

N. F. Nº - 207109.0021/21-5  
NOTIFICADO - MAGAZINE LUIZA S/A  
NOTIFICANTE - JOÃO KOJI SUNANO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08.08.2023

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0111-05/23NF-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. A defesa baseia-se na preliminar de decadência que foi acolhida e invoca a inconstitucionalidade da exigência do ICMS – DIFAL, previsto no inciso XV, do art. 4º da Lei 7.014/96. Esta Instância de Julgamento não possui atribuição (competência), para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, nem se negar à aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. Infração parcialmente caracterizada. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal em epígrafe, **no Modelo Fiscalização de Estabelecimento**, lavrada em **30/06/2021** exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 17.643,86 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 10.586,29 e acréscimo moratório no valor de R\$ 1.905,93 perfazendo um total de R\$ 30.136,08 em decorrência do cometimento de uma única infração cujo período apuratório se fez nos meses dos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2021:

Infração 01 – **006.002.005 - Deixou o estabelecimento remetente de mercadoria**, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, **de recolher o ICMS decorrente** da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XVI, do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

O Notificante acrescentou à infração:

*“Demonstrativo Geral – anexo 1 e Demonstrativo do ICMS retido a menor – Difal não contribuinte nas vendas para o Estado da Bahia – anexo 2 fazem parte deste.”*

Enquadramento Legal: Inciso II do § 4º do artigo 2º; inciso XVI do artigo 4º; item 2 da alínea “j” do inciso I e item 2 da alínea “c” do inciso II, ambos do art. 13º da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia e EC de nº 87/2015. Multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “i” da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia.

Em seu arrazoadado a Notificada iniciou sua peça defensiva no tópico **“Das Notificações e Intimações”**, onde requereu que sejam determinadas as notificações e intimações de todos os atos concernentes a este processo administrativo em nome dos advogados ERICK MACEDO, inscrito na OAB/PB sob o nº 10.033 e na OAB/PE sob o nº 659-A e JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS, inscrito na OAB/SP sob o nº 274.642, sob pena de nulidade. Descreveu no tópico **“Dos Fatos”** a infração imputada, o enquadramento legal e a multa tipificada e no tópico **“Da Tempestividade”** asseverou a tempestividade de sua impugnação.

Tratou no tópico **“Preliminarmente – Da Decadência Parcial do Crédito Tributário”** a decadência de parcela do crédito tributário quanto **aos fatos geradores ocorridos de 31/01/2016 a 30/06/2016**, que totalizam R\$ 1.484,34, sob o crivo do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, o qual se aplica tanto aos contribuintes que tenham **realizado a entrega da declaração**

**em valor inferior** àquele que a Fazenda venha a considerar devido, quanto aos que apenas tenham **recolhido a menor o imposto declarado**, sendo este o enquadramento dado pela própria fiscalização ao promover a juntada do documento "Demonstrativo do ICMS retido a menor - Difal" (anexo 2 à Notificação Fiscal).

Sintetizou que se houvera declaração e pagamento antecipado por parte do contribuinte (e, portanto, caracterizou-se o *lançamento pendente de homologação*), o **direito do Fisco de lançar eventuais diferenças que entender devidas** observará o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, registrando sólida **jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**, confirmada sob a sistemática de **recursos repetitivos**, no que diz respeito a tributos sujeitos a **lançamento por homologação**, caso tenha havido pagamento do tributo por parte do contribuinte, ainda que em caráter parcial (fls. 74 a 76), assegurando que no caso em tela, a Notificada foi cientificada do lançamento em **12/07/2021**, já tendo transcorrido 5 (cinco) anos dos fatos geradores ocorridos em **31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 31/05/2016 e 30/06/2016**, estando evidentemente consumado o prazo decadencial, razão pela qual essa parcela do suposto crédito tributário deve ser julgada extinta, por força do art. 150, § 4º do CTN.

Aventou no tópico *“Da Improcedência da Notificação Fiscal – Da Inconstitucionalidade da Cobrança do ICMS-DIFAL nas Operações Interestaduais com Destino de Bens a Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS – Ausência de Lei Complementar Regulamentadora”* que a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS relativo à entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada ao uso/consumo é inconstitucional, por inexistência de lei complementar regulamentando a matéria.

Registrou que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido da exigência de lei complementar para regulamentar a cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS. Traça um breve histórico legislativo a respeito do tema, com o intuito de demonstrar a inexistência, até o presente momento, de uma lei complementar regulamentadora das regras matrizes estampadas nos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155 da CF/88 e ensejar a inconstitucionalidade do ICMS interestadual cobrado do contribuinte que adquire mercadorias para uso e consumo.

Sustentou que, ante a ausência de uma lei complementar estabelecendo normas gerais sobre o DIFAL, não podem os Estados regulamentarem incidência de ICMS do modo como bem entenderem.

Mencionou que já está plenamente pacificado no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal o entendimento pela necessidade de lei complementar de caráter nacional estabelecendo as normas gerais sobre a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS, independentemente de se tratar de operações com destinatário contribuinte ou não contribuinte, como se pode observar do voto da Eminente Ministra Carmen Lúcia no julgamento da ADI 4.623, cujo trecho reproduz (fl. 80), e destacou que para a Corte Suprema, o tema atrai a incidência dos artigos 146, I e III, ‘a’, e 155, § 2º, XII, ‘a’ a ‘d’, todos da CF/88, cujo teor transcreveu (fls. 80 e 81)

Registrou que cabe à lei complementar dispor sobre conflito de competência em matéria tributária e fixar normas gerais a respeito de fato gerador, base de cálculo, sujeição passiva e obrigação tributária, além de substituição tributária e fixação do local das operações para fins de cobrança de ICMS. Prosseguiu destacando que tudo isso representa os elementos centrais da cobrança de diferencial de alíquota na incidência de ICMS em operações que destinem a contribuinte de outro Estado mercadorias para ativo fixo e uso/consumo.

Explicou que as razões para sustentar a necessidade de lei complementar para regular a sistemática do DIFAL são basicamente duas: as regras-matrizes de incidência tributária previstas na Constituição não são autoaplicáveis; e o ICMS deve ter configuração nacional para evitar conflitos de competência tributária capazes de acirrar a guerra fiscal.

No que tange à problemática da guerra fiscal travada entre os estados na cobrança do ICMS, percebe-se a importância da nacionalização do tratamento a ser conferido ao imposto estadual

através da edição de lei complementar pelas mãos do Congresso Nacional, uma vez que a disciplina individualizada por cada ente tributante, de modo assistemático, ameaça os princípios inerentes ao pacto federativo. Em outras palavras, o tratamento diferenciado na sistemática de cobrança do diferencial de alíquotas em operações interestaduais acirra a guerra fiscal e gera conflitos entre as unidades federativas.

Salientou que a lei complementar exigida pelos artigos 146 e 155, § 2º, XII, CF/88, deve ser nacional, visando, nos dizeres de Roque Antônio Carraza, “*fixar as próprias balizas da competência tributária em questão*”, tornando-se o fundamento de validade das leis estaduais instituidoras do tributo.

Arrematou aduzindo que, considerando inexistir lei complementar regulamentando a sistemática a ser aplicada nos casos previstos nos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155 da CF/88, resta inadmissível a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS do contribuinte destinatário de mercadoria adquirida para uso e consumo, de modo que se impõe reconhecer que a Notificação Fiscal seja julgada improcedente.

Finalizou no tópico “***Do Pedido***” que diante do exposto, a Notificada requer que seja reconhecida a Improcedência da Notificação Fiscal de n.º 207109.0021/21-5, ante a declaração de inconstitucionalidade da cobrança pretendida pelo Ente Estadual sem Lei Complementar de regência da matéria.

O Notificante prestou Informação Fiscal às folhas 96 a 100, onde no tópico “***Da Nossa Informação***” concordou com a Notificada que o período de **31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 31/05/2016 e 30/06/2016** deva ser excluído em virtude da decadência mensal no valor Total de **R\$ 1.480,34** com fundamento no art. 150, § 4º do CTN e reproduziu ementa do Acórdão da 1ª JFJ de n.º 0194-01/21 – VD referente a matéria em questão (fl. 97).

Tratou no tópico “***Referente a Alegação de Ausência de Lei Complementar***” que para fins de cobrança do Difal quanto a alegação da Notificada da ausência de Lei Complementar para vendas de mercadorias para uso e consumo do destinatário das mercadorias localizados no Estado da Bahia que baseou-se na Legislação Estadual Lei de n.º 7.014/96 arts. 1º e 4º, Lei Complementar de n.º 87/96, artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, e que como se pode notar, além da legislação exposta o Notificante durante esse período em questão recolheu mensalmente o ICMS-Difal não Contribuinte de forma normal, sem nenhum questionamento à legislação.

Finalizou no tópico “***Da Conclusão***” que pelos fatos expostos somos pela dedução dos valores alcançados pela decadência mensal, mantendo o restante da Notificação Fiscal, julgando a mesma PROCEDENTE PARCIAL, ficando o valor total do débito em R\$ 28.651,74 (valor com multa e acréscimos legais) após a dedução dos valores citados referente a decadência mensal.

Intimou-se a Notificada (fl. 101), na data de 25/04/2022, através do Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e a **manifestar-se sobre as novas peças da Informação Fiscal** prestadas e acostadas ao PAF (fls. 96 a 100) a qual realizou-se tendo sido acostada a Manifestação às folhas 103 a 114, onde em seu arrazoadado tratou no tópico “***Da Manifestação à Informação Fiscal***” no subtópico “***Da Improcedência da Notificação Fiscal – Da Inconstitucionalidade da Cobrança do ICMS-DIFAL nas Operações Interestaduais com Destino de Bens a Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS***” da sua tese de defesa, já assentada em sua Impugnação, de que a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS relativo à entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada ao uso/consumo é inconstitucional, por inexistência de lei complementar regulamentando a matéria, concluindo, nos mesmos termos da impugnação, que seja reconhecida a total improcedência da Notificação Fiscal de n.º 2071090021/21-5, ante a declaração de inconstitucionalidade da cobrança pretendida pelo Ente Estadual sem Lei Complementar de regência da matéria.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

## VOTO

A Notificação Fiscal em epígrafe, no Modelo Fiscalização de Estabelecimento, lavrada em **30/06/2021** exige da Notificada ICMS no valor histórico de R\$ 17.643,86 mais multa de 60%, equivalente a R\$ 10.586,29 e acréscimo moratório no valor de R\$ 1.905,93 perfazendo um total de R\$ 30.136,08 em decorrência do cometimento de uma única infração (006.002.005) de **deixar o estabelecimento remetente de mercadoria**, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, destinados a consumidor final, não contribuinte do imposto, **de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais**, na hipótese do inciso XVI do art. 4º da Lei nº 7.014/96 cujo período apuratório se fez nos meses dos anos de 2016, 2017, 2018, 2019 e 2021.

O enquadramento legal utilizado baseou-se no inciso II, do § 4º, do artigo 2º; inciso XVI do artigo 4º; item 2 da alínea “j” do inciso I e item 2 da alínea “c” do inciso II, ambos do art. 13º da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia e EC de nº 87/2015 e multa tipificada no art. 42, inciso II, alínea “i”, da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia.

Inicialmente, verifico que a Notificada trouxe em sua impugnação questão preliminar de decadência onde arguiu haver período decaído em relação ao hiato temporal da data da ocorrência dos fatos geradores dos períodos de **31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 31/05/2016 e 30/06/2016**, e a data em que se efetivou o lançamento pela citação em **12/07/2022**, marco inicial para a contagem do prazo decadencial, reclamando-o em função do seu entendimento em relação ao artigo 150, § 4º do CTN.

Compreendo que o presente lançamento diz respeito ao recolhimento a menor do imposto, conforme planilhas apostas pelo Notificante (fls. 12 a 48) “**Demonstrativo do ICMS Retido a Menor – DIFAL Não Contribuinte – EC 87/2015 – Anexo 2**”, portanto, entende-se que o sujeito passivo declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio, e o pagamento fora efetuado de acordo com o valor lançado, e não há qualquer indício nos autos, de que o Notificado tenha agido com dolo, fraude ou simulação, quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente.

Assim, na presente situação, entendo que se deva aplicar a regra estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN, tal qual o entendimento estabelecido no Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.194710-0, em que conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte **declara a ocorrência do fato jurídico tributário** (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas **efetua o pagamento em montante inferior** àquele que corresponderia às operações declaradas.

Neste sentido, tal qual acolhido sabiamente pelo Notificante, onde também ratifico o seu entendimento, que considera a contagem do prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador, razão pela qual acolho, também, a prejudicial suscitada pela Notificada em relação aos fatos geradores anteriores a **12/07/2022**, data em que se faz o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento os valores relativos aos períodos suscitados de **31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 31/05/2016 e 30/06/2016** no valor **R\$ 760,37**.

Assim, consigno que sob os aspectos formais, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o presente Auto de Infração foi lavrado em consonância com a legislação de regência. As irregularidades apuradas afiguram-se devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais fls. 12 a 48, que serviram de base à exigência fiscal, tendo sido dada ciência



ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo da Notificação Fiscal.

Nesse sentido, encontram-se presentes todos os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais à lavratura da Notificação Fiscal, definidos que foram o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18 do RPAF/BA, que pudesse inquirir de nulidade a autuação.

No mérito, a Notificada, em suas razões de Defesa, sustentou a insubsistência da notificação sob o fundamento de que é inconstitucional a cobrança de ICMS diferencial de alíquotas, incidente sobre operações de comercialização de bens destinados a consumidor final não contribuinte do imposto, nas operações de aquisições destinadas ao uso/consumo e ativo imobilizado, ante à ausência de lei complementar regulamentadora. Em suma, essa é a principal tese defensiva articulada pela Notificada.

Em que pese o abalizado argumento desenvolvido pela defesa, delineando suas razões para sustentar a necessidade de lei complementar para regular a sistemática do DIFAL, defendendo inclusive a tese de que as regras matrizes de incidência tributária previstas na Constituição não são autoaplicáveis, e que o ICMS deve ter configuração nacional para evitar conflitos de competências tributárias capazes de acirrar a guerra fiscal, consigno que dado à unicidade jurisdicional do Direito brasileiro e em face da instância em que ora se discute esse contencioso administrativo, conforme disposto no artigo 167 do RPAF, a apreciação de inconstitucionalidade alegada pela Notificada foge à apreciação deste órgão administrativo judicante, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior tendo-se em vista, também, 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.*

Conquanto, ao pedido expresso da defesa afim de que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Entretanto, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do ato processual, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei de nº 13.199 de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Sendo assim, através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não tendo mais sentido qualquer outra forma de intimação que não o DT-e.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Notificação Fiscal, reduzindo-se o valor inicial débito exigido de R\$ 17.643,86 para R\$ 16.883,49 (**Que devem ser acrescidos da multa e dos acréscimos legais**), conforme o demonstrativo a seguir:

DATA OCORR.	DATA VENC.	VALOR LAVRADO (R\$ )	VALOR JULGADO (R\$ )
31/01/2016	09/02/2016	186,40	0,00
29/02/2016	09/03/2016	101,47	0,00
31/03/2016	09/04/2016	277,79	0,00
31/05/2016	09/06/2016	159,26	0,00
30/06/2016	09/07/2016	35,45	0,00
28/02/2017	09/03/2017	171,67	171,67
31/03/2017	09/04/2017	406,70	406,70
30/04/2017	09/05/2017	16,02	16,02
31/05/2017	09/06/2017	285,70	285,70
30/06/2017	09/07/2017	13,35	13,35
31/01/2018	09/02/2018	878,82	878,82
28/02/2018	09/03/2018	477,22	477,22
30/04/2018	09/05/2018	366,31	366,31
31/07/2018	09/08/2018	205,59	205,59
31/08/2018	09/09/2018	1.410,21	1.410,21
30/09/2018	09/10/2018	3.093,33	3.093,33
31/10/2018	09/11/2018	933,23	933,23
30/11/2018	09/12/2018	354,12	354,12
31/01/2019	09/02/2019	945,02	945,02
28/02/2019	09/03/2019	356,27	356,27
31/03/2019	09/04/2019	727,94	727,94
30/04/2019	09/05/2019	408,67	408,67
31/05/2019	09/06/2019	66,08	66,08
30/06/2019	09/07/2019	253,25	253,25
31/07/2019	09/08/2019	252,48	252,48
31/08/2019	09/09/2019	116,07	116,07
30/09/2019	09/10/2019	212,52	212,52
31/10/2019	09/11/2019	204,46	204,46
30/11/2019	09/12/2019	205,31	205,31
31/01/2020	09/02/2020	890,94	890,94
29/02/2020	09/03/2020	259,75	259,75
31/03/2020	09/04/2020	606,09	606,09
30/04/2020	09/05/2020	350,53	350,53
31/05/2020	09/06/2020	818,94	818,94
31/07/2020	09/08/2020	61,88	61,88
31/08/2020	09/09/2020	370,97	370,97
30/09/2020	09/10/2020	277,94	277,94
31/10/2020	09/11/2020	392,52	392,52
31/03/2018	09/04/2018	493,59	493,59
<b>TOTAL</b>		<b>17.643,86</b>	<b>16.883,49</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar, em instância ÚNICA, **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal de nº

**207109.0021/21-5**, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S.A.**, devendo ser intimado o notificado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.883,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do art. 42 da Lei de nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO DUTRA FREITAS -RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - JULGADOR

