

A. I. Nº - 269274.0004/21-3
AUTUADO - JBS S/A.
AUTUANTE - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/03/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0025-04/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. À luz da legislação tributária estadual, vigente no período alcançado pela autuação, é devido o pagamento do ICMS a título de diferença de alíquota, pelos contribuintes inscritos na condição normal do imposto, nas aquisições interestaduais de materiais para uso ou consumo próprio. Impossibilidade de apreciação pelo órgão julgador administrativo de questões suscitadas acerca de inconstitucionalidade e ilegalidade na legislação tributária posta. Atividade vinculada do agente fiscal para aplicação da norma tributária vigente. Não acolhidos os argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade apresentados. **Infrações 01 e 02 mantidas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS.** Fatos não impugnados. **Infrações 03 e 04 mantidas, com recomendação de homologação dos valores efetivamente pagos. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos da exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 25.291,21, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **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 e destinadas a consumo do estabelecimento. Empresa deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas 2017, diversas notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. (Notas Fiscais até 21/12/2017). Planilha demonstrativa em anexo”. Valor lançado R\$ 6.611,93, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02: 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 e destinadas a consumo do estabelecimento. Empresa deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas 2017, diversas notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. (Notas Fiscais a partir de 22/12/2017). Planilha demonstrativa em anexo”. Valor lançado R\$ 12.951,67, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03: 016.001.001** – “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Planilha demonstrativa em anexo. (Período até 11/2017)”. Penalidades aplicadas no total de R\$ 2.326,94 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04: 016.001.006** – “Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Planilha demonstrativa em anexo. (Período a partir de 12/2017)”. Penalidades aplicadas no total de R\$ 3.400,67 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação Parcial ao lançamento, fls. 27 a 42, onde arguiu inicialmente a tempestividade da peça defensiva e efetuou uma descrição dos fatos, destacando que efetuou a liquidação das infrações 03 e 04, consoante DAE juntado às fls. 57 e 58, observando que em relação as infrações 01 e 02, cobrança da DIFAL, é inconstitucional, visto que o art. 146, III, “a”, e, mais especificamente, em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, XII, “a”, ambos da Constituição Federal, impõem a necessidade de edição de Lei Complementar que defina as normas gerais disciplinadoras dos aspectos essenciais do imposto estadual, tal como julgado em regime de repercussão geral pelo E. STF, Tema 1093.

Neste sentido, pontuou que as acusações objeto das infrações 01 e 02, relacionadas a falta de pagamento da DIFAL no período de janeiro/2017 a dezembro/2018, decorrente de aquisições de produtos destinados ao seu uso ou consumo próprio, provenientes de outras unidades da federação, em desacordo com a regra inserta no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, III do RICMS/BA.

Observou que o lançamento não merece prosperar, posto que o Constituinte originário trouxe a figura da DIFAL/ICMS a contribuinte do imposto, conforme prescrito pelo art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b” que prescreveu que “em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado seria aplicada a alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto e a alíquota interna, quando o destinatário não fosse contribuinte dele”.

Aduziu que o ICMS/DIFAL foi trazido no âmbito da CF com o intuito de evitar que toda a receita tributária, em operações interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, ficasse integralmente alocada ao Estado remetente da mercadoria, desconsiderando que a “riqueza” e tal operação foi obtida a partir do total em que estabelecido o destinatário.

Destacou que se trata de norma de eficácia limitada, em observância ao disposto nos artigos 146, III e 155, II, ambos da CF/88, de modo que somente após a disposição em Lei Complementar poderão os Estados exigir a DIFAL, haja a vista a competência para estabelecer normas gerais.

Ponderou que não se diga que a Lei Complementar 87/96 veio a desempenhar esse papel, na medida em que as passagens nela tratadas sobre o tema são absolutamente evasivas, transcrevendo, neste sentido o seu artigo 6º, acrescentando que tanto isto é verdade que não havia previsão legislativa em relação a DIFAL na Lei Complementar 87/96 que somente a recentíssima Lei Complementar nº 190/2022 veio a tratar, por exemplo, da qualidade de responsável tributário pela referida exação, especificamente nas operações para contribuintes do imposto, citando, a este respeito, a redação do art. 4º, § 2º, I e II, mencionando, ainda, que a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, tratou da DIFAL não só nas operações destinadas a não-contribuinte, mas, também nas operações com contribuintes do imposto, como é o seu caso.

Após se referir a outras questões relacionadas ao tema, mencionou o Convênio ICM nº 66/88, citou julgamento do RE 580.903/PR afirmando que o E. STF reconheceu que a Lei Complementar nº 87/96 não contém previsão de incidência da DIFAL e, por isso, declarou inconstitucional a lei do Estado do Paraná, transcrevendo excerto do voto proferido pelo Relator naquela decisão, acrescentando que a PGFN/CAT nº 226/2015 proferiu entendimento no mesmo sentido.

Apontou que, observando esse cenário, foi afetado em regime de repercussão geral a ADI 5469 e do RE 1287019 (Tema 1093) no E. STF, cujo julgamento fixou a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Observou que embora a disposição veiculada no lançamento envolva operação com o citado **DIFAL – Contribuinte**, fato é que a decisão do E. STF ao analisar o Tema 1093, é igualmente

aplicável ao caso concreto: a cobrança da DIFAL pressupõe a edição da Lei Complementar que discipline normas gerais, o que, tal como se reconheceu carente em relação à legislação que trata da “Difal – Não contribuinte” (Convênio 93/2015), há de ser adotado em relação a “Difal – Contribuinte” (Convênio 66/88), objeto da presente demanda, transcrevendo diversas decisões reconhecendo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS/DIFAL nas operações envolvendo contribuintes, fls. 35 a 37.

Finalizou observando que o entendimento jurisprudencial, em escorreita interpretação dos ditames constitucionais, é no sentido de que a edição de Lei Complementar é condição necessária para o próprio exercício da competência tributária, não havendo que se falar, portanto, em cobrança de DIFAL amparada tão somente por Convenio e Lei Estadual, como ocorre no presente caso, resumindo que, para que o imposto possa ser instituído pelo ente, não basta a previsão da materialidade econômica na Constituição, o art. 146, III, “a”, e, mais especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, XII, “a” impõem que Lei Complementar defina as normas gerais disciplinadoras dos aspectos essenciais do imposto estadual, tal como, já decidido pelo E. STF em tema análogo ao presente, restando claro que qualquer disposição normativa sobre DIFAL, nos termos que expôs, só podem produzir efeitos após a edição da competente Lei Complementar, que era inexistente no período das operações autuadas.

Com os argumentos supra pugnou pela insubsistência das infrações 01 e 02.

No tópico seguinte, passou a discorrer sobre o que denominou “*DA INCONSTITUCIONAL E ILEGAL ALTERAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA DIFAL EXIGIDO NO ESTADO DA BAHIA*”, citando que este Estado estipulou uma nova e específica base de cálculo para a DIFAL, nas operações envolvendo contribuintes do ICMS, nos termos previstos no artigo 17, XI da Lei nº 7.014/96, criando uma nova base de cálculo diversa da constante da nota fiscal, majorando a DIFAL devida ao Estado de destino.

Após apresentar cálculos exemplificativos e tecer argumentos jurídicos relacionados ao tema defendido, citou que o Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico pátrio e criou a figura de uma dupla base de cálculo indicada na nota fiscal, na qual se incide o ICMS interestadual recolhido para o Estado remetente e outra base de cálculo para a DIFAL a ser recolhida ao Estado da Bahia, diversa da base de cálculo constante na nota fiscal.

Desta maneira, defende que a exigência da DIFAL devida ao Estado da Bahia é arbitrária e ilegal, razão pela qual requereu o cancelamento das infrações 01 e 02.

Ao final requereu que os itens 1 e 2 da autuação sejam julgados improcedentes ou cancelados em razão da inconstitucionalidade e ilegalidade da base de cálculo adotada pelo Estado da Bahia para o cálculo da DIFAL, e, em relação às infrações 3 e 4 que sejam extintas em razão do pagamento, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Requereu, finalmente, que as intimações relacionadas ao presente feito sejam encaminhadas em nome do seu Patrono, cujo endereço indicou.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 99 a 106, tendo efetuado uma síntese dos fatos narradas na peça acusatória, e trouxe uma consolidação dos aspectos considerados pelo E. STF sobre o Tema 1093, à luz das justificativas do autuado.

Disse que identificou que o autuado se equivocou quanto a matéria em discussão, pois essa decisão do STF é com relação à cobrança do diferencial de alíquota nas operações e nas prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada, portanto, não se aplica ao teor da questão, porque o autuado é contribuinte do ICMS, segundo definição na legislação pertinente.

Observou que outro aspecto a ser considerado é que mesmo que o autuado se enquadrasse nessa decisão do STF, o que não é o caso, a modulação dos efeitos aprovada foi no sentido de que só produzam efeito a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, as cláusulas continuam em vigência até dezembro de 2021, portanto dentro do período da fiscalização, (2017 e 2018).

Sustentou que, a cobrança da diferença de alíquota neste caso se encontra amparada pela Lei Complementar 87/86 que ditou as normas gerais disciplinadoras dos aspectos essenciais do ICMS, para contribuintes do imposto, conforme exigido pela Constituição Federal.

VOTO

O presente PAF versa sobre quatro imputações que assim se apresentam:

- **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 e destinadas a consumo do estabelecimento. Empresa deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas 2017, diversas notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. (Notas Fiscais até 21/12/2017). Planilha demonstrativa em anexo”*. Valor lançado R\$ 6.611,93, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02: 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 e destinadas a consumo do estabelecimento. Empresa deixou de escriturar no Livro Registro de Entradas 2017, diversas notas fiscais de entradas de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento. (Notas Fiscais a partir de 22/12/2017). Planilha demonstrativa em anexo”*. Valor lançado R\$ 12.951,67, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03: 016.001.001** – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Planilha demonstrativa em anexo. (Período até 11/2017)”*. Penalidades aplicadas no total de R\$ 2.326,94 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04: 016.001.006** – *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito (s) a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal. Planilha demonstrativa em anexo. (Período a partir de 12/2017)”*. Penalidades aplicadas no total de R\$ 3.400,67 com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

Em sua peça defensiva o autuado reconheceu como devidas as exigências pertinentes às infrações 03 e 04, cujos recolhimentos efetuou de acordo com o DAE de fls. 57, que deverá ser homologado pelo setor competente, após as devidas verificações.

Inobstante, no que tange às infrações 01 e 02, as impugnou ao argumento de inconstitucionalidade e ilegalidade nas exigências de DIFAL, para o período de janeiro/2017 a dezembro/2018, alcançado pela presente autuação.

Nesse sentido, observo que este órgão julgador administrativo não possui competência para apreciar argumentos relacionados a inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme previsão expressa pelo Art. 167, I e III do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – 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.

Portanto, à luz do quanto acima exposto, os argumentos acima trazidos pelo autuado não podem ser apreciados por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Entretanto, observo, que a exigência da DIFAL através do presente Auto de Infração, pertinente ao período de janeiro/2017 a dezembro/2018, não está inserida no contexto da LC 190/2022 de 15/01/2022, que se relaciona a cobrança do diferencial de alíquota nas operações e prestações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS, diferentemente da presente autuação, cujas operações foram destinadas a contribuinte do imposto.

Desta forma, o lançamento ora combatido está amparado pelos artigos 2º, inciso V e 4º, inciso XV, ambos da Lei Estadual nº 7.014/96, cuja eficácia se encontra mantida, que assim dispõem:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

Nota: A redação atual do inciso V do art. 2º foi dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, DOE de 28 e 29/12/02, efeitos a partir de 28/12/02.

Redação original, efeitos até 27/12/02: “V - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo quando se tratar de bem destinado ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento, bem como a aquisição ou arrematação em licitação promovida pelo poder público de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;”

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 destinadas ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Quanto ao argumento de “Inconstitucional e ilegal alteração na base de cálculo da DIFAL exigido no Estado da Bahia”, também se aplica aqui a mesma fundamentação acima transcrita pertinente ao Art. 167, do RPAF/BA, não podendo, portanto, ser apreciada por este órgão julgador, valendo acrescentar, que em razão da atividade vinculada exercida pelo autuante, este não pode se eximir de aplicar o quanto vigente na legislação tributária à época da ocorrência dos fatos geradores.

Por fim, no tocante ao pedido dos Patronos do autuado no sentido de que as intimações relacionadas ao presente feito sejam realizadas em nome dos mesmos, para o endereço que indicou, observo que as intimações obedecem ao quanto previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, nada impede que também possa ser atendido ao quanto aqui solicitado.

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 269274.0004/21-3, lavrado contra JBS S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o recolhimento do imposto no valor de **R\$ 19.563,60**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações de natureza acessória no valor total de **R\$ 5.727,61** prevista no inciso IX do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de fevereiro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR