

A. I. N° - 298574.0005/21-6  
AUTUADO - VALE MANGANES S.A.  
AUTUANTE - JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06/10/2021

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0141-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Defesa prejudicada quanto à apreciação do mérito, tendo em vista que a matéria se encontra *sub judice* no âmbito do Poder Judiciário. A exigibilidade do crédito tributário, deve ficar suspensa até decisão final da lide pelo Poder Judiciário. Defesa **PREJUDICADA**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/03/2021, refere-se à exigência de R\$3.834.111,90 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 003.002.004: Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018.

De acordo com a descrição dos fatos, o Sujeito Passivo incorre em irregularidade ao não incluir o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual no cômputo da base de cálculo da operação.

Foi informado que o Sujeito Passivo apresentou decisão sobre a suspensão da exigibilidade do ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual pelo art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, nos termos da Ação Declaratória – Processo nº 0520292-38.2017.8.05.0001. Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 50 a 67 do PAF. Diz que é empresa idônea e que sempre primou pelo fiel cumprimento de suas obrigações tributárias, se dedicando à industrialização de ferroligas de manganês há mais de 50 anos, conforme faz prova a certidão de regularidade fiscal e o Estatuto Social.

Ressalta que o Autuante aponta erro no cômputo da base de cálculo da operação em razão da não inclusão na base de cálculo do ICMS-DIFAL do valor relativo à diferença entre alíquotas interna e interestadual, contudo, a referida autuação não merece prosperar, uma vez que é ilegal a inclusão da DIFAL ou da “carga tributária interna” na base de cálculo do ICMS DIFAL, uma vez que tal prática afronta diretamente os princípios da legalidade tributária e da capacidade contributiva.

Diz que o art. 155, § 2º, VII e VIII, “a” da Constituição Federal de 1988 dispõe que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do ICMS localizado em outro Estado, ao Estado de origem do bem/serviço caberá o montante de ICMS relativo à alíquota interestadual, ao passo que ao Estado de localização do destinatário caberá o montante proveniente da diferença de alíquota interna deste Estado e da alíquota interestadual.

Ressalta que, por imperativo constitucional, ao Senado Federal coube a competência para fixar as alíquotas interestaduais, estipuladas por meio da Resolução nº 22/89, e quanto à definição do contribuinte e a delimitação da base de cálculo do ICMS, a Constituição Federal delegou à Lei Complementar o dever de definir os referidos institutos.

Frisa que a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) definiu o contribuinte do imposto nos casos de operações/vendas de mercadorias provenientes de estabelecimentos de contribuintes do ICMS, assim como o momento da ocorrência do “fato gerador”.

O fato gerador da operação perfectibiliza-se com a saída da mercadoria do estabelecimento comercial no Estado de origem, sujeitando-se à incidência da alíquota interestadual sobre o valor da operação/valor da Nota Fiscal, acrescida com o montante do próprio imposto.

Diz que ao Estado da Bahia, conforme preceito constitucional elencado no art. 155, § 2º, VII e VIII, “a” da CF/88, resta a aplicação da diferença da alíquota interna pela alíquota interestadual, que incide sobre a base de cálculo (com o ICMS já “por dentro” – destacado na Nota Fiscal) considerada no momento do fato gerador.

Alega que apesar da disciplina cerrada da CF/88 e da Lei Kandir sobre a matéria – decorrência direta do Princípio da Legalidade Tributária -, as Leis nºs 13.373/15 e 13.816/17, inovando no mundo jurídico, alteraram o inciso XI e o § 6º do art. 17 da Lei Estadual nº 7.014/96, alargando a base de cálculo do ICMS-DIFAL, ao incluir o montante do próprio DIFAL e, a partir de 22/12/2017, incluir a carga tributária interna.

Afirma que o Estado da Bahia instituiu a chamada “base dupla do ICMS” nas operações interestaduais devido pelo DIFAL. Ou seja, além da base de cálculo estabelecida para a incidência da alíquota interestadual, o Estado da Bahia, de forma deliberada e infringindo a Constituição Federal de 1988, criou uma segunda base de cálculo para a incidência da diferença de alíquota.

