

A. I. Nº - 278003.0002/21-8
AUTUADO - OI MÓVEL S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
AUTUANTE - ROQUELINA DE JESUS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2021

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0213-04/21-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo, o que restou configurado através do presente lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, foi expedido 29/03/2021, para reclamar crédito tributário no valor de R\$139.082,92, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte acusação:

Infração 01 – 006.002.001 – *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro/2018”.*

Consta, também, que o autuado não escriturou notas fiscais de aquisições de bens destinados ao consumo próprio, as quais foram extraídas do Portal de Notas Fiscais Eletrônicas, a saber:

- a) Adquiridas em outras Unidades da Federação – Infração demonstrada no *01_AnexoDifal*;
- b) Entradas para demonstração, oriundas de outras Unidades da Federação, sem o devido retorno. Infração demonstrada no *Anexo 01A_Difal_Entr_Demonst.*

Foram considerados a título de enquadramento legal o art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 14 a 26, onde após se referir a tempestividade da peça defensiva, descrever os fatos e transcrever os dispositivos legais citados no lançamento, passou a arguir a não incidência do ICMS-DIFAL sobre as operações objeto da autuação.

A este respeito pontuou que o ICMS incide sobre operações relativas a circulação de mercadorias e serviços, envolvendo negócio jurídico mercantil ou quaisquer espécies de circulação, como simples remessas. A este respeito citou o Art. 155, II, da Constituição Federal – CF, para destacar ser imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, citando doutrina a este respeito.

Pontuou que a hipótese de incidência prescinde da transferência de titularidade na forma de operação física, ainda que ficta, como no caso de venda para entrega futura, e econômica de mercadorias, sendo que esta não é a hipótese destes autos, tendo em vista que as notas fiscais objeto da presente autuação não se tratam, nenhuma delas, de atos de mercancia, mas, tão somente: *i*) remessa de brindes; *ii*) remessas de materiais promocionais; *iii*) retorno por conta e ordem de terceiros; *iv*) remessa e retorno de simples demonstração; *v*) remessa para posterior prestação de serviço e *vi*) simples remessa, ou seja, as operações aqui discutidas configuram mero deslocamentos de mercadoria, mas não de sua titularidade propriamente dita.

Para consubstanciar seu argumento citou e transcreveu jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, para concluir que resta evidenciado que as mercadorias objeto das Notas Fiscais integrantes da autuação escapam da essência do ICMS, nos termos da legislação e jurisprudência pátria, de modo que o presente Auto de Infração deverá ser julgado integralmente nulo.

No tópico seguinte da peça defensiva passou a arguir inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL, ponderando que a Constituição Federal, no tocante às operações interestaduais que destinem mercadorias a contribuintes do ICMS, outorgou competência tributária, mesmo antes das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/15, para que estas operações sejam tributadas pelo ICMS da seguinte maneira: **a)** o valor correspondente à alíquota interestadual será recolhido ao Estado de origem e **b)** caberá ao estado de destino à diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada.

A partir daí passou a tecer argumentos jurídicos com o intuito de respaldar sua irresignação, para adiante asseverar que não há dúvidas que a exigência da DIFAL pelo Estado da Bahia, no caso concreto, é inconstitucional, pelo simples motivo de que a Lei Complementar nº 87/96 optou por **i)** não definir a entrada de mercadoria proveniente de outro Estado como fato gerador do tributo, tampouco **ii)** estabelecer a alíquota e a base de cálculo aplicável nesta operação, de modo que os dispositivos da Lei estadual nº 7.014/96, e seus reflexos no RICMS/BA, não possuem amparo na Lei Complementar, o que por sua vez gera a completa impossibilidade de imposição da exação imposta.

Após citar decisão originária do Supremo Tribunal Federal para respaldar seu argumento e decisão oriunda do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, concluiu requerendo a improcedência do presente Auto de Infração.

A autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 146 a 148, resumindo, inicialmente, os argumentos defensivos. Em seguida passou a sustentar que os posicionamentos da defesa pugnando pela Improcedência do Auto de Infração não podem prosperar, posto que o procedimento fiscal se encontra embasado na legislação tributária em vigor, enquanto as alegações de que o ICMS-DIFAL só deve incidir sobre operações que envolvam circulação econômica não tem fundamento.

Destacou que todas as notas fiscais objeto da autuação não foram escrituradas e foram extraídas do Portal de Notas Fiscais eletrônicas e confrontadas com a EFD, apurando-se, assim a não escrituração, acrescentando que a grande maioria das notas fiscais possuem destaque de ICMS, caracterizando-se, assim, circulação econômica de mercadorias que foram tributadas pelo ICMS.

Descreveu que as aquisições foram realizadas com as empresas abaixo listadas, cujas atividades foram pesquisadas no site da Receita Federal:

- SIGNPRINT IMPRESSÃO DIGITAL LTDA. 00.641.174/0001-33. Ativ. Impressão de material para outros usos.
- W3 CAMISSETAS EIRELI: 07.939.454/0001-71. Comércio varejista do vestuário e acessórios.
- MUNDIAL LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA. 05.075.152/0001-77. Armazéns gerais. Emissão de warran.
- JRD LOGÍSTICA DE MARKETINK LTDA. 06.177.985/0002-92. Organização logística de transporte de cargas, entre outros. Comércio atacadista de artigos de escritório e papelaria.
- OUTLOG SOLUÇÕES LOGÍSTICAS LTDA: COTLOGO SOLUÇÕES LOGÍSTICAS. 10.273.317/0001-55. Organização logística do transporte de cargas. Comércio atacadista especializados em outros produtos intermediários não especificados anteriormente.
- G DE MARI COMERCIAL E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. 12.333.749/0001-30. Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática.
- TELEEVENTOS RSVP E LOGÍSTICA PARA EVENTOS EIRELI. 03.781.125/0001-94. Serviços de

organização de feiras, congressos, exposições e festas. Depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

- FORMIDABLE BRASIL UNIFORMES CORPORATIVOS EIRELI. 86.794.534/0001-52. Confeção de roupas profissionais, exceto sob medida.

Os CFOP constantes das notas fiscais autuadas são 2.912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração ou vestuário; 6.101/6 – Vendas; 6.910 – Remessas em bonificação, doação ou brinde; 6.923 – Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros e 6.949 – Outras saídas de mercadorias.

Disse que se algumas das operações estivessem relacionadas a simples remessas e remessas por conta e ordem de terceiros, deveria o autuado ter comprovado tais operações, apresentando as Notas Fiscais de compras relativas as remessas arguidas e o ICMS pago, bem como das devoluções das mercadorias recebidas em demonstração, o que não o fez quando da análise da planilha que lhe foi enviada antes da autuação, destacando que o autuado foi intimado em 18/06/2021 para comprovar seus argumentos, fl. 145, com prazo para atendimento até 28/06/2021, não atendendo tal solicitação, o que, ao seu entender, comprova o acerto da autuação.

Em relação aos argumentos defensivos de que a exigência do ICMS-DIFAL relativo às entradas para brindes não pode prosperar, haja vista o disposto nos artigos 388 e 389 do RICMS/BA. Acrescentando que o autuado não comprovou a devolução das entradas para exposição, restando provado que não cabem os argumentos defensivos, ficando evidente que foram utilizados como bens de uso e/ou consumo, porém não escrituradas e nem recolhido o ICMS-DIFAL correspondente.

Quanto as aquisições sob o código de atividade econômica 6101 e 6102 disse que não tem como questionar a exigência tributária levada a efeito.

No que diz respeito as alegações de cunho constitucional trazidas pelo autuado ponderou que não lhe cabe entrar no mérito desta discussão e, sim, seguir o que está disciplinado pela legislação tributária estadual em vigor, transcrevendo os dispositivos legais e regulamentar aplicados.

Em conclusão disse ser desnecessário produção de prova pericial, em vista do não atendimento pelo autuado da intimação de fl. 145, pugnando, por fim, pela Procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

A acusação está posta nos seguintes termos: *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro/2018”*. Tal imputação, está embasada nos demonstrativos *01_AnexoDifal* e *Anexo 01A_Difal_Entr_Demonst*, os quais foram entregues ao autuado.

Apesar do autuado ao alegar a não incidência do ICMS-DIFAL nas operações objetos da autuação, ter requerido a nulidade do Auto de Infração, tais argumentos serão aqui examinados no bojo do mérito da autuação, tendo em vista que não foram trazidos aos autos pelo sujeito passivo questões relacionadas aos aspectos formais da autuação, sendo, inclusive, desnecessária realização de diligência ou perícia técnica para efeito de aferição dos argumentos trazidos pela defesa.

O argumento de fundo apresentado pelo autuado, é no sentido de que a hipótese de incidência do ICMS-DIFAL prescinde da transferência de titularidade na forma de operação física, ainda que ficta e econômica de mercadorias, sendo que esta não é a hipótese destes autos, tendo em vista que as notas fiscais objeto da presente autuação não se tratam, nenhuma delas, de atos de mercancia, mas tão somente: *i*) remessa de brindes; *ii*) remessas de materiais promocionais; *iii*) retorno por conta e ordem de terceiros; *iv*) remessa e retorno de simples demonstração; *v*) remessa para posterior prestação de serviço e *vi*) simples remessa, ou seja, as operações aqui

discutidas configuram mero deslocamentos de mercadoria, mas não de sua titularidade propriamente dita.

Tal argumento foi refutado pela autuante, que se posicionou no sentido de que todas as notas fiscais objeto da autuação não foram escrituradas e foram extraídas do Portal de Notas Fiscais eletrônicas e confrontadas com a EFD, apurando-se assim a não escrituração, acrescentando que a grande maioria das notas fiscais possuem destaque de ICMS, caracterizando-se, assim, circulação econômica de mercadorias que foram tributadas pelo ICMS, pontuando em seguida os emitentes das notas fiscais não escrituradas e a natureza das operações envolvidas na autuação, conforme abaixo:

- SIGNPRINT IMPRESSÃO DIGITAL LTDA. 00.641.174/0001-33. Ativ. Impressão de material para outros usos.
- W3 CAMISETAS EIRELI: 07.939.454/0001-71. Comércio varejista do vestuário e acessórios.
- MUNDIAL LOGÍSTICA INTEGRADA LTDA. 05.075.152/0001-77. Armazéns gerais. Emissão de warrant.
- JRD LOGÍSTICA DE MARKETINK LTDA. 06.177.985/0002-92. Organização logística de transporte de cargas, entre outros. Comércio atacadista de artigos de escritório e papelaria.
- OUTLOG SOLUÇÕES LOGÍSTICAS LTDA: COTLOGO SOLUÇÕES LOGÍSTICAS. 10.273.317/0001-55. Organização logística do transporte de cargas. Comércio atacadista especializados em outros produtos intermediários não especificados anteriormente.
- G DE MARI COMERCIAL E SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. 12.333.749/0001-30. Comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática.
- TELEEVENTOS RSVP E LOGÍSTICA PARA EVENTOS EIRELI. 03.781.125/0001-94. Serviços de organização de feiras, congressos, exposições e festas. Depósito de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.
- FORMIDABLE BRASIL UNIFORMES CORPORATIVOS EIRELI. 86.794.534/0001-52. Confecção de roupas profissionais, exceto sob medida.

Foi observado pela autuante, que os CFOP constantes das notas fiscais autuadas são 2.912 – Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração ou vestuário; 6.101/6 – Vendas; 6.910 – Remessas em bonificação, doação ou brinde; 6.923 – Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros e 6.949 – Outras saídas de mercadorias.

Antes, porém, de me posicionar quanto aos fatos envolvidos pela presente autuação, destaco o que consta na legislação tributária vigente a respeito da presente questão:

- LC 87/96

“Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

- Lei 7.014/96

“Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

Iº - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

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”.

- RCMS/BA

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

(...)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

Portanto, sob o ponto de vista da incidência do imposto lançado através do presente Auto de Infração, vejo que não merece reparo a exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas operações de entradas consignadas na autuação, em razão dos fatos que passo a expor.

O autuado foi intimado em 18/06/2021, para apresentar as notas fiscais de entradas de mercadorias não escrituradas, cuja defesa alegou que se referem a operações de Simples Remessas, retorno por conta e ordem e de devoluções de mercadorias recebidas a título de demonstração. Consta que o autuado não atendeu a tal solicitação.

Com isso, os argumentos defensivos no sentido de que as operações relacionadas a *i)* remessa de brindes; *ii)* remessas de materiais promocionais; *iii)* retorno por conta e ordem de terceiros; *iv)* remessa e retorno de simples demonstração; *v)* remessa para posterior prestação de serviço e *vi)* simples remessa, aqui discutidas, configuram mero deslocamentos de mercadoria, mas não de sua titularidade propriamente dita, não restou comprovado pelo autuado, na medida em que as operações com brindes, o Art. 389, II do RICMS/BA, é claro ao definir a incidência do imposto na forma constante da autuação.

As operações de remessas de materiais promocionais possuem o mesmo tratamento tributário relacionado às aquisições de brindes, enquanto que as demais operações, retorno por conta e ordem de terceiros, retorno de demonstração, remessas para posterior prestação de serviço e simples remessas, não foram apresentados pelo autuado os documentos fiscais que indicassem ou comprovassem o retorno posterior ao remetente dessas mercadorias, o que caracteriza como sendo aquisições para uso ou consumo próprio.

Desta maneira, e apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que a autuante agiu estritamente em consonância que o regramento previsto pela legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não poderia ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, *verbis*:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No tocante às alegações defensivas a respeito da inconstitucionalidade da norma legal citada, tal como mencionado acima, também não podem ser apreciadas por este Colegiado, tendo em vista a vedação constante nos incisos I e III do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, a seguir transcritos:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Diante do quanto acima exposto, entendo que as Decisões Judiciais citadas pelo autuado, todas voltadas a questões interpretativas constitucionais, portanto, à luz do quanto acima exposto, foge

à competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, proferidos pelo STF (Supremo Tribunal Federal), e pelo E. Tribunal de Justiça do estado do Rio de Janeiro, não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

Aliás, a decisão mencionada pelo autuado, oriunda do E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, com o devido respeito, não se amolda como paradigma para a presente situação, pois essa se refere à ausência de circulação jurídica da mercadoria, diferentemente do que ora se examina, visto que restou configurada tal situação, ocorrendo inclusive operações de vendas de mercadorias, consoante demonstrado pela autuante através da sua Informação Fiscal.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 278003.0002/21-8**, lavrado contra **OI MÓVEL S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$139.082,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR