

PROCESSO	- A. I. N° 278003.0002/21-8
RECORRENTE	- OI MÓVEL S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0213-04/21-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 29/12/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0392-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2021, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 139.082,92, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0213-04/21-VD (fls. 153 a 158), com base no voto a seguir transscrito:

*"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 configuraram mero deslocamento 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”.

**- RICMS/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 deslocamento 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.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 168 a 180), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual alegou a não incidência de ICMS sobre as operações de transferência de mercadorias realizadas entre os seus estabelecimentos, já que não ocorre a transferência de titularidade dos referidos bens.

Disse que, sabendo que a sua atividade fim são os serviços de telecomunicação, já configura a ausência de comercialidade nas operações com as mercadorias objeto da autuação, cuja natureza são de brindes, materiais promocionais, etc.

Asseverou que as operações de remessa de brindes, remessa de produtos promocionais, remessa simples, retorno por conta e ordem de terceiros, remessa e retorno de simples demonstração e remessa para posterior prestação de serviços, tratadas na lide, não possuem qualquer traço atinente à mercantilidade, sendo desprovidas de transferência de titularidade, pois são destinadas ao seu consumo final.

Citou a Súmula nº 166 do STJ, Acórdãos do TJ/BA e o Art. 155, II da CF/88, para embasar sua posição.

Sustentou a ilegalidade do ICMS sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual sobre uso e consumo e ativo fixo, destacando que não pretende que este Conselho declare a constitucionalidade da norma, mas somente o reconhecimento de que o STF já o fez, seguindo o precedente da Corte Suprema.

Informou que a Lei Complementar nº 87/96 somente manteve a previsão para cobrança do tributo do destinatário consumidor final na aquisição interestadual de energia elétrica, petróleo, lubrificantes e combustíveis (Art. 4º, parágrafo único, IV da LC nº 87/96), mas o Estado da Bahia permanece exigindo a diferença de alíquotas na entrada de mercadoria oriunda de outro Estado, quando destinada ao ativo permanente ou uso e consumo de contribuinte do ICMS.

Lecionou que a controvérsia se refere exclusivamente à legalidade da instituição e cobrança da diferença de alíquotas, previsto na CF/88, mas não regulamentado na Lei Complementar, com a exigência afrontando o sistema constitucional tributário.

Relatou que o STF decidiu, em fevereiro de 2021, em julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF (Tema nº 1.093 de repercussão geral) e da ADI nº 5.469/DF, pela invalidade da exigência do diferencial de alíquota de ICMS para operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, após a Emenda Constitucional nº 87/15, em virtude da ausência de disciplina da exação em lei complementar, bem como pela constitucionalidade de cláusulas do Convênio ICMS nº 93/15, que pretendiam reger a exigência do ICMS DIFAL na hipótese em questão.

Ressaltou que também inexistia, até a edição da Lei Complementar nº 190/22, qualquer menção ao diferencial de alíquota do ICMS devido pelo destinatário contribuinte, na condição de consumidor final em operações interestaduais, sendo sua exigência manifestamente constitucional, eis que esta autuação trata de fatos geradores compreendidos entre janeiro e dezembro de 2018.

Pugnou pelo conhecimento e provimento do Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Registro a presença do advogado do Autuado que acompanhou o julgamento, Sr. Lucas Alves de Campos Neves dos Santos, OAB/RJ nº 237.583.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa, em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação, referente às entradas de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

O Autuado apresentou, em síntese, dois argumentos com o intuito de desconstituir a infração: primeiro alegou a não incidência do ICMS sobre as operações objeto da autuação e, segundo, questionou a ilegalidade e a constitucionalidade da norma que instituiu a exigência, com o reconhecimento de decisão do STF.

Observo que os CFOP constantes das notas fiscais autuadas relacionados no demonstrativo são os seguintes: 2.912 - Entrada de mercadoria ou bem recebido para demonstração ou mostruário; 6.101/6.102 - Vendas de mercadorias produzidas pelo próprio estabelecimento/adquiridas de terceiros; 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.

Portanto, não há nenhum CFOP relacionado à transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte, de que trata a Súmula nº 166, como quis fazer parecer o Autuado.

Para assegurar que não houve nenhum equívoco, verifiquei que os CNPJ dos emissores das referidas notas fiscais são outros contribuintes, não são estabelecimentos do Autuado, o qual

apenas tentou induzir a erro este CONSEF.

A alegação de que as operações não possuem qualquer traço atinente à mercantilidade, pois são destinadas ao seu consumo final, apenas reforça a autuação, que exigiu exatamente o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação, referente às entradas de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

Passando ao segundo argumento, destaco que o STF foi além da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/15 e, portanto, do DIFAL de ICMS, para modular os efeitos de sua decisão, permitindo que o imposto continuasse a ser cobrado até 31/12/2021, após modulação dos seus efeitos.

O que ainda está em discussão é apenas em que momento seria a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/22, se em 01/01/2022, 05/04/2022 ou 01/01/2023, ou seja, se deverá ser aplicada ou não a anterioridade nonagesimal ou a anualidade.

Lembrando ainda que toda essa discussão está limitada às saídas interestaduais para não contribuintes, o que não é o caso do Autuado, que é contribuinte do ICMS, sendo sempre responsável pelo recolhimento do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação, referente às entradas de materiais para uso e consumo do estabelecimento, conforme previsto no Art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

De qualquer forma, ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a incidência do ICMS sobre estas operações está prevista no Art. 2º, IV e § 4º da Lei nº 7.014/96.

Por tudo o que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 278003.0002/21-8, lavrado contra OI MÓVEL S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 139.082,92, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS