

A. I. N° - 129712.0025/23-0
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/07/2024

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0094-01/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO; b) MATERIAL DESTINADO A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento do imposto, a título de diferença de alíquota, nas situações em tela. De acordo com o que determina o art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 26/09/2023, e lançado ICMS no valor histórico de R\$ 58.935,07, mais multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações à legislação do supracitado imposto:

Infração 01 – 006.001.001: Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de dezembro de 2019, no valor de R\$ 2.998,42.

Infração 02 – 006.002.001 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a outubro de 2019, no montante de R\$ 55.936,65.

Enquadramento Legal: art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, § 4º, III, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa Aplicada: art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 09/10/23 (DTE à fl. 30), e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 01/12/23, peça processual que se encontra anexada às fls. 34 a 47. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por sua advogada, conforme Instrumentos de Procuração e Substabelecimento às fls. 48/50 (frente e verso).

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia abordando a tempestividade da mesma, além de fazer um breve resumo sobre a acusação fiscal.

Em seguida alega ausência de Lei Complementar que dê suporte a cobrança do ICMS-DIFAL.

Aduz que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, está previsto no artigo 155, II, da C.F., e que no que toca às aquisições interestaduais de bens de uso e consumo e destinados ao ativo imobilizado, originariamente, o legislador constituinte estipulou que estariam sujeitas ao imposto calculado à alíquota interna, devido ao Estado de origem, quando destinadas a consumidor final não contribuinte, e à alíquota interestadual, se destinadas a consumidor final

contribuinte, nos termos do artigo 155, § 2º, VII, ‘a’ e ‘b’, da Carta Magna.

Acrescenta que nessa última hipótese, caberia ao Estado em que situado o destinatário “o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual” (inciso VIII), devido pelo adquirente da mercadoria.

Diz que conquanto a redação original da Lei Complementar nº 87, de 1996, exercendo a função de definir, quanto ao ICMS, os elementos da obrigação tributária, como os sujeitos ativo e passivo, bem como sua base de cálculo, não estipulasse qualquer parâmetro no que concerne à cobrança do DIFAL nas remessas interestaduais de mercadorias, as legislações internas dos entes federados implementaram a cobrança respectiva.

Pontua que sobreveio, então, a Emenda Constitucional n.º 87/2015, que deu nova redação aos incisos VII e VIII do sobredito § 2º, artigo 155, da CR/88, cujo teor traz à colação.

Relata que em seguida, os Estados convencionaram e fizeram editar, no âmbito do CONFAZ, o Convênio ICMS nº 93, de 2015, pretendendo regulamentar em nível nacional a cobrança especificamente do diferencial de alíquota em operações destinadas a consumidor final não contribuinte.

Assevera que, contudo, a cobrança do ICMS-DIFAL junto ao remetente de mercadorias a consumidor final, não contribuinte, em operação interestadual, foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 5.469) e, também, de Recurso Extraordinário com repercussão geral (RE nº 1.287.019, Tema 1093). Assinala que a ação e o recurso foram julgados em conjunto em fevereiro de 2021, tendo o Tribunal concluído pela inconstitucionalidade da cobrança do referido diferencial, à minguia da lei complementar exigida pelo artigo 146, III, ‘a’, da Constituição.

Consigna que em rigor, a Corte entendeu por bem modular os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, a qual produziu efeitos desde 1º de janeiro de 2022, atingindo não só o Convênio CONFAZ nº 93, mas, também, as leis estaduais respectivas que implementaram a exigência, relativamente a cada ente, ficando ressalvadas da modulação as ações em curso.

Expõe que com vistas a tornar legítima a exigência do ICMS-DIFAL, surgiu o Projeto de Lei Complementar - PLP nº 32/2021, cujo objeto era alterar a Lei Complementar nº 87/96, de modo a nela incluir as normas gerais de cobrança do diferencial de alíquotas.

Comenta que ainda que aprovado pelo Congresso ainda em 2021, o Projeto somente veio a ser sancionado no ano seguinte, resultando na publicação, em 05.01.2022, da Lei Complementar nº 190, que legitima a cobrança do ICMS-DIFAL pelos Estados e pelo Distrito Federal, desde que observadas as limitações constitucionais, dentre elas a *vacatio legis* obrigatória de que cuida o artigo 150, III, ‘b’ e ‘c’, da Constituição.

Acrescenta que a cobrança do DIFAL em remessas a contribuintes, consumidores finais, também dependeria de Lei Complementar, em razão do brocardo *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositivo* (em tradução livre, onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de Direito), conforme diz que demonstrará.

Considera que embora o tema central do debate, no SUPREMO, por ocasião do julgamento da ADI nº 5.469 e do RE 1.287.019, tenha sido a cobrança do ICMS-DIFAL em remessas a não contribuintes, consumidores finais, as premissas então adotadas pela maioria da Corte se aplicam ao ICMS-DIFAL que vem sendo cobrado dos contribuintes adquirentes de bens de uso e consumo e ativo imobilizado.

Destaca que o ponto comum entre ambas as temáticas é a obrigatoriedade de veiculação prévia, por lei complementar, de normas gerais disciplinando os diversos elementos da hipótese de incidência, tais quais os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo, na forma do artigo 146, III, ‘a’, da Constituição.

Visando demonstrar seu entendimento, traz à colação entendimento externado pelo Ministro Dias Toffoli, no mencionado julgamento.

Menciona que nesse mesmo sentido se colocam Hamilton Dias de Souza e Hugo de Brito Machado.

Comenta que a jurisprudência mais recente do STF reforça a imprescindibilidade da lei complementar de normas gerais para que as legislações ordinárias - ainda que em conformidade com a matriz constitucional do tributo - tenham eficácia plena, e nesse sentido cita o julgamento do RE nº 1.221.330, bem como trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes.

Enfatiza que o precedente em questão espelha a situação posta na presente ação: há, in casu, competência constitucional outorgada aos Estados de destino para exigir o ICMS-DIFAL dos contribuintes, consumidores finais de mercadorias (art. 155, § 2º, VII e VIII), bem como lei estadual delineando a hipótese de incidência específica. Mas aduz que até o advento da precitada Lei Complementar n.º 190, inexistia disposição, na LC nº 87, estipulando os contornos gerais e vinculantes da referida hipótese.

Explicando que basta cotejar, para tanto, a redação da lei complementar anterior à modificação intentada em 2022 e aquela advinda de dita alteração, apresenta, às fls. 40/42, quadro com a diferença entre o cenário normativo anterior e o cenário normativo após a alteração.

Assevera que se depreende desta comparação que, na redação anterior à LC nº 190, as únicas hipóteses de incidência que correspondiam à entrada de mercadorias de outro Estado correspondiam à aquisição de lubrificantes, combustíveis derivados de petróleo e energia (inc. XII) e à utilização de serviços, iniciados em outro Estado (inc. XIII), ou seja, que nada havia quanto à entrada de mercadorias, provenientes de outro Estado, destinadas a uso e consumo ou ativo fixo.

Dessa forma, considera inconstitucional a exigência veiculada pelas normas estaduais que, à época, tratavam do ICMS-DIFAL em questão, pois não detinham elas a necessária eficácia, na linha do decidido no RE nº 1.221.330.

Assinala que isso equivale a dizer que, antes da publicação da LC nº 190, a lei vigente e aplicável não estipulava tal hipótese de incidência, o que contradiz a regra da legalidade estrita ou reserva absoluta de lei, com negativa de vigência ao artigo 150, I, da Constituição, a par da contrariedade ao próprio artigo 146, III, 'a', também da Constituição.

Explica que por tal razão, não merece prosperar a exigência do crédito tributário controvertido, alegando sua ilegalidade, tendo em vista que à época da ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2019) não havia Lei Complementar regulamentando a matéria, diga-se, instituindo o imposto através da disposição expressa quanto ao contribuinte e base de cálculo, apta a validar a legislação estadual que impingiu a cobrança, sem detenção de competência constitucional para tanto.

Por outro lado, também considera ilegítima a base de cálculo adotada para fins do ICMS-DIFAL.

Salienta que, para apurar o valor devido a título do ICMS-DIFAL, no que concerne a operações interestaduais, deve o contribuinte adotar, como base de cálculo, o valor da operação com inclusão da alíquota interna, no destino, mediante cálculo "por dentro", conforme dispunha a Lei n.º 7.014/96, em seu art. 17, XI, vigente à época dos fatos geradores (vigência até 30/12/2021).

Considera que a metodologia adotada pela legislação, a par de incrementar a carga fiscal, está em desacordo com as limitações ínsitas à regra de competência constitucional do ICMS.

Entende que a base de cálculo do tributo deve corresponder a uma medida de valor correlacionada logicamente ao critério material eleito na respectiva hipótese de incidência, e menciona ensinamentos de Geraldo Ataliba, e Roque Carrazza.

Enfatiza neste diapasão que a base impositiva do imposto definida em lei, inclusive no que diz respeito ao ICMS-DIFAL, deve guardar sintonia com a expressão econômica da operação de circulação, especificamente, in casu, daquela da qual decorreu a entrada em território deste Estado.

Transcreve parte de decisão do STF no RE 593.849, e considera ser inadmissível a utilização de uma base fictícia para a cobrança do ICMS-DIFAL, divorciada da realidade subjacente, o que diz levar à nulidade do lançamento.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração e da exigência nele perpetrada, com seu consequente arquivamento, ou, ainda sucessivamente, que seja determinada a reformulação do lançamento, para afastar os vícios da base de cálculo do imposto considerada, nos termos dos argumentos desenvolvidos.

A autuante presta informação fiscal à fl. 67, dizendo que o autuado pede a improcedência do Auto de Infração, contestando a Base de Cálculo utilizada na apuração do Diferencial de Alíquota de Ativo Fixo e de Material de Consumo.

Acrescenta que o contribuinte traz decisões e jurisprudências visando respaldar a sua tese, mas que não analisa objetivamente os demonstrativos e os valores autuados.

Pontua que como auditora fiscal, com atividade plenamente vinculada, realizou o levantamento e cálculos dos valores devidos obedecendo rigorosamente o que está previsto na Lei 7.014/96 e no Decreto 13.780/12 - RICMS/BA.

Ao final, ratifica o procedimento fiscal na sua totalidade, e pede da procedência do Auto de infração.

VOTO

Inicialmente constato que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não havendo do que se falar em nulidade do lançamento fiscal, pelo que passo à análise do mérito, como se segue.

O presente processo acusa a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (infração 1), bem como nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (infração 2).

O autuado contesta a exigência fiscal, questionando a sua legalidade, por considerar que à época da ocorrência dos fatos geradores (exercício de 2019) não havia Lei Complementar regulamentando a matéria.

Também entende que adotar como base de cálculo o valor da operação com inclusão da alíquota interna, no destino, mediante cálculo “por dentro”, é uma base fictícia, inadmissível para a cobrança do ICMS-DIFAL.

A princípio devo pontuar que de acordo com o Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária estadual posta.

As exigências em questão estão previstas na legislação abaixo transcrita:

- art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96:

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

XV - da entrada ou da utilização, 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;

- art. 305, § 4º, inciso, III, aliena “a” do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012:

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, sobre a incidência do imposto (ICMS-DIFAL) na aquisição das mercadorias em questão, não há do que se questionar sua legalidade.

No que diz respeito ao questionamento sobre a base de cálculo, também não assiste razão ao autuado, tendo em vista que a base a ser utilizada para fins de cálculo da diferença de alíquota nas operações interestaduais, no caso em tela, mercadorias para integrar o ativo fixo do próprio e destinadas a consumo do estabelecimento, deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na Unidade Federada - UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI do artigo 17 da Lei Estadual nº 7.014/96 (redação introduzida pela Lei Estadual nº 13.373/15).

De acordo com essa regra, o ICMS DIFAL devido nas aquisições de material de uso ou consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal, e então, expurga-se o ICMS da alíquota do Estado de origem (contidos os acréscimos dispostos no § 1º do artigo 13º da Lei Complementar nº 87/96), e com tributação final do Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da Unidade Federada de destino), assim como procedeu a autuante.

Considerando, portanto, que os requisitos de constituição do lançamento estão corretamente preenchidos para caracterizar a autuação, e não sendo observado nada que desabone a planilha de cálculo de constituição do demonstrativo de débito do Auto de Infração em tela, constante do CD/Mídia à fl. 10 dos autos, onde a agente Fiscal Autuante agiu nos termos da legislação, resta subsistente a autuação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129712.0025/23-0**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 58.935,07**, 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, 11 de junho de 2024.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR