



A. I. Nº - 279462.0010/23-5

AUTUADO - VIA S/A

AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANNA MARIA ROLEMBERG NASCIMENTO

ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO

PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11.11.2024

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0264-05/24-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA (DIFAL). QUANTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPRAS E TRANSFERÊNCIAS. À época da ocorrência dos fatos geradores, o fisco adotou os critérios de fixação da base de cálculo previstos na Lei 7.014/96, exceto uma única operação em que não foi deduzido o crédito fiscal da operação própria. Por outro lado, haja vista a forma como foram modulados os efeitos de declaração da constitucionalidade proferida na ADC 49, os créditos tributários constituídos entre 04.5.2021 e 31.12.2023 seriam considerados procedentes, segundo opinião da PGE, a pretexto de considerar tributáveis as transferências. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Vale de começo salientar que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

Infração:

01 – Falta de pagamento de ICMS a título de DIFAL (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), decorrente de recebimentos interestaduais em transferência.

Total histórico do auto de infração: R\$ 287.034,37. Lavratura: 31.3.2023.

Datas dos fatos geradores começam em fevereiro de 2020 e terminam em dezembro de 2021.

Tipificação legal aposta no lançamento de ofício.

Documentos juntados pelo fisco, entre aqueles que interessam ao deslinde da causa: termo de início de fiscalização enviado via DTe; demonstrativos analíticos e sintéticos da infração, separados por exercício; CD com arquivos eletrônicos.

O contribuinte, em sua impugnação:

Apresenta de logo uma síntese dos seus pontos defensivos, quais sejam: (i) a incerteza do lançamento, em razão da cobrança de valores que não correspondem ao ICMS-DIFAL; (ii) a insubsistência da base de cálculo dupla do DIFAL (imposto sobre imposto); (iii) a impossibilidade da cobrança de ICMS-DIFAL sobre base dupla com relação à fatos geradores anteriores aos efeitos da Lei 14.415/2021; e (iv) a não-incidência do ICMS-DIFAL nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Detalha tais pontos na forma abaixo explicitada:

Em preliminar, argui nulidade da autuação em face da incerteza do lançamento – equívoco na metodologia de apuração do crédito tributário.

Neste particular, lembra que foi autuada por ter deixado de recolher o ICMS-DIFAL, em aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao seu ativo imobilizado, ocorridas entre fevereiro,

março e setembro de 2020, abril e agosto a dezembro de 2021, violando o artigo 4º, XV da Lei 7.014/96 e art. 305 § 4º, III, alínea "a" do RICMS/BA.

Traz à tona o inciso XI do art. 17 da Lei 7.014/96, com as alterações da Lei 14.415/2021, e afirma que a Bahia a partir dele passou a prever a incidência do ICMS-DIFAL sobre duas bases de cálculo, vale dizer, (i) o valor da operação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado (alínea "a"); e (ii) o valor da operação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado (alínea "b").

Comparou o cálculo da planilha fiscal com os critérios legais do dispositivo atrás citado e concluiu que para determinadas operações autuadas o valor cobrado a título de DIFAL diverge do disposto pela própria legislação baiana.

Ilustra seu argumento tomando como exemplo a NF-e nº 200.752, transferência de material para uso e consumo de Teresina (PI) para a impugnante, em Camaçari (BA), em outubro de 2021, imagem abaixo:

NF-e		IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE			
Nº: 000.200.752 Série 000		VIA VAREJO S/A RUA LUCÍDIO FREITAS, 544 MATINHA - 64003-120 TERESINA - PI Fone/Fax:		Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA Nº. 000.200.752 Série 000 Folha 1/1		CHAVE DE ACESSO 2221 1033 0412 6016 1842 5500 0000 2007 5211 2135 3048 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora	
NATUREZA DA OPERAÇÃO		TRANSF.MAT.CONSUMO		PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO			
INSCRIÇÃO ESTADUAL 195637895		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. CNPJ/		322210016518298 - 04/10/2021 13:56:52		33.041.260/1618-42	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL VIA VAREJO S.A		CNPJ / CPF		33.041.260/1394-05		DATA DA EMISSÃO 04/10/2021	
ENDERECO RODOVIA BA 535 S-N, 0 - KM 11 5		BAIRRO / DISTRITO P.PETROQUIMICO		42800-331		DATA DA SAÍDA/ENTRADA 04/10/2021	
MUNICÍPIO CAMACARI		UF FONE / FAX BA 00000000000		INSCRIÇÃO ESTADUAL 105978389		HORA DA SAÍDA/ENTRADA 13:53:04	
CÁLCULO DO IMPPOSTO BASE DE CALC. DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		BASE DE CALC. ICMS S.T. 0,00		VALOR DO ICMS SUBST. 0,00	
VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00		V. IMP. IMPORTAÇÃO 0,00	
VALOR TOTAL IPF 0,00		OUTRAS DESPESAS 0,00		VALOR TOTAL IPF 0,00		V. ICMS UF REMET. 0,00	
VALOR ICMS 0,00		VALOR TOTAL DESCONTOS 0,00		V. ICMS UF DEST. 0,00		VALOR DO FCP 0,00	
VALOR TOTAL IPF 0,00		VALOR TOTAL DESCONTOS 0,00		V. TOT. TRIB. 0,00		VALOR DO PIS 0,00	
VALOR DA COFINS 0,00		VALOR DA COFINS 0,00		VALOR DA COFINS 0,00		V. TOTAL DA NOTA 700,00	
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS							
NOME / RAZÃO SOCIAL		FRETE POR CONTA (0) Emissor		CÓDIGO ANTT		PLACA DO VEÍCULO	
ENDERECO				UF		CNPJ / CPF	
QUANTIDADE		ESPECIE		MARCA		NUMERAÇÃO	
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS		DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO		NCM/SI		O/CST	
CÓDIGO PRODUTO		DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO		CFOP		UN	
002-001885960		DIVISORIA VD LAM INC 1202X2110X52MM		70071900		040 6557	
UN		QUANT		VALOR UNIT		VALOR TOTAL	
14.0000		50.0000		700,00		0,00	
B/CALC ICMS		VALOR ICMS		VALOR IPT		ALIQ. ICMS	
0,00		0,00		0,00		0,00	
ALIQ. IPT		VALOR IPT		VALOR ICMS		ALIQ. ICMS	
0,00		0,00		0,00		0,00	

Com relação a esta NF-e, o fisco considerou a base de cálculo do ICMS-DIFAL no montante de R\$ 751,22, tendo totalizado um valor a pagar de R\$ 135,22, conforme planilha *Difal_Lista NFe_ 2021*, linha 13.741, a saber:

NumDoc	DescriItem	VlItem	VlBcIcms	CargaTrib	AliqEntr	AliqInterna	AliqBaseCfo	VlBcIcmsAud	VlIcmsAud	VlBcExpl	BaseDifal	CargaI	Difal
200752	DIVISORIA VD LAM INC 1202X2110X52MM	700	700	12	12	18	12	700	84	616	751,22	18	135,22

Todavia, fazendo-se o cálculo do ICMS-DIFAL tomando por base o art. 17 retro mencionado, o cálculo seria o seguinte:

$$R\$ 700,00 \times 12\% \text{ (alíquota interestadual)} = R\$ 84,00$$

$$R\$ 700,00 - R\$ 84,00 = R\$ 616,00 \text{ (base de cálculo 1)}$$

$$R\$ 616,00 \text{ (b/c 1) } / (1 - 18\% \text{ (alíquota interna)}) = R\$ 751,22 \text{ (b/c 2)}$$

$$R\$ 751,22 \text{ (b/c 2) } \times 18\% \text{ (alíquota interna)} = R\$ 135,22$$

$$R\$ 135,22 - R\$ 84,00 = R\$ 51,22 \text{ (DIFAL)}$$

Logo, o total de ICMS-DIFAL a ser cobrado da Impugnante, com relação à NF-e nº 200.752 seria de R\$ 51,22, e não de R\$ 135,22. Para que se chegue ao valor do ICMS-DIFAL supostamente devido nos moldes da lei baiana, faz-se necessário subtrair de tal valor o ICMS interestadual, qual seja, R\$ 84,00.

Tal defeito expõe a precariedade do procedimento adotado pelo fisco, de forma que a metodologia empregada no presente caso não teve por objetivo a busca da verdade material. Traz doutrina de Alberto Xavier e acusa violação ao art. 142 do CTN, suscitando nulidade da exigência por vício material, nos termos do art. 18 do RPAF-BA.

No mérito, o contribuinte apresenta os tópicos abaixo:

I- Insubsistência da Base de Cálculo Dupla do DIFAL (Imposto sobre Imposto) e Impossibilidade de Aplicação Retroativa das Disposições da Lei (BA) nº 14.415/2021.

Neste particular, com base em posição do STF adotada no Tema 201 e trechos do voto do Min. Fachin, assegura que a Lei 14.415/2021 criou nítido tratamento discriminatório entre origem e destino, na medida em que prevê uma base de cálculo majorada (e presumida) no destino, que não corresponde ao valor real da operação.

Assim, conforme os ditames do artigo 155, inciso II, da CF/88, dos princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, e no entendimento do E. STF retro citado, proferido em sede de Repercussão Geral, o ICMS-DIFAL não poderia ser calculado com base em grandeza superior ao valor real da operação, isto é, aquele constante na nota fiscal de venda da mercadoria – frise-se, exatamente como foi feito pela impugnante.

Acentua que a forma de cálculo do ICMS-DIFAL está expressamente prevista no artigo 155 da CF/88, de modo que a legislação infraconstitucional não poderia dispor de outra forma. Segundo tal dispositivo, “*caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*”. A CF/88 deixou claro que o DIFAL deve ser calculado tão somente a partir da diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Não há liberdade para o legislador estadual estabelecer bases de cálculo distintas, inclusive porque isso desrespeitaria o princípio da vedação à discriminação em razão da procedência ou destino, disposto no artigo 152 da CF/88.

Consigna ainda que, mesmo dizendo-se que as alterações trazidas pela Lei (BA) nº 14.415/2021, se tornaram legais a partir da edição da LC 190/2022 (que passou a prever a apuração e recolhimento do ICMS-DIFAL sobre a base dupla), a disposição da lei baiana não deixa de contrariar o texto da CF/88.

Ademais, na remota hipótese que se venha a entender pela legalidade na cobrança do ICMS-DIFAL, considerando a base de cálculo disposta no artigo 17, inciso XI da Lei 7.014/96, não prosperaria a autuação porque o entendimento do fisco fez retroagir os efeitos da alteração promovida pela Lei 14.415/2021, com vigência a partir de 30.12.2021, efeitos protraídos para 30.3.2022, em face da anterioridade e noventena, violando-se os art. 105, 106 e 144 do CTN.

II- Não-Incidência do ICMS-DIFAL nas Operações de Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos de uma Mesma Pessoa Jurídica Titular – Aplicação do Tema STF nº 1.099 (Repercussão Geral) e Súmula STJ nº 166.

Neste particular, pontua que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não se configuram como operação de efetiva circulação de mercadoria – eis que não há ato de mercancia e tampouco transferência de titularidade da mercadoria – não se sujeitando, portanto, à tributação do ICMS.

Desenvolve neste trilho toda uma linha de sustentação, desde a CF/88, passando pela doutrina de Carraza, Súm 166 do STJ, precedentes de TJs e decisão na esteira do RESP nº 1.125.133/SP, Tema 1099 apreciado pelo STF, fixador da seguinte tese:

“*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia*”.

Logo, não havendo que se falar em ato de mercancia a ensejar a cobrança do ICMS, igualmente não há que se falar em ato de mercancia a ensejar o recolhimento do diferencial de alíquotas do imposto em operação interestadual.

Se o pressuposto do recolhimento do ICMS é a circulação da mercadoria, na forma disposta pela jurisprudência como acima disposto, não tendo havido circulação apta a ensejar o recolhimento

do ICMS, não há que se falar em pagamento da diferença entre as alíquotas da UF de origem e de destino da mercadoria.

Adita que o processo administrativo tributário se consubstancia em mecanismo de revisão e controle de legalidade dos atos administrativos e, sendo assim, está estritamente vinculado às normas gerais e princípios que regem a atuação da administração pública e o processo administrativo tributário, na linha do art. 24 da LINDB. Assim, revela-se imperioso que a revisão de atos da administração tributária leve em consideração a jurisprudência consolidada tanto no E. STJ (Súmula nº 166 e RESP nº 1.125.133/SP) quanto no E. STF (Tema 1.099), anteriores à lavratura do AI ora impugnado.

Tal entendimento se coaduna com os princípios da economia processual e da preservação do interesse público, considerando a pacificação da matéria pelo Judiciário (Tribunais Superiores), além de estar de acordo com a sistemática de valorização dos precedentes proferidos em sede de resolução de demandas repetitivas, implementada a partir da edição da Lei nº 13.105/2015 (“CPC/15”), em que se explicita a necessidade de uniformização, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência (artigo 926), da necessidade de respeito à jurisprudência consolidada (artigo 927 e artigo 489, § 1º, V e VI, artigo 985, I e II, artigo 1.039, por exemplo), e à atribuição de força vinculante ao precedente proferido em sede de recurso repetitivo (artigo 985).

Pede, ao final, realização de diligência.

Contribuinte junta mídia digital.

Em suas informações, as auditoras fiscais sustentam a exatidão da estrutura formal do auto de infração, asseguram que a base de cálculo da DIFAL está quantificada corretamente, afirmam que para a NF 200.752 o crédito não foi concedido porque não constava no documento fiscal, transcrevem em seu favor trechos do Ac. JJF 0148-01/22 e pontuam que, quanto à multa, seguiram os ditames da lei.

Processo distribuído para esta relatoria.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo mais necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência e/ou perícia.

É o relatório.

VOTO

Há uma preliminar ventilada pela impugnante: a nulidade da cobrança, em virtude de erros identificados na metodologia de cálculo do valor da DIFAL, discrepando do próprio critério fixado na norma, conforme se vê da NF 200.752.

Importa dizer que, de fato, como o próprio fisco admite, para este documento fiscal, o crédito da operação própria não foi deduzido porque não havia destaque do imposto no citado documento fiscal. Todavia, este é um exemplo isolado que não desautoriza o lançamento de ofício. O restante do cálculo seguiu os parâmetros da Lei 14.415/21.

Sendo assim, não é de se falar em nulidade, posto que as planilhas fiscais destrincham bem o modo pelo qual o fisco entendeu ser o diferencial computado.

Preliminar refutada.

Por outro lado, a questão do abatimento do crédito da operação própria no caso da nota fiscal referida será enfrentada, mais adiante, quando da análise do mérito.

Dito isto, declare-se que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados

do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários - SLCT.

Obedecidos os princípios processuais administrativos tributários.

Não há assinalações de intempestividade por parte do órgão de preparo fazendário.

Indefiro os pedidos explícitos ou implícitos de diligência e/ou perícia adicionais porque já presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

Aspectos de mérito.

Inicialmente, argументe-se que a defendantе tem razão quanto ao caso da NF 200.752. Ainda que inexista destaque do ICMS no documento, o Estado de destino não pode apropriar-se deste valor para fins de cômputo do diferencial de alíquota. Esta parcela do imposto pertence ao estado de origem e se por algum motivo não foi destacado, a reclamação não é de titularidade de quem é beneficiário da DIFAL. **Isto posto, retire-se logo R\$ 84,00 da autuação, mês de outubro de 2021.**

Também vale consignar que o PAF em apreço envolve DIFAL supostamente devida em face de operações praticadas entre contribuintes de direito de ICMS, nada tendo a ver com a discussão do Tema 1093, do STF.

O **primeiro** ponto defensivo é de não ser possível adotar-se base de cálculo dupla em operação que enseje o pagamento da DIFAL.

Não se pode esquecer que o instituto da diferença de alíquota surgiu em 1988 com o propósito de repartir receita entre os Estados de origem e destino nas operações interestaduais com mercadorias destinados a uso, consumo ou ativo fixo. Como se fosse uma operação interna, quer dizer, com mesma carga tributária total.

Por seu turno, o legislador constitucional foi claro ao admitir que o imposto estadual integre a sua base de cálculo, importações também incluídas. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Neste diapasão, adveio a chamada “Lei Kandir”, na qual se encontra a disciplina geral acerca do ICMS, inclusive no tocante às bases imponíveis. Como não poderia deixar de ser, sob pena de afrontar regramento constitucional, está dito designadamente no art. 13, § 1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpora a sua própria base imponível.

Já pela técnica redacional da LC 87/96, **todos** os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de inserção está disposta num **parágrafo**, relacionada com **todos os incisos** apresentados para as bases de cálculo em **cada tipo de incidência**, o que significa dizer que para todas elas – **definitivamente todas** – o montante do imposto deve integrar a sua base. Veja-se a dicção legal:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (negritos da transcrição).

Oportuno neste instante reverberar as lições de Célio Lopes Kalume (In ICMS Didático, 3^a ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo atrás transcrito – o que manda incluir o montante do próprio imposto na sua própria base de cálculo, se aplica ou não a todas as hipóteses elencadas nos incisos I a IX, também retro transcritos:

“Restaria, de forma residual, o questionamento pertinente à aplicação da determinação de tal inclusão a todas as hipóteses elencadas no primitivo texto do art. 13 da Lei Complementar 87/1996. Sob o ponto de vista da técnica legislativa, a resposta deve ser necessariamente que sim. É que o parágrafo que introduz o mandamento segue-se aos incisos que tratam exatamente das diversas bases de cálculo do ICMS. Não há qualquer fundamento, quanto a esse aspecto, que justifique a aplicação do dispositivo a apenas um ou outro inciso, com exclusão dos demais, pois nenhuma ressalva é feita no texto, o que redundaria na consequência de sua aplicação a todas as hipóteses do artigo...” (negritos da transcrição).

Cabe explanar que o art. 17, § 1º, I, da Lei 7.014/96, é quase uma repetição *ipsis litteris* da LC 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto.

Da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, vê-se que se considera 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.

É o que se extrai da anamnese dos arts. 4º, XV, 17, XI e § 1º, todos da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzidos:

À época da ocorrência dos fatos geradores, quanto a este assunto, estava assim a legislação da Bahia:

Momento da ocorrência do fato gerador:

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.

Base de Cálculo:

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.**

...
§ 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” (parêntesis e negritos da transcrição).

...
§ 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 (parêntesis e negritos da transcrição).

Não bastasse a disposição constitucional e de lei complementar não deixarem dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes minudenciado, o inciso XI do art. 17 atrás reproduzido é cristalino ao referenciar esta circunstância, nas partes destacadas em negrito.

Evidentemente, para se chegar ao valor devido da DIFAL, seria necessário que se inserisse a alíquota interna na base imponível, 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).

Tal metodologia, a nosso ver, reflete a lógica da diferença de alíquota criada pelo constituinte de 1988, posto competir ao Estado de destino receber valores iguais à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ao contrário de existir “base dupla” o cálculo da DIFAL não pode ser visto apartadamente da regra geral de inclusão do montante do ICMS em sua própria base de cálculo, na expressão completa da sua carga total interna.

Por conseguinte, as autuantes agiram com acerto, ao adotarem a metodologia atrás explicada. E, via de consequência, incabível prosperar a tese empresarial da “base dupla”.

Faça-se apenas uma pequena exceção à NF 200.572, fundamentos atrás referenciados.

O **segundo** ponto defensivo envolve a impossibilidade de retroação dos critérios de fixação da base imponível da DIFAL implantados pela Lei 14.415/21.

É que os fatos geradores afetados pela autuação são de fevereiro, março e setembro de 2020, abril e agosto a dezembro de 2021. Já a mencionada lei, considerando a data da sua publicação e a aplicação da anterioridade e noventena, só passou a surtir efeitos a partir de 30.3.2022. Logo, a autuação não pode prosperar porque resulta juridicamente impossível fazer aplicar os novos critérios de fixação da base para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente a março de 2022.

Num primeiro instante, o argumento empresarial induz o intérprete a pensar que houve retroação de novos critérios para fixação da base de cálculo da DIFAL. **Mas, na verdade, não foi isto que aconteceu.**

À época da ocorrência dos fatos geradores, quanto a este assunto, estava assim a legislação da Bahia, vale a pena repetir:

Momento da ocorrência do fato gerador:

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.

Base de Cálculo:

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.

...
§ 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.

Tal era a maneira de se calcular na época o valor do diferencial de alíquota a recolher. E tal assim procederam as autuantes na metodologia empregada em seus demonstrativos analíticos.

Não se trata aqui de usar uma base imponível presumida. O caso aqui é de empregar a técnica correta de tributação, com aplicação plena das normas relacionadas com a formação do valor tributável. É preciso não perder de vista que o diferencial de alíquota visou repartir receita entre o estado de origem e o de destino, com carga tributária total igual ao que existia antes, quando ainda não se fazia a repartição, ou seja, incidência do ICMS pela alíquota interna praticada pelo estado de origem, com arrecadação de todo o imposto em favor deste, nos casos de operações interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo.

Portanto, a representação estatal adotou a forma correta de se computar a DIFAL quando da ocorrência dos fatos alcançados pela autuação, acompanhando os preceitos do art. 144 do CTN.

O **terceiro** ponto defensivo sublinha inexistir incidência tributária do ICMS nas transferências, posto que o deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos da empresa não caracteriza ato de mercancia.

Este posicionamento foi reiterado pelo STF, na esteira da anamnese da ADC 49, cujo *decisum* foi o seguinte:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIADEDE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

A C Ó R D Ã O.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário de 9 a 16 de abril de 2021, sob a Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em julgar improcedente o pedido formulado na presente ação, declarando a constitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nos termos do voto do Relator.

Acontece que, analisando embargos declaratórios interpostos após a decisão comentada, aquela Corte resolveu prostrar os seus efeitos somente a partir de 01.01.2024, valendo-se do expediente processual da modulação, exceto para os processos administrativos e judiciais pendentes de julgamento.

Eis a decisão moduladora:

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE MATERIALIDADE DO ICMS. MANUTENÇÃO DO DIREITO DE CREDITAMENTO. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA AUTONOMIA DO ESTABELECIMENTO PARA FINS DE COBRANÇA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da constitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequivoca decisão do acórdão proferido.
2. O reconhecimento da constitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica **não corresponde a não incidência prevista no art. 155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte.**
3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art. 27, da Lei 9868/1999), justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o 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. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, **fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.**
4. Embargos declaratórios conhecidos e parcialmente providos para a declaração de constitucionalidade 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 do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular.

A C Ó R D Ã O.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão ordinária do Plenário, realizada sob a Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em julgar 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 de 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 constitucionalidade 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 do 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.

A linha temporal de corte para a modulação levou em conta o dia 04.5.2021, publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Pela modulação, apenas os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a referida data, cujo objeto de discussão fosse ocorrer incidência de ICMS ou não nas transferências, **haja vista o prévio questionamento. Afora isso, em nome da segurança jurídica**, a decretação da não incidência valeria a partir de 01.01.2024.

Para usar da linguagem forense: o reconhecimento da constitucionalidade dos dispositivos que previam tributação nas transferências teria eficácia protraída para o futuro.

A lavratura do auto de infração *sub examen* foi 31.3.2023, data posicionada entre 04.5.2021 e 31.12.2023.

Neste intervalo, como encarar as transferências? Seriam tributadas ou não tributadas? Sendo ainda tributadas até 31.12.2023, continuaria a cobrança da DIFAL? Poderia o Estado, dentro da modulação, lavrar novos autos de infração? Tais questões foram levadas ao estudo da d. PGE, cujo opinativo foi o seguinte:

Em reforço, os autos de infração **lavrados após dia 04/05/21**, mas pendentes de conclusão (**julgamento definitivo**) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de DIFAL decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser julgados **procedentes**, conforme modulação da ADC 49, uma vez **higidas, vigentes e eficazes** as normas de tributação sobre as transferências. Ou seja, devem ser aplicadas as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, inclusive sobre a DIFAL.

O que se vê, segundo entendimento da d. PGE, é que os autos de infração lavrados posteriormente à data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito proferida em sede da ADC 49, vale dizer, 04.5.2021, estariam escapes dos efeitos modulatórios fixados pelo STF.

Concordamos com o entendimento grassado pela Procuradoria.

Com base no art. 27 da Lei 9.868/99, abaixo transcreto, o uso do instrumento da modulação tem o fim de evitar instabilidades na segurança jurídica e preservar situações de extraordinário interesse social:

Art. 27. Ao declarar a constitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

No particular, ficou deliberado pela Suprema Corte não haver incidência do ICMS nas transferências de bens ou mercadorias, por não haver nelas operação mercantil. No intuito de evitar uma profusão de demandas discutindo a matéria, **inclusive em sede de repetição de indébito**, o STF, mesmo admitindo a não incidência, deslocou a declaração de constitucionalidade para produzir efeitos a partir de 01.01.2014, salvo os processos judiciais e administrativos pendentes de conclusão.

Foi assim que se posicionou o Min. Edson Fachin:

Por fim, quanto ao pedido da modulação dos efeitos temporais da decisão considero que presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei n.9.868/1999) que justifiquem eficácia pró-futuro da decisão preservando-se as operações praticadas e estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo, aqueles beneficiários de incentivos fiscais de ICMS no âmbito das operações interestaduais.

Ademais, **tem-se ainda que considerar**, conforme destacado pela própria unidade federativa embargante, o “**risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada**”, o que ensejaria um indesejável cenário de **macrolitigância fiscal**. A gravidade das consequências desse cenário evidencia excepcional interesse social de pacificação pelo Poder Judiciário das relações jurídicas tributárias, que ensejam a excepcional aplicação do instituto da modulação dos efeitos temporais da decisão para que os estados da federação empreendam esforços perante o Congresso Nacional e o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para melhor conformação do esquadro legal do ICMS.

Por conseguinte, os dispositivos da LC 87/96 considerados constitucionais pelo STF continuariam a ter eficácia jurídica até 31.12.2023. Logo, se as transferências permaneceriam tributáveis até a referida data, nada impediria que o sujeito ativo, dentro do prazo decadencial, constituísse novos créditos tributários envolvendo a mesma matéria. **Foi isto que aconteceu neste PAF.**

Peço licença para fazer uma rápida digressão final. A despeito da intransponível decisão do STF, prolatada do alto da sua soberania jurisdicional, a questão não foi examinada sob o viés do federalismo fiscal, à vista da sua repercussão política nos casos das transferências interestaduais. Admita-se um contribuinte praticar vendas interestaduais; nesta situação, haveria destaque do ICMS, com recolhimento em favor do estado de origem. Agora admitamos que este mesmo contribuinte se indisponha com o governante do estado de origem; nada o impede que, em face da não incidência nas transferências, seja aberto um estabelecimento no estado de destino e, em vez de vendas interestaduais, todo o seu movimento passe a ser transferido após o que, a partir do estado de destino, seja efetuada a venda. Resultado: com esta simples engenharia fiscal, o estado de origem não verá mais a arrecadação que outrora era efetivada. Deste prisma, em certa medida, a questão pode ficar sensível do ponto de vista da origem. Mas compreendemos perfeitamente as vicissitudes deste tributo estadual, envolvendo situações que podem traduzir circulação jurídica, com transmissão de propriedade da mercadoria, ou circulação física, tal como acontece nas transferências, simples movimentação do produto de uma *prateleira* para outra, para copiar a metáfora usada pela Suprema Corte.

De todo o modo, considera-se a irregularidade PARCIALMENTE PROCEDENTE, excluindo-se do lançamento de ofício R\$ 84,00, atinente a outubro de 2021.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279462.0010/23-5, lavrado contra **VIA S/A**, devendo a autuada ser intimada para pagar o imposto no valor total de **R\$ 286.950,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR