

A. I. N° - 269616.0056/24-5
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A
AUTUANTE - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05/08/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0133-03/25-VD

EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE REPASSE AO ESTADO DA BAHIA. PARCELA DEVIDA EM FUNÇÃO DA EC n° 87/15. O próprio sujeito passivo, em suas notas fiscais, destacou o ICMS a título de partilha, por considerar a condição dos destinatários como não contribuintes do ICMS, por não haver inscrição no Cadastro de ICMS da Bahia, apesar de não repassar ao nosso Estado, nos termos previstos na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 93/15, bem como, no § 4º, do art. 2º da Lei de 7.014/96. Infração procedente. Não acolhidas nulidades arguidas. Negado pedido de diligência e de redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/09/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 867.489,41, acrescido de multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.001.030 – o remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia, em função da EC n° 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, localizado neste Estado, nos meses de abril a setembro, novembro e dezembro de 2022.

O autuado impugna o lançamento fls. 15/39, por intermédio de seus advogados legalmente constituídos, oferece Impugnação Fiscal em face do lançamento tributário externado no Auto de Infração em epígrafe, com amparo nos fundamentos tecidos a seguir. Registra a tempestividade da defesa e sintetiza os fatos com o respectivo enquadramento legal.

Passa a expor os fundamentos que entende impor a decretação da insubsistência da autuação. Aponta que nas indicadas legislações, os referidos dispositivos tratam sobre a “*incidência do imposto, alíquotas e recolhimento*”, de forma completamente genérica.

Aduz que aparentemente, os dispositivos citados serviriam para subsidiar qualquer Auto de Infração lavrado pelo Fisco, afinal, se trata de mera reprodução de diversos elementos que compõem o fenômeno da incidência tributária.

Dessa forma, entende que a Autoridade Fiscal achou por bem lhe aplicar multa sem indicar, com exatidão, qual dispositivo fundamenta a infração supostamente praticada e de que modo a violação ao dispositivo legal se deu no caso concreto. Em outros termos, em que pese tenha realizado o enquadramento legal da multa aplicada, o Fiscal olvidou-se de indicar precisamente quais os atos praticados que consubstanciaram na lavratura do feito.

Portanto, afirma que não há qualquer clareza na fundamentação de direito prestada pela Autuação para legitimar a integralidade do lançamento em espeque - elemento este, que como se sabe, consiste em verdadeiro requisito de validade da atividade fiscal -, na medida em que não foi

indicada, como arrimo da presente acusação, qual a fundamentação legal da suposta infração que lhe foi imputada.

Comenta que o dever de motivação do ato administrativo vai além da mera indicação de dispositivos legais previstos na legislação tributária estadual, abrangendo, também a correta e precisa subsunção dos fatos narrados na acusação fiscal à norma legal.

Ressalta que não por outra razão, o entendimento unânime da 1ª Seção do STJ é no sentido de que *“o ato administrativo que nega, limita ou afeta direitos ou interesses do administrado deve indicar, de forma explícita, clara e congruente, os motivos de fato e de direito em que está fundado (art. 50, I, e § 1º da Lei 9.784/99)”*.

Há, portanto, de construir a relação lógico-normativa entre os fatos e a lei, a fim de demonstrar como, no caso concreto, há incidência de determinado dispositivo legal que autorize a autuação, o que não foi feito no presente caso, revelando, portanto, a ausência de escoreta fundamentação legal a legitimar a autuação em comento.

In casu, vislumbra-se que a tipificação se sucedeu de maneira deficiente, posto que não trouxe, objetivamente, qual dispositivo legal teria sido descumprido e de que forma seria apto a justificar a caracterização da referida infração.

Sabe-se que a clareza da acusação é o primeiro pressuposto do devido processo legal, constituindo-se, no ponto inaugural de uma relação dialética justa e pautada na igualdade dos litigantes. É por isso, inclusive, que o Decreto nº 7.629/1999 enfatiza que são nulos os lançamentos cujos elementos sejam insuficientes para determinar, com precisão, a matéria objeto da exigência tributária, restando imprestável, para todos os efeitos, ato administrativo dotado de fundamentação deficiente (implícita, obscura ou contraditória).

Nesta linha, comenta que o artigo 18 do referido diploma normativo preconiza, entre os casos em que deva ser declarada a nulidade, aqueles em que o Auto de Infração não contém os requisitos para se determinar, com segurança, a infração - o que pressupõe, nos termos do art. 39, V, do Decreto nº 7.629/1999, a perfeita descrição dos fatos e norma legal infringida.

Ante o exposto, conclui que o Auto de Infração sob julgamento apresenta fundamentação deficiente, de sorte a inviabilizar o amplo exercício do direito de defesa do Contribuinte e torná-lo inegavelmente nulo. Aduz que o lançamento presume (sim, apenas presume, pois não conseguiu compreender a integralidade do enquadramento legal ao qual foi autuada) que o Autuante o acusou de deixar de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em operações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, localizado neste Estado.

Assim, em razão de tal registro fiscal, a empresa supostamente teria realizado suas operações de transferências de mercadorias sem o devido recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual, conquanto tenha realizado o respectivo destaque dos tributos supostamente devidos. Concluiu-se, então, que diante desta provável situação fática, está a empresa sujeita à penalidade prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96, que corresponde a 60% do valor registrado pelas operações fiscalizadas.

Sustenta que há patente vício material no procedimento de lançamento dos tributos, visto que, consoante será demonstrado adiante, aspectos essenciais da obrigação tributária não foram devidamente observados pelos fiscais autuantes.

Explica que a imputação fiscal se refere à cobrança de ICMS em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado no estado da Bahia, ou seja, estamos diante de suposto não recolhimento do ICMS-Difal. Acerca do referido tributo, a própria Lei estadual nº 7.014/1996, que trata sobre a cobrança do ICMS no Estado baiano disciplina a matéria, nos termos do § 4º, do inciso IV, do art. 2º e art. 15 que reproduz.

A partir da análise dos citados dispositivos legais, é possível inferir duas conclusões: a) de fato, há previsão legal para cobrança do ICMS sobre as operações desempenhadas pela empresa ora impugnante; b) as alíquotas do ICMS serão aferidas de acordo com a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Observa que, em que pese a clareza de tal regramento, é imperioso observar que os fiscais autuantes agiram em desconformidade com a legislação estadual, visto que atribuíram alíquota de 18% sobre todas as operações objeto do auto de infração, consoante reproduz.

Destaca o teor da acusação, que se refere ao fato de que o contribuinte “*deixou de recolher o ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bem ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado*”. Paralelamente, ressalta a planilha inserida no auto de infração, com o necessário destaque às alíquotas atribuídas pelos Autuantes.

Pergunta como há de se entender, que o contribuinte está sendo autuado pela suposta ausência de recolhimento do ICMS-Difal, isto é, pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sobre a operação para o estado da Bahia, se a alíquota aplicável ao caso concreto remonta ao percentual de 18%, que corresponde à alíquota interna geral do ICMS vigente até 21 de março de 2023?

Recorda o que dispõe o § 7º do artigo 15 da Lei estadual nº 7.014/1996: “*Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual*”. A partir da designação de alíquota no patamar de 18%, referente ao percentual geral até então utilizado internamente pelo estado da Bahia, as autoridades administrativas acabaram também por suprimir a possibilidade de que as mercadorias que chegaram ao Estado por meio das operações desempenhadas pelo Magazine Luiza tenham sido provenientes de outras origens.

Apenas para ilustrar esta hipótese, supõe que as mercadorias que foram objeto de autuação tenham sido importadas pelo contribuinte e depois submetidas à operação interestadual. Sabe-se que, neste exemplo, a importação utilizaria a alíquota de ICMS determinada pelo Estado sujeito ativo da obrigação tributária. Já a operação subsequente (interestadual) utilizaria a alíquota de 4%. Ou seja, aduz que sequer há certeza sobre qual a alíquota interestadual a ser aplicada no caso tratado neste auto de infração. Diante desta obscuridade, só um procedimento nunca poderia ser feito pelas autoridades fiscais, qual seja: a aplicação de uma alíquota única de 18% sobre todas as operações que acarretaram a cobrança do ICMS-Difal pelo estado da Bahia.

Diante de todo esse contexto fático-jurídico, diz que está claro que não há qualquer fundamento legal na alíquota vislumbrada no auto de infração ora combatido. Por outras palavras, o procedimento fiscal possui mácula em um aspecto essencial da obrigação tributária exigida pelo estado da Bahia.

Assim, diz que restando consignada a imprescindibilidade da nulidade material no tocante ao erro metodológico responsável pela discrepância constante na fiscalização, demonstra mais um grave equívoco vislumbrado no procedimento fiscal, qual seja: a equivocada base de cálculo utilizada para aferição do tributo supostamente devido.

Isto porque, aparentemente, o fisco baiano realizou a apuração sem considerar o benefício da redução da base de cálculo a qual faz jus a impugnante. Ao contrário do procedimento realizado pelo fiscal, que se amparou em informações desconhecidas pelo próprio contribuinte, para calcular o montante do tributo devido, seria necessário levar em conta o disposto no artigo 266, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RICMS/BA, que transcreve.

In casu, verifica que a diferença entre o valor apurado pelo fisco e aquele que, de fato, seria devido pelo contribuinte, é decorrente da genericidade a qual se submeteu o procedimento

fiscalizatório, que sequer atentou para a natureza das operações efetuadas pelo *Magazine Luiza* quando da lavratura do auto de infração.

Salienta ainda, que não há qualquer prova constituída nos autos a fim de subsidiar a atribuição da base de cálculo aduzida pelo estado da Bahia. Diante da simples análise dos documentos fiscais que amparam as operações fiscalizadas, percebe-se que todas as movimentações da empresa estão em perfeita consonância com a legislação tributária regente, isto é, o que se destaca é o fato de que sequer houve a devida redução da base de cálculo da operação efetuada pelo contribuinte para fins da apuração do ICMS-Difal supostamente devido.

Afirma que decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais trazida, Acórdão nº 910100.955, auxilia na compreensão do problema, quando diz que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. E também, quando registra que, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável; e que se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

Aduz que a jurisprudência colacionada é bastante elucidativa e pode ser perfeitamente compatível ao caso em comento. Percebe-se que o erro na quantificação do montante correspondente à cobrança da exigência fiscal, por se tratar da própria essência da obrigação tributária, merece ser reconhecido como elemento caracterizador do vício material, apto a ensejar a nulidade do auto de infração ou até mesmo a improcedência do feito.

Aponta que não lhe cabe fazer o trabalho fiscal que deveria ter sido realizado pelo Autuante, mas, tendo como base os princípios da boa-fé e da cooperação, a *Magazine Luiza S/A* nunca se furtaria de colaborar com o procedimento fiscalizatório, auxiliando na análise das operações mercantis por ela desempenhadas, a fim de que esteja completamente demonstrada a licitude da respectiva apuração

Diante desse cenário, entende ser indiscutível que o fiscal se reportou de forma insegura quanto ao levantamento em questão, não merecendo, por esse motivo, a autuação prosperar.

Aduz que a acusação se revela, pouco cuidadosa. Tivesse a fiscalização adotado o cuidado que é típico e indispensável aos procedimentos tendentes à cobrança de tributos, teria identificado, sem qualquer dificuldade, que a metodologia aplicável para apuração dos tributos foi realizada de forma completamente equivocada.

Portanto, a título de arremate, frisa que a certeza e a liquidez do crédito tributário devem ser exatas na execução da técnica adotada pela fiscalização. Diante do exposto e levando-se em conta os equívocos, os quais, acarretam a completa iliquidez e incerteza do crédito tributário, espera que seja determinada a nulidade do auto de infração em comento.

Por fim, observa que, os motivos que justificam a decretação da nulidade do auto de infração servem igualmente a demonstrar a sua improcedência. É o caso típico em que a preliminar se confunde com a matéria de mérito. A acusação é descabida, de sorte que, caso não seja declarado nulo, o lançamento tributário há de ser julgado improcedente.

Ademais, por excesso de zelo, na remota hipótese de o Julgador considerar que as informações contidas nos documentos ora anexados não são suficientes para demonstrar que não houve, no caso dos autos, apuração equivocada do ICMS-Difal, impõe-se determinar que os autos sejam baixados em diligência, a fim de que sejam produzidas todas as provas/elementos capazes de constatar a existência do direito ora sustentado, nos termos do art. 148 do RPAF/BA.

No que tange à natureza da cobrança perpetrada pelo fisco baiano, salienta que o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 1287019/DF e da ADI 5469/DF, declarou inconstitucional a

exigência de ICMS DIFAL sobre operações de venda destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, por entender que a cobrança da exação deveria ser precedida da edição de lei complementar nacional regulamentadora das condições gerais de sua instituição.

Diante do julgamento empreendido pelo STF - e, especialmente, da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade -, o legislador nacional editou a LC 190/2022, a qual alterou dispositivos da LC 87/96, para regulamentar a cobrança do imposto incidente sobre operações de venda interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, ou não, do ICMS. A referida lei, por sua vez, foi publicada em 5/1/2022.

Explica que, anteriormente à edição da referida LC, o Estado da Bahia publicou, em 30/12/2021, a Lei nº 14.415/2021, a qual, alterando dispositivos da Lei nº 7.014/1996, tratou da exigência do ICMS DIFAL incidente sobre operações destinadas a consumidor final localizado nesse Estado.

Nos julgamentos relacionados, o STF afastou a cobrança do ICMS DIFAL até então promovida pelos Estados por considerar que a exigência dessa exação deveria ser precedida da edição de LC nacional, nos termos exigidos pelos arts. 146, I e III, e 155, II c/c § 2º, XII, da CF/88.

Segundo a Corte Suprema, para que a exigência do ICMS DIFAL pelos Estados observasse os ditames constitucionais, seria necessário que, após a EC 87/2015, houvesse a edição de lei complementar nacional regulamentadora de normas gerais sobre a nova hipótese de incidência. Em seguida à publicação dessa LC, cada Estado deveria editar lei própria instituidora da nova exigência tributária e somente a partir disso, seria possível a cobrança do ICMS DIFAL.

Comenta que ao antecipar a edição de lei própria à publicação da LC nacional exigida pelos arts. 146, I e III, da CF/88, o Estado da Bahia findou por instituir cobrança eivada de inconstitucionalidade, que não é passível de ser convalidada após a edição da LC 190/2022.

A inconstitucionalidade empreendida pela lei baiana é ainda mais grave, quando se leva em conta o fato de que, ainda no ano de 2021, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 1287019/DF e da ADI 5469/DF, deixou claro que a cobrança do ICMS DIFAL por lei estadual deveria ser precedida da edição de LC nacional. Diante do exposto, entende restar evidente que a Lei Estadual nº 14.415/2021, publicada anteriormente à LC 190/2022, deve ser considerada inválida por malferir os arts. 146, I e III, e 155, II c/c § 2º, XII, da CF/88.

Assim, diz que se deve afastar a cobrança empreendida pela autoridade fiscal a título de ICMS DIFAL sobre operações de venda interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, até que haja a publicação de lei estadual em conformidade com a LC 190/2022, observando-se, nesse caso, que a referida lei não poderá produzir efeitos antes de 90 (noventa) dias de sua publicação.

Assim, considerada a pendência, não se vislumbra qual será a decisão final do processo, tampouco quando ocorrerá o trânsito em julgado da decisão. Salienta que o Supremo Tribunal Federal também não se posicionou acerca da abrangência e limites temporais no que tange à aplicabilidade das legislações locais que instituíram o DIFAL, como prescrito pela Lei Complementar 190/2022.

Afirma que estando o processo pendente de decisão de embargos, há ampla possibilidade de modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pelo STF. Afinal, tal instrumento de proteção à segurança jurídica e ao interesse social já foi aplicado no Tema 1093, que versava sobre a necessidade de edição de lei complementar para a cobrança do ICMS – DIFAL.

Caso ainda se considere que, pelo fato de já haver sido publicado os acórdãos das ADI – mesmo com julgamento de Embargos ainda pendente – não se deva decidir pela insubsistência da imputação fiscal, deve-se considerar que no dia 21/08/2023, o RE 1426271 foi destacado como representativo de controvérsia, ensejando o destaque do tema 1266 da repercussão geral, também perante o STF, conforme acórdão que reproduz.

Desta feita, considerando que as decisões proferidas pelo STF nas ações diretas de inconstitucionalidades e no julgamento de casos representativos de controvérsia segundo a repercussão geral tem efeito vinculante e *erga omnes*, não há outra conclusão possível, senão quanto à improcedência da acusação fiscal no que tange aos fatos geradores ocorridos no ano de 2022.

Ressalta que ainda que superados os argumentos tecidos nos tópicos anteriores, o que só se cogita em observância ao princípio da eventualidade, há de ser reduzido o valor do débito fiscal em espeque através, ao menos, da minoração da multa aplicada, fixada no exacerbado percentual de 60% (sessenta por cento) do montante principal.

Destaca que o STF iniciou o julgamento do Tema nº 816 de Repercussão Geral (Recurso Extraordinário nº 882.461), no qual o Tribunal propôs a fixação da tese de que as multas moratórias cobradas pela Fazenda Pública – tal como aquela cobrada no Auto de Infração em epígrafe – devem observar o limite máximo de 20% do valor do débito.

No caso dos autos, contudo, a multa aplicada na hipótese em apreço, em valor correspondente a 60% do imposto supostamente devido, exorbita, em muito, os limites adotados pelo STF e pelos demais tribunais pátrios.

Portanto, ante a todo o exposto, comenta que diante do caráter confiscatório e desproporcional da penalidade imposta, é imperioso o seu cancelamento, o que desde já se requer, sob pena de violação ao artigo 5º, caput da Constituição Federal.

Mercê de todo o exposto, o *Magazine Luiza S/A* requer seja conhecida e acolhida a defesa, a fim de que:

- a) seja reconhecida a nulidade material do impugnado Auto de Infração, em razão da deficiência na fundamentação legal, ou diante dos vícios materiais constatados quando da aplicação das alíquotas e da determinação da base de cálculo, que resultaram em cálculo equivocado do montante do tributo devido;
- b) caso não atendido o pedido anterior, seja reconhecida a improcedência do impugnado Auto de Infração, pela cabal demonstração de equívocos na aferição da matéria tributável, nos exatos termos definidos pelo RICMS/BA, bem como pela descabida cobrança do ICMS-Difal mediante a aplicação da Lei nº 14.415/2021;
- c) na eventualidade de não acolhimento dos pleitos anteriores, seja determinada a realização de diligência fiscal, nos termos dispostos pelo artigo 148, do RPAF/BA, a fim de que sejam produzidas todas as provas/elementos capazes de constatar a existência do direito sustentado;
- d) em caráter subsidiário, caso não atendidos os pedidos anteriores, que sejam reduzidas as multas a patamares razoáveis.

A dupla de Autuantes presta informação fiscal fl. 48/50. Repete a irregularidade apurada em ação fiscal. Aponta que o impugnante alega “*Nulidade do Auto de Infração*” por suposta deficiência na fundamentação e imperfeito enquadramento legal dos fatos.

A propósito, aduz que o defendente não pode alegar cerceamento das condições da defesa visto que, após amplas preliminares, inclusive com citação de jurisprudência, contesta a infração acusada. Outrossim, a descrição e a capitulação das infrações apresentadas pelo SLCT – *Sistema de Lançamento de Crédito Tributário* – desta SEFAZ, ainda que sintéticas, contemplam os elementos necessários ao entendimento e à manifestação pelos autuados, conforme amplamente praticado no âmbito do CONSEF/BA.

Por outro lado, afirma que não se justifica a alegação de que não há como entender a cobrança do DIFAL/BA, em decorrência da utilização da alíquota de 18%. Explica que no SLCT – *Sistema de Lançamento do Crédito Tributário* – desta SEFAZ/BA, a consignação da alíquota tem função apenas indicativa, não trazendo qualquer repercussão quanto ao valor cobrado. Este tem

lançamento que corresponde exatamente ao imposto reclamado, independentemente da alíquota selecionada, cuja repercussão se dá apenas, na base de cálculo, que também é apenas indicativa.

A propósito, informa que o anexo à fl. 4 - também apresentado ao autuado - demonstra com clareza, os valores devidos mensalmente, cujos cálculos foram elaborados e apresentados nos documentos fiscais pela empresa, limitando-se o Fisco ao mero somatório mensal. Aduz que o mesmo somatório, a própria empresa realiza, inclusive para apresentação mensal à fiscalização, por meio da GIA – Guia de Informação e Apuração.

Por fim, como amplamente sabido, afirma que a cobrança do *ICMS/DIFAL Consumidor Final* teve seus termos modulados por decisão do STF, que estabeleceu o marco de 05/04/2022 como referência, para o início da repartição entre os Estados. Frisa que curiosamente – ou maliciosamente – a Autuada obedece à decisão, destacando e cobrando do destinatário o valor da partilha, sem, contudo, proceder ao devido recolhimento.

Afirma que de tudo isto, tem ciência a autuada, cuja defesa tem caráter de mera tergiversação. O que busca a autuada é manter a prática ilegal - e permanente - de destacar o ICMS devido ao Estado de destino, cobrá-lo do adquirente e dele se apropriar, incorrendo assim, em apropriação indébita. Aduz que a óbvia questão que tem que responder a Autuada é: se acredita indevida a cobrança do *ICMS DIFAL Consumidor Final*, por que destaca tal parcela no documento e a cobra do destinatário? Se a autuada entende que não há legislação que ampare a repartição do ICMS nas vendas interestaduais da espécie, por que não emite o documento de venda com destaque do imposto integral para o Estado de origem? Se a legislação editada não é suficiente para amparar a repartição acordada entre os Estados, por que esta mesma legislação serviria para justificar a redução da carga tributária das mesmas operações?

Assevera que a título de exemplo, menciona a nota fiscal número 192.588 (DANFE anexo), de 15/04/2022. A operação tem base de cálculo de R\$ 379,05. A autuada destaca valor correspondente a percentual de 4% (produto importado) para o ente Federado de origem.

Já nas “*Informações Complementares*”, consigna textualmente: “*Valores totais do ICMS Interestadual: DIFAL da UF destino R\$ 53,07*”. E assim o faz, em todo período autuado: destaca a complementação da alíquota. Isto é, cobra do consumidor e a destina – de modo flagrantemente ilegal – ao próprio Caixa.

Conclui que a Magazine Luiza S.A. efetivamente destacou e cobrou dos consumidores finais destinatários parcela do ICMS em nome do estado da Bahia. Diante deste fato, não resta outra hipótese que não o recolhimento ao Ente Federado de destino, em nome do qual realizou o destaque e a cobrança do imposto.

Cabe registrar a presença, na sessão de julgamento, do patrono do Autuado, Dr. Leonilson Lins de Lucena Filho, OAB/PB nº 27.590, e do Autuante, Wagner Ruy de Oliveira Mascarenhas, que realizaram a sustentação oral.

VOTO

O defendente alegou que o Auto de Infração deve ser cancelado. Disse que a infração que lhe foi imputada não contém qualquer indicação quanto às circunstâncias que motivaram a sua imposição. Afirmou que a Fiscalização teria indicado legislações cujos dispositivos tratam sobre a “*incidência do imposto, alíquotas e recolhimento*”, de forma completamente genérica e que serviriam para subsidiar qualquer Auto de Infração lavrado pelo Fisco, afinal se trata de mera reprodução de diversos elementos que compõem o fenômeno da incidência tributária.

Acrescentou que não há qualquer clareza na fundamentação de direito prestada pela Autuação, para legitimar a integralidade do lançamento em espeque, elemento este, que consiste em verdadeiro requisito de validade da atividade fiscal, na medida em que não foi indicada, como arrimo da presente acusação, qual a fundamentação legal da suposta infração que lhe foi imputada.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais da infração registrada pela fiscalização foram devidamente atendidos e a irregularidade apurada está formalmente caracterizada, tendo o Autuado tomado ciência de que seria fiscalizado conforme Termo de Início fl.05; termo de ciência do auto de infração fl. 07 com o recebimento dos demonstrativos que dão suporte a autuação, documento fl. 04.

Dessa forma, analisando os termos constantes na peça defensiva, concluo pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não foram cometidos erros pelos Autuantes na apuração do imposto devido, e ainda que tivesse ocorrido equívocos no enquadramento legal da irregularidade apurada, não poderiam ser aproveitados como arguição de nulidade, nos termos do art. 19 do RPAF/99, que estabelece que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Assim, foi oportunizado ao defendente o contraditório e a ampla defesa, sem qualquer cerceio ao seu direito constitucional. Ademais, pelo teor de sua defesa, constata-se claramente, que entendeu do que foi acusado, citando inclusive documentos fiscais constantes do levantamento para rebater a irregularidade apurada. A alegação sobre a alíquota aplicada, bem como as demais arguições são de caráter meritório que serão abordadas oportunamente, quando da análise dos fatos e do direito.

Nessa esteira, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração. Encontram-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para que se decrete sua nulidade.

Indefiro de plano a diligência solicitada. Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de diligência a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim, indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, a **infração 01** acusa o autuado de na condição de remetente e/ou prestador localizado em outra unidade da Federação, ter deixado de recolher o ICMS devido ao Estado da Bahia, em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte, localizado neste Estado, nos meses de abril a setembro, novembro e dezembro de 2022.

Sobre o tema, a Emenda Constitucional nº 87/15 determinou que deve ser partilhado o ICMS devido em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade Federada, cabendo ao remetente, quando da emissão da nota fiscal eletrônica, consignar o valor devido ao estado de destino, consoante regras postas no Convênio ICMS 93/15, recepcionadas na Lei nº 7.014/96, conforme enquadramento na peça vestibular.

Cabe registrar, que em 2016 passou a vigorar os efeitos da Emenda Constitucional nº 87/2015, que instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, alterando o art. 155 da Constituição Federal, conforme a seguir transcrito:

Art. 1º. Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

(...)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Anterior à promulgação da citada emenda, vigorava a regra de que nas operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes do ICMS, o imposto era devido integralmente ao Estado de origem.

Com a vigência da Emenda Constitucional, o ICMS devido nessas operações e prestações, passou a ser partilhado entre os Estados de origem e de destino das mercadorias, de forma que o de origem tem direito ao imposto correspondente à alíquota interestadual, ao passo que o Estado de destino tem direito a parte do imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual.

Ficou também estabelecido, que a partir 1º/01/2016, para todas as operações, seria adotada a partilha do ICMS entre os Estados de origem e de destino, com base na regra de transição a ser aplicada em 2015 até 2019, criada para fins da repartição do imposto entre os mesmos, através da fixação de percentuais de proporção que repartiam gradualmente a parcela cabível aos Estados, conforme definido no art. 2º da Emenda Constitucional, que acrescentou o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição.

Por sua vez, a Lei nº 7.014/96, estabeleceu no art. 2º, inciso IV, que o ICMS incide sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto.

O art. 4º, inciso XVI da mesma lei, acrescentado pela Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 1º/01/2016, trata da ocorrência do fato gerador do imposto:

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

(...)

XV - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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;

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto está prevista no § 4º, do art. 2º, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

§ 4º. Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

(...)

II - remetente e o prestador localizados em outra unidade da Federação, inclusive se optante pelo SIMPLES NACIONAL, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Por se tratar de operação que destinou mercadorias a não contribuinte do ICMS, localizado no Estado da Bahia, o pagamento do imposto é de responsabilidade do remetente, ora autuado, a empresa Magazine Luiza.

O defendente afirmou que a imputação fiscal se refere à cobrança de ICMS em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado no estado da Bahia, e está regulada pela Lei estadual nº 7.014/1996, no § 4º, do inciso IV, do art. 2º e art. 15. Apontou que as alíquotas do ICMS serão aferidas de acordo com a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Entretanto, disse que em que pese a clareza de tal regramento, os fiscais Autuantes agiram em desconformidade com a legislação estadual, visto que atribuíram alíquota de 18% sobre todas as operações objeto do auto de infração.

Verifico esta alegação não procede. Analisando os demonstrativos que dão suporte a acusação fiscal, observo que conforme explicado pelos Autuantes, os valores devidos mensalmente, resultam de cálculos que foram elaborados e apresentados nos documentos fiscais pela própria empresa, limitando-se o Fisco ao mero somatório mensal. Este mesmo somatório, a própria empresa realiza, inclusive para apresentação mensal à fiscalização, por meio da GIA – Guia de Informação e Apuração.

Quanto a alíquota indicada no corpo do Auto de Infração, observo que a alíquota efetivamente utilizada foi aquela determinada pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual, conforme apontada na planilha demonstrativa do débito. Os valores devidos a título de ICMS Difal ali calculados foram transportados para o Auto de Infração pelo Sistema automatizado de emissão de Autos de Infração, denominado SLCT – *Sistema de Lançamento do Crédito Tributário* – desta SEFAZ/BA. Tal sistema consigna a alíquota de 18% a título meramente ilustrativo (coluna "Aliq%"), do que também resulta uma base de cálculo ilustrativa (coluna "Base de Cálculo").

Todavia, isso não enseja nulidade por incongruência, indeterminação de infração ou cerceamento de defesa, uma vez que os valores constantes da coluna "Valor Histórico" são aqueles transportados da apuração (fl. 04), corretamente efetuada referente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Portanto, no SLCT – *Sistema de Lançamento do Crédito Tributário* – desta SEFAZ/BA, a consignação da alíquota tem função apenas indicativa, não trazendo qualquer repercussão quanto ao valor cobrado. O lançamento fiscal consignado no Auto de Infração corresponde exatamente ao imposto exigido, independentemente da alíquota selecionada, cuja repercussão se dá apenas, na base de cálculo, que também é apenas indicativa.

O defendente afirmou, que aparentemente, o fisco baiano realizou a apuração sem considerar o benefício da redução da base de cálculo a qual faz *jus*.

Sobre esta alegação, o Autuado não apontou objetivamente quais foram os documentos fiscais relacionados no levantamento, que estariam sujeitos a redução de base de cálculo. Ademais, cabe reiterar, que o Autuado quando da emissão da nota fiscal eletrônica, consignava no campo "Informações Complementares", o valor devido ao Estado de destino, consoante regras do Convênio ICMS 93/15, recepcionadas pela Lei nº 7.014/96. E foram exatamente estes valores, já devidamente apurados, que foram lançados pela fiscalização para exigir o imposto ora discutido.

Nessa esteira, ante os elementos constantes dos autos, concluo que a infração está devidamente caracterizada e subsiste integralmente, visto que está em absoluta consonância com a legislação de regência e o Autuado não comprovou com elementos necessários e suficientes, que tivessem o condão de extinguir ou modificar o valor exigido em ação fiscal. Infração subsistente.

No que se refere ao pedido subsidiário de exclusão da multa, sob a alegação de excessividade da cobrança no percentual de 60%, e de efeito confiscatório da penalidade, que seria vedado pela Constituição Federal de 1988. Também a alegação de que entende restar evidente que a Lei Estadual nº 14.415/2021, publicada anteriormente à LC 190/2022, deve ser considerada inválida para a cobrança do ICMS Difal são arguições de inconstitucionalidade. Por força do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de inconstitucionalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, motivo pelo qual, este colegiado não pode adentrar em tal discussão, e sobre a mesma exarar decisões.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0056/24-5**, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 867.489,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “F”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR