

**PROCESSO** - A. I. N° 279196.0003/23-0  
**RECORRENTE** - MESSER GASES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0251-04/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 19/07/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0256-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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. Cálculos processados atendem ao que determina a legislação tributária pertinente às operações. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade. Indeferido o pedido de realização de perícia. Arguição de decadência acatada em parte pela Decisão de piso. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2023, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 - 06.05.01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadoria oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a novembro de 2018 e janeiro a novembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 224.567,77, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0251-04/23-VD (fls. 420 a 427), com base no voto a seguir transcrito:

*“O presente Auto de infração lavrado em 21/06/2022 é composto de uma infração, que se encontra assim descrita:*

*“Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Conforme demonstrativo de debito Anexo I e II”*

*Inicialmente o autuado alegou flagrante erro de acusação, por ausência de fundamentação específica para a exigência do tributo, e, conseqüentemente cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que os dispositivos legais apontados pela fiscalização não fundamentam aos parâmetros de cálculo do ICMS-DIFAL supostamente devido.*

*Externa o entendimento de que as situações descritas decorrem de enquadramentos legais genéricos, sendo que foi apontado o art. 4º da Lei 7.014/96 e art. 305, § 4º, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA, e no seu entender, não há qualquer fundamento quanto a metodologia de cálculo do DIFAL.*

*Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois de acordo com os levantamentos elaborados pelo fisco que são partes integrantes do mesmo, verifica-se claramente que o ilícito diz respeito a: Falta de recolhimento do imposto, referente a diferença de alíquota na aquisição de Ativo/ Material de Consumo.*

*Assim é que, a infração encontra-se devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm todas as informações necessárias para a comprovação da infração. As mesmas foram entregues ao autuado, tanto que o mesmo se defendeu, apresentando cálculos baseados nos dados que lhe foram fornecidos, inclusive reconhecendo parte do imposto exigido, referente às operações com CFOP números 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado) e 2.552(compra destinada ao uso ou consumo do estabelecimento).*

*Registro que os cálculos do ICMS-DIFAL seguiram o que prevê o art. 17, inc. XI e § 6º da Lei nº 7.014/96, sendo que tal questão será enfrentada na análise do mérito.*

*Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando*

*fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito as preliminares de nulidades arguidas pelo autuado.*

*Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.*

*É preciso ainda se observar que o não deferimento do referido pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.*

*O sujeito passivo requereu a declaração de decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 a 29/06/2018, com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*

*Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

*O § 4º estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.*

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*

*Como dito anteriormente a presente acusação encontra-se assim descrita: “Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Conforme demonstrativo de debito Anexo I e II”.*

*No citado Anexo I é possível se constatar que em todos os meses autuados o sujeito passivo lançou em sua escrita fiscal o valor que entendeu como correto. Portanto, vejo que a situação se amolda à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, pois o mesmo declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio, e o pagamento foi efetuado de acordo com o valor lançado, razão pela qual acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo defendente, em relação aos fatos geradores compreendidos entre janeiro a junho de 2018, vez que o mesmo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 05/07/2023, através de mensagem DT-e, com data de leitura na mencionada data, conforme documento de fl.30, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento os valores relativos aos meses de fevereiro a junho de 2018, nos valores de R\$ 443,01 e R\$ 5.203,28; R\$ 1.254,38; R\$ 925,29 e R\$ 452,78, respectivamente, no valor total de R\$ 8.278,74.*

*Passo então à análise do mérito relativo as parcelas não alcançadas pela decadência, no valor de R\$ 216.289,03.*

*Inicialmente, relativamente à diferença de alíquotas, a legislação prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96).*

*O sujeito passivo não questiona a destinação das mercadorias objeto do presente lançamento, tanto que reconhece como devido os valores acobertados através das notas fiscais com CFOP 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado) e 2556 (Compra de produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento).*

*A sua insurgência diz respeito as operações de transferência interestaduais da mesma pessoa jurídica, por inexistência do fato gerador do ICMS, com fundamento na SÚMULA 166 do Superior Tribunal de Justiça.*

*Acerca desta questão a Procuradoria Fiscal do Estado através do Incidente de Uniformização nº PGE2016.169506-0, firmou entendimento que: “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, com a seguinte ressalva:*

*“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 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 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”.*

*Ainda sobre o tema, informo que a PGE/Profis, através do Parecer nº PGE20221122021- emitido em 10 de abril de 2022 já se manifestou em outros autos de infração de natureza semelhante a que ora se analisa, a exemplo do processo de nº 278904.0008/19-0, em que foi solicitada a interpretação em relação a não incidência do ICMS, em deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa em face de julgamento pelo STF de recurso repetitivo, quando se posicionou no sentido de que: “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.”.*

*Portanto, acompanho o entendimento da PGE/Profis já citado Parecer e concluo que a fiscalização observou integralmente o que determina a legislação do Estado da Bahia, não cabendo a este órgão julgador se pronunciar em relação a alegada inconstitucionalidade dos artigos 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 e 305§ 4º inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.*

*Quanto aos cálculos efetuados pela fiscalização, observo que foi aplicada a regra contida no inciso XI, Art. 17 da Lei nº 7.014/96, redação esta introduzida pela Lei nº 13.373/15, efeitos a partir de 01/01/2016 a 30/12/2021.*

*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.”*

*De acordo com a regra posta, a DIFAL devida passou a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal, com expurgo do ICMS da alíquota do estado de origem, e com tributação final no Estado da Bahia, (imposto calculado por dentro), com aplicação da alíquota interna da UF de destino.*

*Dessa forma, os autuantes levaram em consideração a redação dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17:*

*“§ 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.”*

*Portanto, os cálculos levaram em conta para todo o período autuado a redação vigente do referido dispositivo legal, onde o imposto a pagar será o valor decorrente 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.*

*A título de exemplo cito os cálculos efetuados pelos autuantes, relativo a nota fiscal eletrônica nº 22249, emitida em 16/02/2018, que teve como origem o estado de São Paulo.*

- Valor do item: R\$ 2.716,15
- Alíquota estado de origem: 7%
- Extração ICMS interestadual:  $R\$ 2716,15 \times 0,93 = R\$ 2.526,02$
- Nova B.C p/efeito de Difal:  $R\$ 2.526,02 : 0,82 = R\$ 3.080,51$
- Difal:  $R\$ 3.080,51 \times 18\% = R\$ 554,49$
- ICMS documento fiscal de origem: R\$ 190,13
- Difal devida:  $(R\$ 554,49 - R\$ 190,13) = R\$ 364,36$

*Por fim observo que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante na defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade dos atos processuais, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.*

*Dessa forma, acolho os cálculos efetuados pelos autuantes, e, em consequência voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ R\$ 216.289,03, em razão da exclusão dos valores alcançados pela decadência, devendo ser homologados os valores recolhidos, conforme extrato emitido pelo sistema SIGAT, anexado às fls. 414.”*



O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 438 a 451), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, suscitou a nulidade do Auto de Infração, em razão da ausência de fundamentação específica que pudesse justificar a cobrança do tributo e dos elementos que orientam o critério quantitativo que teria sido aplicado para identificação da suposta omissão parcial de recolhimento tributário.

Disse que a autuação fundamentou a omissão no recolhimento do ICMS concernente ao diferencial de alíquotas no Art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, e no Art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS/12, dispositivos legais que, por si, não permitiriam sua responsabilização, como pretendido pelos Autuantes e mantido pelo órgão julgador *a quo* pois, encerram tão somente a previsão abstrata de incidência nas aquisições (leia-se: compras), sem qualquer indicação de quais seriam os parâmetros de cálculo (critério quantitativo) que deveria ter sido adotado para fins de cálculo do diferencial de alíquotas devidos sobre as operações.

Aduziu que o Auto de Infração foi acompanhado por confusa planilha, que relacionou as NF-e do período fiscalizado e indicou, por meio de fórmula impossível de ser decodificada, qual o valor do diferencial de alíquotas de ICMS que teria sido efetivamente declarado e pago e aquele que remanesceria como não pago.

Concluiu que há, portanto, flagrante nulidade do Auto de Infração, cujos elementos que lhe são intrínsecos inviabilizam que exerça com suficiência o seu direito ao contraditório e a ampla defesa, na medida em que não é possível contrastar o critério quantitativo regularmente previsto pela legislação, e que deveria ter sido expressamente indicado, e os cálculos levados a efeito.

Afirmou que, conforme já havia se apontado em sua Defesa, foi apontada omissão parcial no recolhimento do ICMS de operações de CFOP’s nº 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado), 2.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa), 2.556 (Compra de produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento) e 2.557 (Transferência de produto destinado ao uso ou consumo do estabelecimento), todavia, embora respeitáveis os entendimentos exarados pelo órgão julgador *a quo* e pela própria Procuradoria Geral do Estado da Bahia (Parecer nº PGE 2022.112202-1), tem-se por certo que o ICMS não poderia, sob qualquer hipótese, ter incidência e ser calculado sob as operações de transferência entre seus estabelecimentos.

Asseverou que, nesse contexto, houve inequívoca transgressão ao conteúdo dos Arts. 155, II da Constituição Federal, e 9º e 97 do Código Tributário Nacional, em que contidos o Princípio da Legalidade, nos termos já assentados pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, inclusive no REsp nº 1.125.133/SP e na Súmula nº 166 do STJ, já que a transferência se dá entre filiais da mesma empresa, ou seja, sem que haja mudança na titularidade da mercadoria transferida, desde a partida até a chegada.

Explicou que não é na simples saída física do produto do estabelecimento que se encontra o fato jurídico gerador do ICMS, mas sim na operação mercantil de transmissão da titularidade (venda, doação, troca, dação em pagamento etc.), como precisamente determinado pelo legislador constituinte, sendo elementar o entendimento de que não existe, frise-se, negócio, ou operação, consigo mesmo, devido ao fato de que a relação jurídica envolve obrigatoriamente a participação de, no mínimo, 2 (duas) pessoas distintas.

Requeru o recebimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que o Auto de Infração seja julgado nulo ou, caso superada a preliminar, improcedente, e ainda a produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive juntada posterior de documentos, e, em especial, a realização de perícia técnica contábil, bem como que todas as intimações sejam realizadas em nome do seu patrono, o qual indicou, sob pena de nulidade.

O conselheiro João Vicente da Costa Neto declarou impedimento sendo substituído pelo conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo.

**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Destaco que não foram apresentadas novas provas e/ou documentos desde a impetração do Recurso Voluntário até a data deste julgamento.

Ressalto que a análise dos pedidos de diligência e perícia compete aos julgadores, os quais estão vinculados às suas convicções, podendo os mesmos serem denegados nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, entre outros motivos, quando os julgadores entenderem que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação ou as provas pretendidas são desnecessárias em vista de outras provas produzidas, não cabendo a nulidade da Decisão em caso de indeferimento do pedido.

Nestes autos, consoante os termos do Art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99, entendo que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e a perícia é desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Assim, indefiro o pleito de realização de perícia técnica contábil.

Não vislumbro ausência de fundamentação específica para justificar a cobrança do tributo nem dos elementos que orientam o critério quantitativo aplicados para identificação da suposta omissão parcial de recolhimento tributário, visto que os demonstrativos estão suficientemente claros, contendo todos os dados necessários à análise dos valores apontados, inclusive as fórmulas utilizadas em cada coluna, como detalhado na Decisão de piso, transcrita abaixo:

*“A título de exemplo cito os cálculos efetuados pelos autuantes, relativo a nota fiscal eletrônica nº 22249, emitida em 16/02/2018, que teve como origem o estado de São Paulo.*

- Valor do item: R\$ 2.716,15
- Alíquota estado de origem: 7%
- Extração ICMS interestadual:  $R\$ 2716,15 \times 0,93 = R\$ 2.526,02$
- Nova B.C p/efeito de Difal:  $R\$ 2.526,02 \times 0,82 = R\$ 3.080,51$
- Difal:  $R\$ 3.080,51 \times 18\% = R\$ 554,49$
- ICMS documento fiscal de origem: R\$ 190,13
- Difal devida:  $(R\$ 554,49 - R\$ 190,13) = R\$ 364,36$ ”

Ressalto que este cálculo está de acordo com a legislação estadual, especificamente o disposto no § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“§ 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.”*

Portanto, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Neste diapasão, afasto as nulidades suscitadas.

No mérito, o Autuado se insurgiu sobre a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nos recebimentos em transferência de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, invocando dispositivos da Constituição Federal e jurisprudência.

Ocorre que o STF, no julgamento da ADC nº 49, ao decidir pela não incidência do ICMS nas

transferências de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, estabeleceu que os seus efeitos somente teriam eficácia 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, o que não é o caso dos autos.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279196.0003/23-0, lavrado contra **MESSER GASES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o imposto no valor de **R\$ 216.289,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. DA PGE/PROFIS