Da análise das planilhas elaboradas pelo Autuante, diz que se pretende cobrar do Impugnante ICMS-DIFAL decorrente da inclusão (i) do próprio DIFAL (art. 17, XI da Lei 7.014/96) e (ii) da carga tributária interna na base de cálculo do ICMS-DIFAL (art. 17, XI, § 6º da Lei nº 7.014/96).

Frisa que a CF/88 é clara ao determinar que a delimitação da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 155, § 2º XII, “i”). Entende que não há lei complementar que estabeleça de forma diferenciada a base de cálculo do imposto na entrada de bens destinados ao uso e consumo e ativo imobilizado em operações oriundas de outro Estado da Federação.

Alega que inexiste suporte constitucional para que o Estado da Bahia pretenda fazer integrar no próprio imposto a ele devido em uma operação interestadual, o imposto que lhe é devido apenas nas operações internas, correspondente à alíquota interna. A base de cálculo válida para a exigência de DIFAL é o valor da operação interestadual, integrado pela alíquota interestadual, tal como destacada na nota fiscal que acoberta a operação.

Registra que o STF já declarou a inconstitucionalidade de tratamento do DIFAL por outro instrumento normativo que não a Lei Complementar, decidindo que “*A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar*”.

Acrescenta que no julgamento conjunto do RE 1287019 com repercussão geral, fixou a seguinte tese: *A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais*. Diz que a Constituição Federal de 1988 não permitiu, tampouco a Lei Complementar 87/96, a criação de fórmula em que a própria diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual compusesse a base de cálculo do valor da diferença de alíquota. Menciona lições de Roque Antonio Carrazza e decisões do Poder Judiciário.

Conclui que verificada a impossibilidade de inclusão do DIFAL ou da carga tributária interna na base de cálculo do ICMS incidente nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para uso e consumo ou para o ativo imobilizado, por evidente inexistência de previsão em Lei Complementar, não se verifica outra saída senão o completo cancelamento da autuação. Cita decisão referente à Ação Declaratória nº 052292-38.2017.8.05.0001.

Informa que após a interposição do Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000 pelo Estado da Bahia em face da referida decisão, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia garantiu ao Impugnante o direito de recolher o ICMS-DIFAL sobre o valor da operação destacado na nota fiscal.

Ressalta que mesmo ciente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Autuante lavrou o presente Auto de Infração visando à cobrança de crédito que permanece inexigível e multa de 60% pelo não recolhimento tempestivo do crédito inexigível.

Ressalta que é pacífico o entendimento de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tem o condão de impedir a lavratura do Auto de Infração. Nesse sentido, cita como exemplos julgados do Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo as ementas.

Apresenta o entendimento de que, sendo incontroversa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto da presente autuação, o Auto de Infração deve ser imediatamente anulado.

Ainda que se considerasse possível lavratura do presente Auto de Infração a fim de evitar a decadência, afirma que a Fazenda Pública jamais poderia imputar, ao contribuinte, penalidade pelo não pagamento do tributo cuja exigibilidade permanece suspensa.

Alega que cobrar multa pelo não recolhimento de tributo cuja exigibilidade permanece suspensa por decisão judicial significa penalizar o contribuinte por cumprir decisão judicial. Por isso, entende que resta patente a insubsistência da multa aplicada, que deve ser afastada.

Afirma que faz jus ao cancelamento da penalidade aplicada em excesso, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco.

Menciona o art. 150 da Constituição Federal e diz que aliado aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, a proibição do confisco é princípio extensivo às multas decorrentes das relações jurídicas tributárias, salvaguardando o contribuinte das multas que, sob o pretexto de desestimular o cometimento de uma infração, invadem excessivamente o seu patrimônio.

Diz que o CONSEF vem determinando a redução de multas desproporcionais e aplicadas sem qualquer fundamentação. Citou julgamentos de Juntas e Câmaras de Julgamento fiscal, reproduzindo as ementas.

Registra que as decisões colacionadas corroboram o seu direito, pois, além de dever obediência aos princípios da estrita legalidade, proporcionalidade e razoabilidade, é vedado à administração promover tratamento desigual entre os contribuintes, consoante determinado pelo princípio da impessoalidade.

Diz que está sendo arbitrada multa excessiva, como se fosse possível ao ente federado ultrapassar os limites da razoabilidade para locupletar-se à custa do contribuinte, pelo que mister se faz o cancelamento da multa aplicada ou, quando menos, sua redução ao percentual de 20%.

Requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração em tela, cancelando-se o lançamento e a multa aplicada.

O autuante presta informação fiscal às fls. 146 a 155 dos autos. Diz que o ordenamento jurídico vigente permite o lançamento consignado no Auto de Infração. A Emenda Constitucional nº 87/15, a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 7.014/96 compõem, dentre outras, normas norteadoras do procedimento fiscal adotado.

Ressalta que as regras estabelecidas pelo art. 17, XI, § 6º da Lei nº 7.014/96 não são inovadoras no ordenamento jurídico, e nem explicitam o procedimento para obter o valor do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, diante da previsão do art. 13, § 1º, Inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Informa que em relação aos levantamentos fiscais constantes no Demonstrativo do ICMS DIFAL RECOLHIDO A MENOS, operações a partir de 22/12/2017 incluem o valor do ICMS na base de cálculo, seja pela “Base de Cálculo para o ICMS DIFAL” ou pela “Nova Base de Cálculo para o ICMS-DIFAL”.

Salienta que o valor em destaque no documento fiscal possui a finalidade de controlar o crédito fiscal de cada operação, como prescreve o dispositivo legal acima mencionado, observado nos demonstrativos relacionados com a ação fiscal.

Diz que o RE 1287019/DF trata de julgado do STF relativo à aplicação do Convênio ICMS 93, de 17/09/2015, para incidência do ICMS decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente – ADI 5469, bem como os optantes do Simples Nacional- DDI 5464.

Esclarece que tais provimentos não podem conduzir o deslinde da presente lide administrativa, seja por falta de pertinência temática, posto que o Impugnante é contribuinte do ICMS e não é optante do Simples Nacional, ou pela modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI 5469 acerca da necessidade de edição de Lei Complementar a partir de 2022.

Conclui que o entendimento da doutrina e os julgados apresentados pelo Impugnante não possuem o condão de vincular os órgãos de julgamento administrativo do Estado da Bahia.

Quanto à existência de Ação Declaratória para suspensão da exigibilidade do crédito tributário, informa que o lançamento tributário menciona na sua descrição complementar a existência da ação declaratória. Nessa ação o Sujeito Passivo propõe a inexistência de relação jurídica tributária com pedido de tutela de urgência nos termos dos autos do processo nº 0520292-38.2017.8.05.0001. Diz que o Poder Judiciário concedeu tutela provisória para determinar que o Estado da Bahia suspenda a exigibilidade, com base no art. 151, inciso V do Código Tributário Nacional – CTN, até deliberação daquele Poder, acerca do crédito tributário relativo ao ICMS devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas entradas de bens destinados ao uso, consumo e ativo imobilizado nas operações oriundas de outros Estados.

Informa que em resposta, o Estado da Bahia interpõe recurso nos termos dos autos no Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000. Reproduz o Acórdão prolatado pelo Poder Judiciário.

Menciona os arts. 139 e 142 do CTN e diz que a constituição do crédito tributário composto pelo valor histórico, multa e consectário legal, decorre do lançamento administrativo por meio da lavratura do Auto de Infração e possui natureza jurídica obrigacional que não se confunde com a exigibilidade do crédito tributário por estar atrelada à susceptibilidade de cobrança pelo Sujeito Ativo após constituição definitiva do citado crédito. Diz que o procedimento de lançamento tributário em tela cumpre medida judicial prolatada pela Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000.

Afirma que o argumento defensivo pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir a lavratura do Auto de Infração, com subsídio em julgados do Superior Tribunal de Justiça – STJ, notadamente no REsp 1915459/SP e no AgInt do REsp 1731423/PA. Conclui que o entendimento do Defendente voltado à vedação de lavratura do Auto de Infração decorrente da suspensão da exigibilidade do crédito tributário não deve prosperar.

Sobre a decisão do REsp 1.712.954/SP, diz que também consta a vedação da lavratura de auto de infração na hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estar lastreada, exclusivamente, no art. 151, inciso II do CTN, pelo depósito do montante integral do crédito tributário.

Conclui que o Sujeito Passivo não aponta as razões defensivas acerca do entendimento relacionado com a multa inerente ao crédito tributário lançado. Logo, aplica-se o art. 141 do RPAF-BA, e acrescenta que a multa consignada no Auto de Infração possui previsão no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao entendimento do Autuado para afastar a multa consignada no Auto de Infração, diz que não deve prosperar de acordo com os motivos que elencou à fl. 154, destacando que a configuração da hipótese ao apelo da equidade não consta nos autos deste processo, de modo a

inexistir a causa de pedir para a redução da multa pretendida. Assim, o pedido referente à redução da multa não deve ser acolhido. Pede a procedência do presente Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. João Paulo Brito Maia, OAB-BA Nº 61.912.

## VOTO

O presente Auto de Infração, trata de recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018. O Sujeito Passivo incorreu em irregularidade ao não incluir o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, no cômputo da base de cálculo da operação.

Consta na descrição dos fatos, que o Autuado apresentou decisão sobre a suspensão da exigibilidade do ICMS, relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual pelo art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, nos termos da Ação Declaratória – Processo nº 0520292-38.2017.8.05.0001. Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000.

Na Impugnação apresentada, o Defendente citou a decisão referente à Ação Declaratória nº 052292-38.2017.8.05.0001. Informou que após a interposição do Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000, pelo Estado da Bahia, em face da referida decisão, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia garantiu ao Impugnante o direito de recolher o ICMS-DIFAL sobre o valor da operação destacado na nota fiscal.

Na informação fiscal, o Autuante disse que a constituição do crédito tributário composto pelo valor histórico, multa e consectário legal, decorre do lançamento administrativo por meio da lavratura do Auto de Infração, que possui natureza jurídica obrigacional, que não se confunde com a exigibilidade do crédito tributário, por estar atrelada à susceptibilidade de cobrança pelo Sujeito Ativo, após constituição definitiva do citado crédito. Ressaltou que o procedimento de lançamento tributário em tela, cumpre medida judicial prolatada pela Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000.

Observo que na Decisão Interlocutória referente ao Processo nº 0520292-38.2017.8.05.0001, consta: “*com base no artigo 300 do CPC, concedo a tutela provisória para determinar que o Estado da Bahia suspenda a exigibilidade, até ulterior deliberação desse Juízo do crédito tributário (art. 151, V do CTN) relativo ao ICMS devido pela diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas entradas de bens destinados ao uso e consumo e ativo imobilizado dos estabelecimentos da autora em operações oriundas de outros Estados da Federação*”.

Conforme cópia de decisão referente ao Agravo de Instrumento nº 0011694-58.2017.8.05.0000, foi decidido que “*a suspensão da exigibilidade deve se restringir à parcela correspondente à determinação da base de cálculo nos termos do art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei 13373/2015*”.

“*Autoriza-se, assim, que a parte Agravada recolha o imposto pela aplicação da diferença entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor da operação destacado na nota fiscal, bem como o direito de não suportá-lo na qualidade de contribuinte substituída nas operações sujeitas à substituição tributária*”.

Vale salientar, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente de concessão de medida liminar ou tutela antecipada (art. 151, V do CTN), tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas não impede o lançamento do imposto.

Observo que sendo a matéria objeto de Ação Declaratória – Processo nº 0520292-38.2017.8.05.0001., com Decisão Judicial favorável ao autuado, considera-se esgotada a instância administrativa, em decorrência da escolha da via judicial pelo sujeito passivo, ficando prejudicada a defesa interposta, conforme art. 117 § 1º, II do RPAF/99.

Assim, nos termos do art. 122, inciso IV do RPAF/99, considero extinto o presente processo administrativo fiscal, em decorrência do ingresso pelo sujeito passivo em juízo, relativamente à matéria objeto da lide. A exigibilidade do crédito tributário deve ficar suspensa até decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

Face ao exposto, voto no sentido de considerar PREJUDICADA a defesa referente ao Auto de Infração em lide, ficando, em consequência, extinto o Processo Administrativo Fiscal, o qual deverá ser remetido à PGE/PROFIS para adoção das providências de sua alcada.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PREJUDICADA** a defesa referente ao Auto de Infração nº **298574.0005/21-6**, lavrado contra **VALE MANGANES S.A.** Os autos deverão ser remetidos à PGE/PROFIS, para adoção das medidas cabíveis.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA