. 139, 113, § 1º e 161 do CTN, concluiu aduzindo que caso as multas sejam mantidas, ainda que em parte, deverão ser reduzidas para que não haja determinada a não incidência de juros de mora sobre elas.

Concluiu requerendo o acolhimento das razões apresentadas para que seja decretada a insubsistência do Auto de Infração e que todos os atos processuais sejam direcionados ao endereço do seu estabelecimento, que indicou.

Um dos autuantes apresentou Informação Fiscal, fls. 346 a 352, tendo inicialmente efetuado uma síntese dos argumentos defensivos, e, em seguida, passou a contestação, em parte.

Disse que a infração apontada foi devidamente caracterizada, sendo possível determinar sua natureza, data de ocorrência, tipificação e o montante do débito tributário, nos termos do constante no Art. 39 do RPAF/BA, conforme consta no corpo do Auto de Infração e documentos anexos.

Ao adentrar ao mérito da autuação, disse que o autuado, no item III.1 da defesa, no sentido de esclarecer que, diferentemente do que tenta fazer acreditar o autuado, a autuação se baseou nas operações verificadas em sua escrituração fiscal, no período autuado.

Considera pertinentes os argumentos defensivos em relação aos itens relacionados ao produto Nicotelli e “espelho de bolsa ricca kids redondo”, cujos NCM corretos seriam 38249089 e 700099200, respectivamente, sobre os quais o autuado faz jus aos créditos do imposto envolvido nestas operações, remanescente o débito no valor de R\$ 12.339,95 em relação a infração 01, conforme demonstrativo à fl. 353.

No que tange à infração 02, disse que as operações apontadas se referem ao envio de mercadorias às expensas do CFOP 5927, lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, com destino à empresa Comercial de Resíduo Carneiro Beneficiamento e Reciclagem, cuja principal atividade econômica é coleta de resíduos não perigosos, razão pela qual excluiu da autuação o valor integral lançado na ordem de R\$ 77.195,78.

Quanto a infração 03, registrou que, consoante o disposto no Conv. ICMS 34/06, uma vez aplicados os percentuais de redução previstos, recepcionados no § 1º do art. 266 do RICMS/BA, sobre a base de cálculo informada pelo autuado em sua escrituração fiscal, não restaram diferenças nas operações realizadas, razão pela qual também excluiu da autuação o valor integral de R\$ 32.652,67 desta infração.

Já em relação a infração 04, cujo valor original lançado foi na ordem de R\$ 90.519,42, a título de exigência de diferença de alíquotas, disse que foram considerados os valores recolhidos de forma apartada, sendo elaborado novo demonstrativo de débito referente aos valores devidos a título de diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo imobilizado e para uso e consumo, conforme anexo, proporcionando uma redução da exigência para o valor de R\$ 17.311,31.

O autuado se manifestou acerca da informação fiscal, fls. 375 a 381, onde, após considerações preliminares, adentrou à infração 01 mencionando que os autuantes acolheram suas argumentações em relação aos produtos “Nicotinell” e “espelho de bolsa ricca kids redondo”, não tecendo outras ponderações.

Após observar que os autuantes excluíram totalmente as infrações 02 e 03, adentrou à infração 04 destacando que houve uma redução de 80,87% no valor autuado, porém ainda persiste falha no trabalho executado. Isto porque, em conformidade com o art. 927 do CPC, uma vez uniformizada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, os órgãos administrativos devem aplicá-la.

Isto posto, disse que considerando que o STJ em sede de recurso repetitivo sedimentou o

entendimento sobre a inexistência de fato gerador do imposto no simples deslocamento de bens entre filiais da mesma empresa, resta certo de que a exigência da DIFAL com bens de uso e consumo entre estabelecimentos, é insubstancial, voltando a transcrever excertos de julgados dessa Corte ocorridos no ano de 2010.

Aduziu, também, que não bastasse isso, porém com o objetivo de colocar pá de cal no assunto, o STF em recente julgamento realizado na ADC 49, pacificou o entendimento sobre a inconstitucionalidade de incidência de ICMS no mero deslocamento de mercadorias da mesma titularidade, transcrevendo Ementa do julgamento da ADC 49/RN a este respeito, datada de 19/04/2021.

Com isso, ponderou que considerando a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, 12, I e 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, resta certo de que em conformidade ao disposto no art. 921 do CPC, é insubstancial o valor remanescente da infração 04, devendo ser aplicada a jurisprudência vinculativa à autoridade administrativa.

Concluiu reiterando todos os termos da defesa anterior.

Um dos autuantes se pronunciou à fl. 419, pontuando que não houve adição de fato novo por parte do autuado, ratificando o inteiro conteúdo da informação fiscal apresentada.

Em 30 de agosto de 2022, o presente PAF foi convertido em diligência à Procuradoria Geral do Estado – PGE/PROFIS, para que fosse emitido Parecer Jurídico em relação à questão envolvida na infração 04, com o seguinte conteúdo:

“A infração 04 do Auto de Infração em tela exige o valor de R\$ 90.519,42 a título de falta de pagamento de ICMS diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo e/ou uso ou consumo próprio.

*Em sua defesa o autuado sustentou a não incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ao argumento de que o STJ, proclamou em regime de recurso repetitivo que:*

*“o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência de ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade”. (STJ, REsp 1.125.133/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j.25.08.10)*

*Citou, também, que, com maior razão esse entendimento vinculativo se aplica às hipóteses que se verificam transferências interestaduais de bens de ativo fixo, configurando-se mais uma vez o entendimento representativo de controvérsia do STJ:*

*“Deveras, é certo que: (i) ‘o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS’ máxime em se tratando de remessa de bens de ativo imobilizado, ‘porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a círculaçāo jurídica da mercadoria com a transferência de propriedade’ (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do art. 543-C, do CPC: Resp. 1.125.133/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.08.2010) ratio igualmente aplicável ao deslocamento de bens de uso e consumo; e (ii) o artigo 122, do CTN, determina que ‘sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto’.” (STJ, REsp 1.116.792/PB, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j.24.11.10).*

*Arguiu a irretroatividade da Lei nº 13.816/2017, cuja alteração introduzida no artigo 17, XI, da Lei nº 7.014/96, para efeito de cálculo da difal, somente foi introduzida pela referida lei em 22/12/2017 cuja eficácia não poderia retroagir para atingir o período autuado (2017) em razão do princípio da retroatividade, até mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos em 12/2017, com vencimento em 09/01/2018, dado ao princípio da anterioridade nonagesimal.*

*Sustentou que o critério de apuração do ICMS-difal, conhecido como “base dupla”, teve sua constitucionalidade questionada por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 5.866 perante o Egrégio STF, que, em 27/12/2017, por sua então Presidente Ministra Carmen Lúcia, houve por bem suspender a eficácia da Cláusula décima quarta do Convênio 52/2017, fl. 61, razão pela qual sustentou que seja pela irretroatividade e anterioridade nonagesimal a que se submeteu a inovação trazida pela Lei nº 16.816/17, quer seja pela superveniente suspensão da eficácia de seu fundamento de nulidade repousado no Convenio ICMS 52/2017 pelo STF, ADI5.866, não se poderia admitir como pressuposto normativo da infração imputada a apuração do imposto com base na inclusão da carga tributária interna do Estado da Bahia, relativamente ao exercício de 2017.*

Considerando os argumentos trazidos pela defesa, acima citados, deliberou esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal pela remessa destes autos a IPGE/PROFIS no sentido de que seja emitido um Parecer Jurídico a respeito destas questões e qual a repercussão das mesmas em relação ao presente Auto de Infração”.

Em atendimento, a PGE/PROFIS, mediante Processo nº PGE20221122021-0, atendeu em 10 de abril de 2022 ao quanto acima solicitado, com emissão do Parecer Jurídico de fls. 427 a 429, nos seguintes termos:

**“PARECER PROFIS-NCA-JAM”**

A Procuradoria do Estado, por seu procurador in fine, com supedâneo no art. 140 da Constituição do Estado da Bahia c/c art. 20 da Lei Complementar nº 34/09, instada a se manifestar sobre consulta de fls. 197, vem expor seu opinativo nos seguintes termos.

**DA CONSULTA**

Consulta-nos o ilustre Conselheiro da 4<sup>a</sup> JJF do CONSEF, no seu arrazoado de fls. 197, acerca das seguintes questões, abaixo itenizadas:

- a) se há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, em face de julgamento pelo STF de recurso repetitivo;
- b) se a Lei nº 13.816/17, que introduziu alteração no art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, com vigência a partir de 22/12/17, poderia retroagir para atingir período autuado anterior a sua vigência, em face dos princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal;
- c) se o novo critério, conforme sustenta o autuado, do cálculo do DIFAL, introduzido pela Lei nº 16.816/17, poderia ser utilizado para fundamentar o lançamento anterior a sua edição, em face do julgamento da ADI nº 5.866, que suspendeu a eficácia da Cláusula décima quarta do Convênio 52/17 e, igualmente, possível violação ao princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal.

No que concerne ao primeiro questionamento, impõe-se trazermos a baila as seguintes considerações.

A inconstitucionalidade da autonomia dos estabelecimentos foi tratada como “pedra de toque” para declaração da inconstitucionalidade da incidência do ICMS na transferência. Ou seja, se não há estabelecimentos autônomos do ponto de vista jurídico essa transferência não é efetivamente uma saída tributável, e então não tem circulação de riqueza, não há incidência do tributo estadual.

Neste sentido, ancorado em entendimento já sumulado pelo E. STJ (Súmula 166), o E. STJ (ARE Nº 1.255.885), ratificou, em sede de repercussão geral, o comando de que não ocorre o fato gerador do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma titularidade, inclusive o DIFAL referente a mercadorias recebidas em transferência de estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação, estabelecendo a modulação quanto à eficácia do acórdão, conforme ementa abaixo:

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança de ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionalmente, tendo proferido voto em assentada anterior), Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Carmen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber.

Plenário 19.4.2023”.

Assim sendo, diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, sendo que os efeitos da decisão terão eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito.

No que se refere à segunda pergunta, entendemos inaplicável a tese do desrespeito à anterioridade sustentada pelo autuado, porquanto a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse num aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a forma de

cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN.

XI – nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

(...)

Por derradeiro, em relação ao último questionamento, referente aos efeitos da ADI nº 5.866 sobre o caso em epígrafe, informamos que a ação foi extinta sem resolução de mérito, não havendo qualquer interferência no caso em epígrafe, uma vez que a norma atacada pela ação de controle constitucional perdeu seu objeto pela publicação do Convênio ICMS 142/18, não havendo que se falar em aplicação do princípio da anterioridade, tendo em vista a inexistência de majoração do tributo estadual, conforme exposto acima.

É o parecer, encaminhe-se à SEFAZ/CONSEF para conhecimento.

PGE/PROFIS, 10 de abril de 2022.

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR

Procurador do Estado da Bahia”.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Rafael do Nascimento Alarcon Villalva, OAB/SP nº 434.291, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O Auto de Infração sob análise foi lavrado para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 213.050,68, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

**Infração 01 – 01.02.05:** “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias cujo imposto foi recolhido pelo regime de antecipação tributária, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 12.682,81. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 03.02.02:** “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Lançamento e consequente recolhimento a menor do ICMS devido sobre operações de saídas de mercadorias em decorrência de erro na aplicação da alíquota prevista na legislação, exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”. Valor lançado R\$ 77.195,78. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 03.02.05:** “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Valor lançado R\$ 32.652,67. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 – 06.05.01:** “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Falta de lançamento e consequente falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, conforme demonstrativos em anexo – EXERCÍCIO 2017”. Valor lançado R\$ 90.519,42. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Considerando que sob o ponto de vista da formalização do lançamento este atende ao quanto previsto pelo Art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN e ao Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não vejo, portanto, qualquer motivação para se cogitar alguma nulidade, razão pela qual ingresso ao exame meritório.

Assim é que, em relação à infração 01 foi arguida pelo autuado sua insubsistência ante três vertentes: *i)* existência no levantamento fiscal de diversas mercadorias não sujeitas ao regime de

antecipação tributária; *ii)* desconsideração do código fiscal atribuído à mercadoria “nicotinell” que é classificada no código NCM 38249089 e foram classificadas injustificadamente pelos autuantes com o código NCM 30041019, observando que adquire as mercadorias de seus fabricantes/importadores e as revende, e são somente estes que determinam a classificação fiscal NBM/SH aplicável, assim como em relação ao produto “espelho de bolsa ricca kids redondo”, sendo, por isso, forçoso reconhecer a legitimidade dos créditos escriturados, devendo-se cancelar a infração imputada; e, *iii)* o não cabimento do estorno do crédito glosado, na forma de pagamento, ante a existência de saldo credor.

Os argumentos relacionados ao segundo item acima foram acolhidos pelos autuantes, que, corretamente, os excluiu da autuação, razão pela qual considero desnecessário maiores comentários, já que concordo com o posicionamento dos autuantes, já explanados no relatório.

Já em relação aos argumentos constantes nos itens primeiro e terceiro acima, não acolhidos pelos autuantes, considero que devem ficar mantidas as exigências a eles pertinentes tendo em vista que o autuado quando se manifestou em relação a informação fiscal silenciou a respeito de ambos, o que interpreto como motivo de concordância pelo mesmo quanto ao posicionamento dos autuantes.

Isto posto voto pela subsistência parcial da infração 01, no valor de R\$ 12.339,95 de acordo com o demonstrativo de fl. 353.

No que tange a infração 02, no valor de R\$ 77.195,78, sob a alegação de que “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”, e infração 03 no valor de R\$ 32.652,67, “por erro na determinação do valor da base de cálculo”, os autuantes acolheram, de forma correta, os argumentos defensivos no sentido de que fossem julgadas insubstinentes ambas as infrações, visto que, em relação a infração 02, se comprovou a hipótese de descarte de produtos perecidos e vencidos, e, ainda, em razão de normas técnicas da ANVISA, o autuado tem o dever de descartar os produtos que comercializa quando há perecimento e/ou vencimento, sendo isto feito por meio de empresas especializadas, sendo, desta forma, indevida a exigência do imposto nas saídas de produtos perecidos/vencidos com destino a descarte e incineração.

Naquilo que pertine a terceira infração, o autuado também pugnou por sua insubstância, em razão da correta aplicação da redução de base de cálculo prevista no art. 266, VII e § 1º do RICMS/BA, o que não foi considerado pelos autuantes.

A este respeito disse que o aludido preceito possibilita a dedutibilidade dos valores das contribuições para o PIS/PASEB e a COFINS da base de cálculo do ICMS em determinados percentuais para específicos produtos relacionados na Lei nº 10.147/00, tendo como fundamento de validade o Convênio ICMS nº 34/2006, pugnando, ainda, a respeito de afastar eventual interpretação equivocada dos autuantes em relação ao inciso II do § 2º do art. 266 do RICMS/BA sob a alegação de que a utilização do benefício fiscal seria aplicável exclusivamente aos industriais e importadores, pois, interpretação restritiva jamais se sustentaria, pois, o fundamento da validade da redução da base de cálculo decorre do Convênio ICMS 34/2006, cuja redação não prevê nenhuma limitação dessa espécie, cuja Cláusula primeira transcreveu.

Tais argumentos foram literalmente acolhidos pelos autuantes que assim se posicionaram:

No que tange à infração 02, disseram que as operações apontadas se referem ao envio de mercadorias às expensas do CFOP 5927, lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, com destino à empresa Comercial de Resíduo Carneiro Beneficiamento e Reciclagem, cuja principal atividade econômica é coleta de resíduos não perigosos, razão pela qual excluíram da autuação o valor integral lançado na ordem de R\$ 77.195,78, e, quanto a infração 03, registraram que, consoante o disposto no Conv. ICMS 34/06, uma vez aplicados os percentuais de redução previstos, recepcionados no § 1º do art. 266 do RICMS/BA, sobre a base de cálculo informada pelo autuado em sua escrituração fiscal, não restaram

diferenças nas operações realizadas, razão pela qual também excluíram da autuação o valor integral de R\$ 32.652,67 desta infração.

Desta maneira, não tenho quaisquer restrições aos argumentos acima colocados, e, por essa razão julgo insubsistentes as infrações 02 e 03.

Em relação à infração 04, que reclama o valor de R\$ 90.519,42 a título de falta de pagamento do ICMS-DIFAL nas aquisições interestaduais de bens destinados ao Ativo Fixo e mercadorias para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, o autuado trouxe quatro argumentos para suscitar a insubsistência da acusação.

Antes, porém, abro um parêntese para observar que apesar do autuado ter dito que por eventual hipótese de a acusação fiscal estar motivada em razão de recolhimento a menos do ICMS-DIFAL, hipótese esta que considera não constar clara e precisamente descrita no relato da infração, vejo que se trata de um argumento que não merece prosperar na medida em que está claro no relato da acusação que se trata de falta de pagamento ou pagamento a menos da DIFAL, consoante indicado no demonstrativo que foi elaborado, porém, sua consistência é que, evidentemente, será objeto de análise.

Como primeiro argumento, foi citado que não há que se falar em falta de pagamento do imposto, pois o próprio levantamento elaborado pelos autuantes indica que houve recolhimento, sendo descabido o pressuposto da acusação fiscal e, se a acusação estiver motivada em razão de recolhimento a menos, esta hipótese não consta clara e precisamente descrita no relato da infração.

A título de segundo argumento, foi mencionado que realizou de forma correta a apuração do ICMS-DIFAL, e contestou, a irretroatividade da Lei nº 13.816/2017 bem como sua anterioridade nonagesimal a que se submeteu a referida Lei.

A título de terceiro argumento foi alegado a não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, citando, inicialmente posicionamento do E. STJ a este respeito, e, adiante, em nova manifestação, se referiu ao julgamento realizado pelo STF na ADC 49 que pacificou o entendimento sobre a constitucionalidade de incidência de ICMS no mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade.

Como quarto e último argumento, apontou a existência de erros existentes nos levantamentos fiscais ao não considerar a ocorrência de pagamentos realizados nos meses que indicou, e, ainda, consideração de pagamentos a menos em outros meses, também indicados.

Os autuantes, quando da Informação Fiscal prestada, disseram, sem maiores detalhamentos, que foram considerados os valores recolhidos de forma apartada, sendo elaborado novo demonstrativo de débito referente aos valores devidos a título de diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo imobilizado e para uso e consumo, conforme anexo, proporcionando uma redução da exigência para o valor indicado na ordem de R\$ 17.311,31.

Isto significa que os questionamentos trazidos pelo autuado nos itens primeiro e quarto acima, foram confirmados e acolhidos pelos autuantes que, ao refazerem os cálculos considerando estes dois argumentos do autuado, reduziu, significativamente o valor lançado de R\$ 90.519,42 para R\$ 17.311,31.

Quanto ao segundo argumento defensivo de que realizou de forma correta a apuração do ICMS-DIFAL, além da contestação da irretroatividade da Lei nº 13.816/2017 bem como sua anterioridade nonagesimal a que se submeteu a referida Lei, vejo que não assiste razão ao autuado.

Primeiro porque é entendimento prevalente na SEFAZ e neste órgão julgador administrativo que para determinação da BC a ser utilizada para fins de cálculo da DIFAL nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final, deve-se incluir o ICMS total da operação,

utilizando a alíquota interna vigente na UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, Art. 17 da Lei nº 7.014/96, redação esta introduzida pela Lei nº 13.373/15. Com isso, de acordo com essa regra, a DIFAL devida passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, com expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem, com tributação final no Estado da Bahia, (imposto calculado por dentro), com aplicação da alíquota interna da UF de destino.

Isto posto não há por que se falar em irretroatividade e anterioridade nonagesimal da Lei nº 13.817/2017, porquanto, como muito bem destacado pela PGE/Profis, no Parecer retro mencionado, “*a norma alterada pela Lei nº 13.816/17 não trouxe qualquer majoração que implicasse num aumento da tributação, tratando-se de norma meramente interpretativa sobre a fórmula de cálculo da DIFAL, não havendo qualquer inovação, aplicando-se os efeitos do art. 106, I, do CTN*”.

Ademais, concordo também com a Douta PGE/PROFIS quando assim se posicionou: “*Por derradeiro, em relação ao último questionamento, referente aos efeitos da ADI nº 5.866 sobre o caso em epígrafe, informamos que a ação foi extinta sem resolução de mérito, não havendo qualquer interferência no caso em epígrafe, uma vez que a norma atacada pela ação de controle constitucional perdeu seu objeto pela publicação do Convênio ICMS 142/18, não havendo que se falar em aplicação do princípio da anterioridade, tendo em vista a inexistência de majoração do tributo estadual, conforme exposto acima*”.

Portanto, os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos em relação as parcelas remanescentes do débito, consoante previsão legal abaixo:

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

(...)

*XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:*

*Nota: A redação atual do inciso XI do caput 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 inciso “XI” do caput do art. 17 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21: “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.”*

*Redação originária, efeitos até 31/12/15: “XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.”*

*a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;*

*b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.*

(...)

*§ 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”.*

Naquilo que pertine ao terceiro argumento trazido pela defesa em relação a esta infração 04, a título da não incidência do ICMS-DIFAL nas transferências interestaduais de bens entre

estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com base em julgados oriundos do E. STJ a este respeito, e, adiante, em nova manifestação, referindo-se ao julgamento realizado pelo STF na ADC 49 que pacificou o entendimento sobre a constitucionalidade de incidência de ICMS no mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade, acompanho o entendimento esposado pela PGE/Profis no já citado Parecer, quando assim se posicionou: “*Assim sendo, diante do acórdão da ADC 49, restou definido que não há incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota na transferência de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa, sendo que os efeitos da decisão terão eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito*”.

Tendo em vista o quanto acima esposado, acolho os novos demonstrativos elaborados pelos autuantes e julgo a infração 04 parcialmente subsistente no valor de R\$ 17.311,31, consoante demonstrado à fl. 356.

Quanto a alegada indevida capitulação da multa aplicada, em relação as infrações remanescentes, ou sejam, infração 01 e infração 04, no percentual de 60%, vejo que elas atendem ao quanto previsto na Lei nº 7.014/96, incisos VII, alínea “a” e II, alínea “f” e estão adequadas as infrações imputadas, razão pela qual as mantenho inalteradas.

Naquilo que se relaciona a arguição de inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, esclareço que os acréscimos tributários não recolhidos tempestivamente, são os previstos pelos arts. 100 a 103 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 29.651,26, sendo R\$ 12.339,95 referente a infração 01 e R\$ 17.311,31 pertinente a infração 04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278904.0008/19-0, lavrado contra **PANPHARMA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 29.651,26**, acrescido da multa de 60%, com previsão no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da decisão acima para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF 24 de agosto de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR