

A. I. Nº - 278904.0009/19-7
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.
AUTUANTES - CARLOS RAMOS DE MIRANDA FILHO e JAYME BORGES DOMINGUES FILHO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/01/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0277-04/24-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. 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 acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 200.536,40, mais multa de 60% com previsão no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação com repercussão no ICMS: *“Infração 01 – 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 sobre operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, efetuadas no exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo.”*

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fl. 23 a 36, onde, após considerações iniciais, arguiu cerceamento ao seu direito de defesa pela precariedade da motivação da acusação, ante o relato infracional posto e o critério de apuração do imposto exigido, citando que os autuantes apuraram o imposto reclamado aplicando a alíquota de 18%, enquanto que se a acusação efetivamente se fundasse na exigibilidade do imposto pela aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, não se poderia admitir jamais a aplicação de alíquota cheia como se fosse operações internas, ocorrendo completa incompatibilidade entre o relato da acusação e o critério quantitativo do imposto, razão pela qual suscitou o reconhecimento da nulidade da autuação.

No tópico seguinte, intitulado *“Da inexistência de pressuposto fático da acusação fiscal, diante do efetivo recolhimento de ICMS-DIFAL”*, aduziu que se deflui que a acusação referir-se-ia a *“deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais”*, entretanto não há que se falar de falta de pagamento de imposto, pois, conforme se constata através dos documentos ora juntados, recolheu regularmente o ICMS-Difal, e, se por alguma razão a acusação estar motivada em razão de recolhimento a menor do imposto, o que não consta de forma clara, deveria ter sido descrita de forma fundamentada a acusação, o que não ocorreu, consequentemente, não merece prosperar a acusação.

Prosseguindo, passou a alegar não incidência de ICMS-Difal nas transferências de bens entre titulares da mesma pessoa jurídica, no tocante as notas fiscais nº 339712, 899701, 37197, 40358, 262 e 957662, citando, para efeito de respaldar seu argumento, a decisão do E.STJ constante no REsp 1.125.133SP, Primeira SP, Primeira Seção, que proclamou em regime repetitivo que *“o*

deslocamento de bens ou mercadorias de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, ...”.

Nessa toada, sustentou que não se pode ignorar a orientação jurisprudencial da Augusta Corte, mormente por se tratar de entendimento vinculativo submetido ao regime dos repetitivos (art. 927, III, do CPC).

Em seguida passou a argumentar a correta apuração do ICMS-Difal que realizou, bem como a irretroatividade da Lei nº 13.816/2017. Neste sentido pontuou que a acusação fiscal está edificada na acusação de pagamento a menor sob a equivocada carga tributária a embutir (técnica conhecida com *“imposto por dentro”* ou *“gross up”*) na base de cálculo do ICMS para o período autuado, citando o art. 17 da Lei nº 7.014/96 determina que a carga tributária a ser embutida na base de cálculo do imposto deve corresponder ao *“montante do ICMS relativo à diferença de alíquota”*.

Acrescentou 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 art. 17 da Lei nº 7.014/96 somente foi introduzida pela Lei nº 13.816 de 21/12/2017, DOE de 22/12/2017, cuja eficácia não poderia retroagir para o período autuado (2017), em razão da irretroatividade do art. 105 do CTN c/c art. 150. III, “a” da CF/88, até mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos em 12/2017, dado ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Pontuou, ainda, que não se pode perder de vista que a alteração na legislação baiana teve como fundamento o Convênio ICMS 52/2017, que inovou ao prever duas formas de composição da base de cálculo do imposto, sendo que, esse sistema de apuração, conhecido como *“base dupla”*, teve sua constitucionalidade por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade sob nº 5.866 perante o Egrégio STF, que, em 27/12/2017, por sua então Presidente, houve por bem suspender a eficácia da Cláusula décima quarta e outras, conforme doc. 05 anexo.

Questionou, em seguida, a iliquidez e a incerteza do crédito tributário, passando a apontar os erros que considera existentes no levantamento fiscal.

Como primeira evidência citou a aplicação da alíquota de 18% sobre a base de cálculo, como se as operações fossem internas.

A título de segunda evidência disse que esta repousa sobre a discrepância entre o valor da base de cálculo do ICMS devido na unidade federativa de origem e o valor da base de cálculo do ICMS devido ao Estado da Bahia, citando que a margem de diferença supera em muito a questão do *“imposto por dentro”* pela alíquota interna, não sendo possível supor por que, em alguns casos, o valor BC Difal chega a representar o sêxtuplo do valor BC ICMS, apresentando exemplo, fl. 32.

Com isso diz ser forçoso reconhecer o erro na apuração fiscal que compromete totalmente a autuação, pois o ICMS Difal no montante de R\$ 551.609,76 não reflete verdadeiro valor de mercadoria que é R\$ 88.000,00, e, consequentemente, os autuantes não poderiam jamais alegar que o ICMS Difal devido corresponderia a R\$ 60.677,07 em relação ao exemplo demonstrado, citando, ainda, que apesar de ter apurado o imposto no valor total de R\$ 4.756,88, doc. 07, os autuantes não o considerou em sua apuração.

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.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal fls. 150 a 158, onde, após considerações preliminares, destacaram 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 que dispõe o art. 39 do RPAF/BA, conforme verificado no corpo do AI e demonstrativo de débito, trazidos entre as folhas 01 e 04 do PAF, enquanto que o Auto de Infração traz a reprodução fiel dos fatos verificados, consubstanciados pelas informações necessárias e suficientes à demonstração do fato arguido, através dos demonstrativos de débito e documentação anexados entre as folhas 09 e 12 do presente, fornecidos em sua íntegra à autuada por meio de cópias reprográficas e arquivos em mídia, conforme visto entre as folhas 14 e 17 do PAF.

Em relação ao mérito da autuação, no que diz respeito ao “Item III.1 – DA INCOMPATIBILIDADE ENTRE O RELATO INFRACIONAL E O CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO PRETENSO IMPOSTO – DO CERCEAMENTO DE DEFESA PELA PRECARIÉDADE DA MOTIVAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL”, sustentaram que não procedem as argumentações defensivas quanto a um suposto erro na apuração do ICMS devido a título de diferencial de alíquota por erro na aplicação da alíquota, conforme se depreende do exame do demonstrativo de cálculo, discriminando, item por item, os valores e notas fiscais pertinentes, trazido entre as folhas 11 e 12 do PAF, e em sua íntegra disponibilizado por meio de mídia, (CD anexo), apenso à fl. 14 do presente, afastando, desta forma, qualquer incompatibilidade entre o relato infracional e o critério de apuração do imposto devido, por suposta incerteza e insegurança acerca do trabalho fiscal, ou mesmo o alegado prejuízo ao exercício da ampla defesa e consequente vício passível de nulidade, previsto no art. 18, inc. IV, “a” do RPAF/99:

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

SAT/DAT METRO - IFEP COMERCIO

OS: 50124219 Período: 01-01-2017 a 31-12-2017

Estabelecimento DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA

CNPJ: 61.940.292/0055-20

Inscr.Estadual: 074.535.578

UF: BA

Demonstrativo: Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens

Data	NumDoc	CNPJ	UF	CFOP	Item	Código	Descrição	VBicms	IP	Frete	CargaTribOrg	CargaTribDest	VBicmsDifal	AlqEnt	AlqInt	VIDifal
Período:	2017/01															
09/01/2017	3338	61.085.858/0001-90	SP	6404	001	256741	CABO ADAPTADOR HDMI PI VGA	74,90	0,00	0,00	0,00	0,00	91,34	0,00	18,00	10,05
12/01/2017	9692	82.658.972/0001-32	SC	6116	001	3297.1815	CALCA COS TOTAL EM ELASTICO SEM BOLSOS	500,00	0,00	0,00	7,00	7,00	567,07	7,00	18,00	67,07
12/01/2017	9692	82.658.972/0001-32	SC	6116	002	6370.1815	CAMISETA MC GOLA V	217,80	0,00	0,00	7,00	7,00	247,02	7,00	18,00	29,22
12/01/2017	9692	82.658.972/0001-32	SC	6116	003	66212.1815	CAMISA POLO MASC MC RECORTE LATERAL GOLA RETILINEA	50,97	0,00	0,00	7,00	7,00	57,81	7,00	18,00	6,84
16/01/2017	16761	01.771.935/0010-25	ES	6102	001	L122162B	PN-JG926A - HP 1520-24G-POE+ (370W)	3.000,00	0,00	0,00	4,00	4,00	3.512,20	4,00	18,00	512,20
16/01/2017	662645	04.728.183/0001-17	SP	6102	001	174_04728183000117	SWITCH PER ACHOCOLATADO EM PO 200 GR SACHE	263,31	0,00	0,00	7,00	7,00	268,63	7,00	18,00	35,32

Por sua vez, no que concerne ao “Item III.2 – DA INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTO FÁTICO DA ACUSAÇÃO FISCAL DIANTE DO EFETIVO RECOLHIMENTO DE ICMS-DIFAL PELA IMPUGNANTE”, registraram que, diferentemente do que alega o autuado, restou comprovada a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas sobre aquisições interestaduais destinadas ao ativo ou consumo, no período aludido, mesmo considerados os lançamentos efetuados a débito a título de DIFAL em sua escrita fiscal, no valor total de R\$ 244.031,02, conforme demonstrativo resumo apenso à folha 10 do PAF.

Aduziram que, conforme visto nos já citados demonstrativos apensos às folhas 10 a 12 dos autos, os cálculos se basearam nas operações de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e/ou consumo, levando em consideração os valores apresentados nos documentos fiscais, aplicada a alíquota interna, considerados os respectivos créditos do ICMS relativos às operações interestaduais, bem como os valores lançados a título de diferencial de alíquota lançados pela Impugnante em sua escrituração fiscal – EFD 2017, nos termos do que dispõe o inc. XI do art. 17 da Lei 7.014/96.

Já em relação ao “Item III.3 – DA NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS A TÍTULO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NA TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA”, afirmaram que não procedem as afirmações do autuado de que não se sustentaria a acusação fiscal sobre as transferências de bens entre estabelecimentos da Impugnante realizados por meio das notas fiscais de números 339712, 899701, 37197, 40358, 262 e 957662, pois, do contrário, restariam infringidos o disposto no inc. XV, art. 4º da Lei 7.014/96 c/c a al. “a” do inc. III do § 4º do art. 305, este do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/12, com multa prevista no inc. II do art. 42, alínea “f” da citada Lei 7.014/96.

Ao adentrarem a análise “Item III.4 – DA CORRETA APURAÇÃO DO ICMS-DIFAL REALIZADA PELA IMPUGNANTE – DA IRRETROATIVIDADE DA LEI 13.816/2017”, registraram que são incabíveis as alegações do autuado quanto à aplicação da fórmula de cálculo do ICMS DIFAL advento da Lei 13.816 de 21/12/2017 (DOE 22/12/2017) cuja vigência só se deu a partir de 22/12/2017, ou seja, posterior à ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação.

No que concerne ao “Item III.5 – DA LIQUIDEZ E DA INCERTEZA DO SUPOSTO CRÉDITO TRIBUTÁRIO”, pontuaram que o autuado se refere a um primeiro ponto, no caso um suposto erro na apuração do imposto por meio da aplicação de alíquota interna, já tratado em meio às considerações relativas ao Item III.1, conforme pode ser visto acima.

Por outro lado, consideraram que assiste razão ao autuado no que concerne parcialmente ao segundo e terceiro pontos do Item III.5, no tocante ao valor da base de cálculo considerada em relação ao item 2 da NFE de número 232, cujo valor correto seria R\$ 107.316,06, bem como em relação à falta de compensação escritural relativa à competência outubro/17, esta última no valor de R\$ 48.756,88, conforme demonstrativos:

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA
SAT/DAT METRO - IFEP COMERCIO

OS: 50124219 Período: 01-01-2017 a 31-12-2017

Estabelecimento DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA

CNPJ 61.940.292/0055-20 Inscr.Estadual 074.535.578 U BA

Demonstrativo Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens

Data	NumDo	CNPJ	UF	CFO Item	Código	Descrição	VitBolsa	IPi	Prete	CargaTribOn	CargaTribDes	VitBolsaDifal	Alignt	Alignt	Alignt	VitDifal
11/09/201	759914	04.728.183/0001-17	SP	6102 027	8123	SABONETE 90 GR	130,95	0,00	0,00	7,00	7,00	148,55	7,00	18,00	7,00	17,57
11/09/201	759914	04.728.183/0001-17	SP	6102 028	42	SARDINHA EM OLEO 130 GR	234,82	0,00	0,00	7,00	7,00	266,32	7,00	18,00	7,00	31,50
14/09/201	28803	01.277.295/0001-44	SC	6101 001	VE01894	Apar. télexpro sim. tel ofto offrad prot p/intercon redea	5.671,19	0,00	0,00	7,00	7,00	6.431,96	7,00	18,00	7,00	760,77
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 001	10921640	BATERIA 12V 403 ALCALINA CIG UNO ELGIN	21,45	0,00	0,00	4,00	4,00	25,12	4,00	18,00	4,00	3,66
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 002	9003983	BORRACHA PLASTICA RADEX.	0,73	0,00	0,00	7,00	7,00	0,83	7,00	18,00	7,00	0,10
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 004	10676023	CD-R 700MB 80MIN 52X ENV MAXPRINT	20,80	0,00	0,00	4,00	4,00	24,35	4,00	18,00	4,00	3,55
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 005	9109471	COLA BASTAO 40G PRITT HENKEL	6,10	0,00	0,00	7,00	7,00	9,19	7,00	18,00	7,00	1,09
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 006	9087257	ELASTICO LATEX N.18 PCT/1KG	28,65	0,00	0,00	7,00	7,00	32,53	7,00	18,00	7,00	3,85
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 008	9041974	EXTRATOR GRAMPO ESPATULA ZINCADO CA-111	1,28	0,00	0,00	7,00	7,00	1,45	7,00	18,00	7,00	0,17
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 009	9095608	FITA ADESIVA 48X50 TR PP FITREL	12,40	0,00	0,00	7,00	7,00	14,06	7,00	18,00	7,00	1,66
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 010	10271716	GRAMPEADOR METAL 25FLD 12CM C-10 CIG	72,60	0,00	0,00	4,00	4,00	85,00	4,00	18,00	4,00	12,40
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 011	10757902	GRAMPO 26/6 GALVANIZADO 5000UN BACCHI	84,00	0,00	0,00	7,00	7,00	95,27	7,00	18,00	7,00	11,27
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 012	9191589	MOLHA DEDO 12 GR PASTA AGUA MAGIC RADEX	29,75	0,00	0,00	7,00	7,00	33,75	7,00	18,00	7,00	3,99
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 013	11019735	MOUSE USB PR CLASSIC BOX MO180	18,86	0,00	0,00	4,00	4,00	22,08	4,00	18,00	4,00	3,22
16/09/201	2930111	54.651.716/0011-50	SP	6102 021	10676201	TESOURA USO GERAL SPOL 21 CM SCOTCH	17,40	0,00	0,00	7,00	7,00	19,73	7,00	18,00	7,00	2,33
18/09/201	227	22.115.834/0001-85	RJ	6102 001	6766	LONGARINA 2300MM SUPORTA CARGA DE 1000 KG POR PALLET-LARANJA	72.800,00	0,00	0,00	0,00	0,00	86.780,49	0,00	18,00	7,00	9.765,85
18/09/201	231	22.115.834/0001-85	RJ	6102 001	3331	LONGARINA PARA PICKING 2300MM 400 KG POR PALLET-LARANJA	55.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	67.073,17	0,00	18,00	7,00	7.375,05
18/09/201	232	22.115.834/0001-85	RJ	6102 001	8898	ESTRUTURA TRANSPORTADORA EM ROULETES LIVRES MECANICA	84.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	107.317,06	0,00	18,00	7,00	11.804,88

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

SAT/DAT METRO - IFEP COMERCIO

OS: 50124219 Período: 01-01-2017 a 31-12-2017

Estabelecimento DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA

CNPJ: 61.940.292/0055-20 Inscr.Estadual 074.535.578 UF BA

Demonstrativo Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo/Material de consumo - Resúmo do débito

Ano	Mes	VitDevidoAud	VitLancEmp	VitAjustEmpr	VitIcmsDevido
2017	1	2.553,41	2.137,68	0,00	415,73
2017	2	2.002,24	1.683,19	0,00	319,05
2017	3	1.965,48	1.648,58	0,00	316,90
2017	4	1.805,67	1.519,54	0,00	286,13
2017	5	2.204,27	1.847,73	0,00	356,54
2017	6	2.041,76	1.713,43	0,00	328,33
2017	7	2.117,84	1.769,89	0,00	347,95
2017	8	70.119,83	57.444,75	0,00	12.675,08
2017	9	122.408,48	105.317,57	0,00	17.090,91
2017	10	68.724,54	48.756,88	0,00	19.967,66
2017	11	79.760,10	50.640,02	0,00	29.120,08
2017	12	23.366,69	18.308,64	0,00	5.058,05
Total		379.070,31	292.787,90	0,00	86.282,41

No que se relaciona ao “Item III.6 – DA INDEVIDA CAPITULAÇÃO NORMATIVA DA MULTA” registraram não se tratar de hipótese de imposto lançado e não recolhido, mas sim apurado e lançado de ofício, cabendo, portanto, a aplicação da alínea “f” do inc. II do art. 42 da Lei 7.014/96:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”

Por fim, quanto ao questionamento constante no “Item III.7 – DA INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO”, evocando para tanto o disposto no inc. III do art. 146 da CF/88, § 1º do art. 113, art. 119 e art. 161, todos do Código Tributário Nacional – CTN, asseveraram que não lhes compete discussão de matéria tributária a nível constitucional, tendo sido o ICMS devido e acréscimos legais previstos na legislação realizados por dever de ofício.

Concluíram pugnando pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$ 86.282,41, de acordo com o demonstrativo constante à fl. 158.

O autuado foi intimado para se manifestar acerca da Informação Fiscal, fls. 163 e 164, tendo se pronunciado conforme fls. 167 a 174 e, de forma repetida, às fls. 175 a 182, contestando os posicionamentos dos autuantes, consignando que não apenas a motivação fiscal é precária, como também a própria apuração do imposto, isto porque, embora os autuantes aleguem que tenham utilizado como base de cálculo o próprio valor constante nas notas fiscais, restou comprovado que os valores lançados originalmente são equivocados, destacando exemplos, inclusive em relação a NF. 232.

Citou que embora os autuantes aleguem que utilizou método de apuração emanada da DITRI, que determina embutir na base de cálculo a alíquota cheia de 18%, a técnica conhecida como “imposto por dentro” pressupõe negócio jurídico, sendo incabível embutir na base de cálculo do ICMS-Difal o ônus do encargo financeiro para operação que apenas transferiu mercadoria de estabelecimento do mesmo titular, reportando-se a jurisprudência do STJ (Resp 1.116.972/PB) para efeito de respaldar seu argumento, além de Recurso Extraordinário com gravo – ARE 1255885 com repercussão geral conhecida como Tema 1099, além de outros julgamentos, no mesmo sentido, todos do E. Supremo Tribunal Federal – STF.

Voltou a se referir ao argumento relacionado aos princípios da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal e conclui ratificando todos os argumentos já apresentados na impugnação inicial, pugnando, assim, pelo cancelamento integral do auto de infração.

Os autuantes se pronunciaram conforme fl. 192, aduzindo que não foram aduzidos fatos novos pelo autuado em sua manifestação, ratificam seus posicionamentos anteriores com indicação do imposto devido na ordem de R\$ 86.282,41.

Em 30 de agosto de 2022, o presente PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS solicitando emissão de Parecer Jurídico, fl. 197, na forma abaixo:

“O Auto de Infração em tela exige o valor de R\$ 200.536,40 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 impositivo 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 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 imponible é imprescindível a circulação 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, também, 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 irretroatividade, até mesmo em relação aos fatos geradores ocorridos em 12/2017, com vencimento em 09/01/2018, dado ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Acrescentou, ainda, 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 Clausula 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 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela remessa destes autos a I.PGE/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 PGE2022176525-0, atendeu ao quanto acima solicitado, com emissão do Parecer Jurídico de fls. 199 a 201, da lavra do I. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, 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 4ª 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.

O estado do Rio Grande do Norte interpôs Ação Direta de inconstitucionalidade (**ADC 49**) com o escopo de buscar a declaração de constitucionalidade do dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 sobre transferências, autorizando a imposição do ICMS nestas transferências. Em julgamento da ação o STF, manteve o entendimento pela inconstitucionalidade do dispositivo, confirmando o decisum já exarado no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885.

Em outubro de 2021, o Estado do Rio Grande do Norte provocou novamente o STF, para que fosse definido os efeitos práticos do julgamento da inconstitucionalidade, em especial a modulação, além das seguintes questões: a) a necessidade do estorno dos créditos, em razão do princípio da não cumulatividade aplicável do ICMS, bem como; b) a impossibilidade de transferência destes créditos acumulados ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.

O julgamento, todavia, saiu da pauta do tribunal e ainda aguarda decisão final, pendente ainda a modulação de efeitos da decisão, conforme tela abaixo:

Processo nº 0009727-98.2017.1.00.0000

(...)

Destarte, imperioso que a decisão sobre o tema, aguarde uma definição final sob a modulação pretendida.

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”.

Em 31 de julho de 2023, mais uma vez o presente PAF foi convertido em diligência no sentido de que os autuantes, “tomando por base o demonstrativo do débito no valor de R\$ 86.282,41, fl. 158, incluía na coluna ‘observação’ os valores mensais reclamados a título de Difal referente às operações com transferências de bens realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica”, o que foi atendido conforme fls. 206 a 209.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal substabelecido do autuado, Dr. Pedro Victor Pinho Bottino, OAB/SP nº 202.748, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob exame foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 200.536,40, mais multa de 60% com previsão no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação com repercussão no ICMS: “**Infração 01 – 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 sobre operações de aquisição de mercadorias tributadas oriundas de outras unidades da federação, destinadas ao ativo fixo ou consumo próprio, efetuadas no exercício de 2017, conforme demonstrativos em anexo”.

Em sua impugnação o autuado suscitou preliminares objetivando a declaração de nulidade do lançamento, as quais passo a enfrentar.

A título de primeira preliminar, foi arguido cerceamento ao direito de defesa pela precariedade da motivação da acusação, ante ao relato infracional e o critério de apuração do imposto exigido, citando que os autuantes apuraram o imposto reclamado aplicando a alíquota de 18%, enquanto que se a acusação efetivamente se fundasse na exigibilidade do imposto pela aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, não se poderia admitir jamais a aplicação de alíquota cheia como se fosse operações internas, ocorrendo completa incompatibilidade entre o relato da acusação e o critério quantitativo do imposto, razão pela qual suscitou o reconhecimento da nulidade da autuação.

Em primeiro lugar vejo que não houve o alegado cerceamento do direito de defesa do autuado, que a exerceu em sua plenitude, em duas oportunidades. Ademais, a infração está posta com clareza, demonstrada de forma analítica e com motivação explícita, possibilitando, ao autuado, amplas possibilidades para exercer a defesa, tendo sido observadas, sobretudo, as normas estabelecidas pelo Art. 142 do Código Tributário Nacional e Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

Quanto ao critério de apuração do imposto exigido vejo que os cálculos encetados pelos autuantes atendem ao quanto previsto pela Lei nº 7.014/96 e, deste modo, devem ser mantidos, pois obedecem a 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”.

Desta maneira, a exigência fiscal está ancorada e demonstrada na forma legal acima posta, inexistindo incompatibilidade entre o relato da acusação e sua apuração, e, por igual, não vislumbro incerteza ou insegurança no levantamento fiscal.

No que toca ao segundo argumento de inexistência de pressuposto fático da acusação diante do efetivo recolhimento do ICMS-Difal, também não se confirma na medida em que os cálculos se encontram devidamente demonstrados, considerando todos os valores efetivamente recolhidos pelo autuado, enquanto que a exigência recaiu sobre os valores não pagos ou pagos a menos, quando calculados de forma incorreta.

Quanto ao cálculo realizado aplicando a alíquota de 18%, em verdade foi considerada a alíquota interna vigente e deduzido o imposto destacado nas notas fiscais atinentes as alíquotas interestaduais, portanto, nada a corrigir a este respeito.

Desta maneira considerado superados todos os argumentos trazidos pelo autuado relacionados as preliminares de nulidade.

Naquilo que se relaciona ao argumento de não incidência de ICMS a título de diferença entre alíquotas nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, esta é uma questão que já foi enfrentada por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal em processos semelhantes, cujo posicionamento está respaldado em Parecer Jurídico da lavra da Procuradoria Geral do Estado – PGE/PROFIS, transcrito no relatório que antecede este voto.

Desta maneira, vejo que o Parecer aqui referido fora emitido antes do julgamento final levado a efeito pelo STF, porém, não obstante já nos pronunciámos em julgamento anterior, com base também em Parecer Jurídico acerca desta mesma matéria, quando, naquela oportunidade, assim se posicionou em relação aos questionamentos abaixo reproduzidos:

- 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;
- 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;
- 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.

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, conforme já assinalado acima, 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 porque 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 ao argumento de iliquidez e de incerteza do crédito tributário reclamado, de fato ocorreu equívoco por parte dos autuantes na indicação dos valores de algumas operações envolvidas na autuação, sobretudo em relação a nota fiscal nº 232, cujo valor correto seria R\$ 107.316,06, bem como em relação à falta de compensação escritural relativa à competência outubro/17, esta última no valor de R\$ 48.756,88, observo que tais equívocos, perfeitamente sanáveis, foram retificados pelos autuantes, com cientificação ao autuado, o que resultou em redução do débito original do montante de R\$ 200.536,40 para R\$ 86.282,41, o que não significa incerteza na exigência do crédito tributário, mas, somente, correção de equívoco na exigência tributária, já que os documentos fiscais permaneceram os mesmos.

Quanto a alegada indevida capitulação da multa aplicada, no percentual de 60%, vejo que ela atende ao quanto previsto na Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso II, alínea “f” e está adequada a infração imputada, razão pela qual a mantenho inalterada.

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, calculados no momento do pagamento do débito exigido.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 86.282,41, conforme demonstrativo à fl. 158.

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 **278904.0009/19-7**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 86.282,41**, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso 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, 03 de dezembro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA