

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0035/22-1  
RECORRENTE - AMERICANAS S.A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0066-05/23-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/04/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJP Nº 0108-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. ESGOTADA A VIA ADMINISTRATIVA Medida judicial relativa a Auto de Infração, cuja lide judicial diz respeito à matéria objeto do ato administrativo. Recurso Voluntário prejudicado quanto à apreciação do mérito, já que a matéria que se encontra *sub judice* no Poder Judiciário, reflete diretamente na decisão administrativa de mérito do presente Auto de Infração. Recurso **PREJUDICADO** a análise. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª JJF, através do Acórdão nº 0066-05/23-VD, que julgou Prejudicada a Defesa referente ao Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/09/2022 para exigir do estabelecimento, sob Inscrição Estadual nº 128.779.402, o débito no valor histórico de R\$ 199.270,56, acrescido da multa de 60%, inerente aos períodos de setembro de 2018 a março de 2021, agosto e setembro de 2021, relativo a seguinte acusação:

**“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 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado.”*

A Decisão recorrida julgou “... **PREJUDICADO** o exame da impugnação ao **Auto de Infração nº 269616.0035/22-1**, lavrado contra **AMERICANAS S/A**, devendo ser intimado, o autuado, para efetuar o pagamento do valor de **R\$ 199.270,56**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e o PAF ser encaminhado para o órgão fazendário de controle para as medidas cabíveis, inclusive, em sendo o caso, inscrição do crédito tributário em dívida ativa ou representação pela ilegalidade do lançamento.”, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

[...]

*Uma questão prejudicial é levantada pela impugnante, em busca da nulidade da autuação, sob o argumento de que o STF deliberou pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL com base no Conv. ICMS 93/2015, editado em virtude da EC 87/15, por entender que a matéria tratada no citado acordo interestadual é de estrita reserva de lei complementar, na época ainda não aprovada pelo legislador competente.*

*Debaixo da citada emenda e do acordo interestadual, a Bahia promulgou a Lei 13.373/2015, alterando a lei estadual institutiva do ICMS, criando normas sobre a cobrança do DIFAL para operações de remessa a consumidor final não contribuinte de ICMS. Este foi o lastro da autuação.*

*Entretanto, a Suprema Corte reconheceu caráter de repercussão geral no assunto discutido no RE 1.287.019/DF, cujo tema fixado, de nº 1093, foi o seguinte:*

**Tema 1093 - Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do**

***imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.***

*A descrição do debate judicial tomou o seguinte teor:*

*“Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, incisos LIV e LV; 93, inciso IX; 146, incisos I e III, alínea “a”; e 155, inciso XII, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”, da Constituição Federal, se a instituição do diferencial de alíquota de ICMS, conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige, ou não, a edição de lei complementar disciplinando o tema”.*

*E a tese fixada foi esta:*

***“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.***

*Frente a necessidade de se modular os efeitos da decisão de teto, considerando a data da publicação do Conv. ICMS 93/2015 e a data da publicação do referido pronunciamento da Suprema Corte, além de existirem neste interim várias ações no Judiciário perseguindo a inconstitucionalidade do citado acordo interestadual e leis estaduais correlatas, obteve-se o seguinte veredicto:*

*[...]*

*Em síntese, em 25.5.2021 a impugnante já houvera proposto o mandado de segurança e, mais ainda, possuía em seu favor decisão interlocutória liminar, de modo que, já pela primeira circunstância, é beneficiária de estar livre da cobrança do diferencial de alíquota, a teor do conteúdo da decisão que delineou as balizas modulatórias do julgamento do STF, vale dizer, só valer a inconstitucionalidade a partir de 2022, exceto para aqueles contribuintes que contarem com ações judiciais em curso, repita-se, **caso da defendente**.*

*Aliás, pela voz extraída no Ac. CJF Nº 0263-11/22, o segundo grau trouxe o seguinte entendimento acerca do assunto, citando pronunciamento da d. PGE:*

*“A d. PGE/PROFIS, em parecer exarado pelo Dr. José Augusto Martins Junior, entendeu que no caso da lide, a partir da redação dada pela EC 87/2015, independente do consumidor final ser contribuinte ou não do ICMS, passou-se a adotar a alíquota interestadual, cabendo ao estado de destino a DIFAL, conforme trechos abaixo transcritos: **Que o TEMA 1093 do STF pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais, ficando ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. Que em razão disso não cabe nesta oportunidade apreciar o mérito da impossibilidade ou não da cobrança da exação, além do conteúdo e respectivos prazos fixados no comando exarado pela Suprema Corte. Que quanto à modulação, há nos autos indicação de que o autuado ajuizou ação judicial voltada a discutir o conteúdo desta questão quanto às suas operações com o estado da Bahia, enquadrando-se na modulação determinada, ou seja, quando há ações em curso, desde que proposta até a data do julgamento do RE 1.287.019/DF. Assim, havendo ação judicial proposta pelo autuado discutindo a questão relativa à impossibilidade de exigência da DIFAL nas operações destinadas consumidores não contribuintes do imposto por força da ausência de lei complementar, não deve ser mantida a exigência fiscal nos termos impostos na autuação, referente à infração 01. Assim, tendo em vista o retorno da diligência à PGE/PROFIS, acolho o parecer, votando pela insubsistência da infração 01.***

*No caso agora sob apreciação, em face da impetração do mandado de segurança retro mencionado, **indubitavelmente a defendente atraiu para si a prejudicialidade** do exame administrativo, nos termos do art. 117 do RPAF-BA, até porque, à vista do art. 167, II, do mesmo diploma regulamentar, falece competência a este Conselho **examinar e decidir sobre matérias já definitivamente apreciadas pelo Judiciário**.*

*Caberá à d. PGE, seja no segundo grau, seja com o expediente da representação administrativa pela ilegalidade, à vista da economia processual e na qualidade de órgão responsável pelo ajuizamento do executivo fiscal, posicionar-se a respeito do encaminhamento a ser dado ao presente PAF, na melhor exegese dos arts. 117 e 167 do RPAF-BA, c/c o art. 119-C do COTEB, abaixo reproduzidos:*

*[...]*

*Em função da questão prejudicial acolhida, restaram igualmente prejudicados o exame de mérito e os pedidos subsidiários de redução da multa e de realização de diligência para apuração das alegações de mérito.*

*Isto posto, em face do questionamento da matéria ter sido agitado pelo impugnante em sede judicial, o nosso julgamento vai na linha da prejudicialidade, encerrando-se o presente processo administrativo sem exame do mérito, devendo o PAF ser encaminhado para a inscrição em dívida ativa, oportunidade em que, após os saneamentos de praxe pelo órgão de controle, medidas complementares poderão ser efetivadas, inclusive representação pela ilegalidade do lançamento.*

*Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo em sua peça recursal, às fls. 259 a 295 dos autos, após sinopse processual, salientou que a Decisão recorrida deve ser*

reformada eis que se equivocou a JJF, tendo em vista que a hipótese prevista no art. 117 do RPAF de renúncia do direito de recorrer administrativamente é a de ajuizamento de ação para discussão de cobrança **após** a formalização do processo administrativo, não sendo o caso dos autos já que o Mandado de Segurança nº 0574451-91.2018.8.05.0001 foi impetrado de forma preventiva, antes da lavratura do Auto de Infração, para ter garantido o seu direito de não ser autuada para a cobrança do DIFAL nas operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia. Logo, não há como se considerar que um processo ajuizado anteriormente ao lançamento fiscal representaria a renúncia do direito da recorrente de discuti-lo em âmbito administrativo.

Salienta ser indispensável mencionar que o próprio Acórdão da JJF reconheceu expressamente que a fiscalização se manifestou nos autos do processo administrativo pela improcedência da cobrança, com fundamento no entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Portanto, tendo em vista o equívoco na aplicação do artigo 117 do RPAF, na medida em que a autuação é POSTERIOR à impetração do mandado de segurança, bem como a inexistência de dúvidas quanto ao direito da recorrente de não recolher o ICMS-DIFAL reconhecido, inclusive, pelo próprio STF, defende o apelante a extinção do lançamento fiscal e consequente cobrança objeto do Auto de Infração.

Em seguida, passa a reiterar as razões de nulidade do Auto de Infração, nos termos a saber:

1. Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL supostamente devido nas operações interestaduais da recorrente com consumidores finais não contribuintes do imposto localizados no Estado da Bahia, instituído pela EC 87/15, tendo em vista que: (i) o STF declarou, em sede de repercussão geral, a inconstitucionalidade da cobrança até a edição de lei complementar federal regulamentadora; e (ii) a recorrente possui decisão liminar vigente suspendendo a exigibilidade da cobrança, do que cita a tese fixada na repercussão geral nº 1.287.019 (Tema 1093) e ADI nº 5469 – STF, assim como Acórdão CJF nº 00263-11/22-VD que julgou Improcedente Auto de Infração com matéria idêntica.
2. Além da decisão vinculante proferida pelo STF em sede de repercussão geral e controle concentrado de constitucionalidade, possui decisão liminar vigente suspendendo a exigibilidade do DIFAL devido em operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia, consoante Decisão proferida no Mandado de Segurança nº 0574451-91.2018.8.05.0001, distribuído para a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, requerendo o reconhecimento do seu direito líquido e certo de não recolher ICMS-DIFAL ao Estado até a edição de lei complementar regulamentando a cobrança. Assim, ainda que a fiscalização estadual não tivesse conhecimento da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 0574451-91.2018.8.05.0001, a decisão do STF sobre o Tema 1093 transitou em julgado em 03 de março de 2022, ou seja, aproximadamente 6 meses antes da lavratura do Auto de Infração, a decisão vinculante sobre o tema proferida pelo STF já estava definitivamente encerrada, não existindo qualquer impedimento para a sua aplicação. Ademais, somente a título de argumentação, caso a o lançamento fiscal tivesse sido formalizado apenas para prevenir a ocorrência da decadência, o Auto de Infração jamais poderia ter sido formalizado com a cobrança de juros e multa, restando claro que a autuação impugnada desconsiderou a tese fixada pelo STF, bem como a existência de decisão judicial vigente favorável à recorrente, razão pela qual, deve ser considerada nula.
3. Ausência de aprofundamento da investigação visto que as explicações apresentadas pela recorrente não foram analisadas, tendo a fiscalização optado por presumir que era devido a DIFAL nas operações da recorrente e que o imposto não foi recolhido, sem antes analisar as razões apresentadas durante o processo fiscalizatório, tendo o STF firmado jurisprudência de que o uso de presunções não pode substituir a efetiva constatação do fato gerador, razão para requerer a nulidade da autuação.

Em outra vertente, a recorrente passa a tecer suas razões de direito, em decorrência da inocorrência da infração imputada à recorrente já que o levantamento fiscal do suposto não



recolhimento do ICMS-DIFAL contém graves equívocos cometidos pela fiscalização, já que houve o recolhimento do DIFAL em grande parte das operações listadas pela fiscalização e, para os casos em que não houve o recolhimento, isso se deveu à ocorrência de situações que afastam a cobrança do imposto, a saber: **(i)** operações com CDs e DVDs que possuem imunidade tributária; **(ii)** redução da base de cálculo do ICMS em operações com produtos usados e **(iii)** notas fiscais em que houve erro na emissão, mas foram corrigidas com cartas de correção. Cita exemplos por amostragem do correto recolhimento do ICMS-DIFAL, tipo:

- Notas fiscais de remessa presenteada com e sem ICMS, elencadas pela fiscalização e que a recorrente realizou o devido destaque e recolhimento do ICMS-DIFAL;
- Operações com fonogramas e videogramas: imunidade tributária conferida pela Constituição Federal;
- Produtos usados: redução da base de cálculo do ICMS;
- Remessa de mercadoria para pessoas jurídicas contribuintes do ICMS;
- Ausência de identificação de pendências de ICMS;
- Correção do recolhimento na apuração do período

Em seguida, passa a tecer considerações acerca do caráter confiscatório e abusivo da multa aplicada e, por fim, invoca o princípio da verdade material e a necessidade de análise das provas produzidas pela recorrente em diligência fiscal.

Finaliza requerendo o conhecimento e o provimento do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão proferida pela JJF e, conseqüentemente, seja extinto o Auto de Infração nº 2696160035/22-1, assim como todas as intimações sejam enviadas e publicadas, exclusivamente, em nome da sua advogada.

O conselheiro Marcelo Mattedi e Silva declarou impedimento deste PAF por ter participado da sessão de primeira instância.

Registrada representar a Recorrente, na pessoa do seu advogado, Dra. Mariana Salim Saud, fazendo uso regimental da palavra.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou **“PREJUDICADO o exame da impugnação ao Auto de Infração nº 269616.0035/22-1, lavrado contra AMERICANAS S/A, devendo ser intimado, o autuado, para efetuar o pagamento do valor de R\$ 199.270,56, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e o PAF ser encaminhado para o órgão fazendário de controle para as medidas cabíveis, inclusive, em sendo o caso, inscrição do crédito tributário em dívida ativa ou representação pela ilegalidade do lançamento”**.

As razões recursais restringem-se as seguintes alegações, a saber:

- i)** Decisão recorrida deve ser reformada para que seja extinto o Auto de Infração, eis que a JJF se equivocou na aplicação do artigo 117 do RPAF, tendo em vista que a hipótese prevista no art. 117 do RPAF de renúncia do direito de recorrer administrativamente é a de ajuizamento de ação para discussão de cobrança **após** a formalização do processo administrativo, não sendo o caso dos autos, na medida em que a autuação é POSTERIOR à impetração do mandado de segurança, bem como a inexistência de dúvidas quanto ao direito da recorrente de não recolher o ICMS-DIFAL reconhecido, inclusive, pelo STF;
- ii)** Nulidades do Auto de Infração em decorrência da:

- Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL;
- Possuir decisão liminar vigente suspendendo a exigibilidade do DIFAL devido em operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia, proferida no Mandado de Segurança nº 0574451-91.2018.8.05.0001, da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador;
- Ausência da investigação acerca das explicações apresentadas pela recorrente, não analisadas;

**iii)** No mérito, o levantamento fiscal que suporta a exação as falta de recolhimento do ICMS-DIFAL conter graves equívocos cometidos pela fiscalização, já que houve o recolhimento do DIFAL em grande parte das operações listadas pela fiscalização e, para os casos em que não houve o recolhimento, isso se deveu à ocorrência de situações que afastam a cobrança do imposto, a exemplo de: **(i)** operações com CDs e DVDs que possuem imunidade tributária; **(ii)** redução da base de cálculo do ICMS em operações com produtos usados e **(iii)** notas fiscais em que houve erro na emissão, mas foram corrigidas com cartas de correção.

Inicialmente, quanto ao pedido de nulidade em decorrência da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL, temos a destacar que o art. 125, I do COTEB (Lei nº 3.956/81) determina falecer competência ao CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, razão de me abster de qualquer avaliação.

Inerente ao pedido para realização de diligência fiscal, diante das peculiaridades e circunstâncias deste lançamento de ofício, **indefiro** o pedido de diligência para exame do critério adotado pelo recorrente, quanto: **i)** glosa dos valores dos créditos corretamente aproveitados na entrada de mercadorias que foram objeto posteriores de saídas interestaduais, sem redução da base de cálculo e **ii)** desconsideração dos créditos já estornados, ainda que no momento da futura operação de saída, assim como outras alegações de mérito, pois considero prejudicado o pedido de diligência em decorrência da escolha da via judicial pelo contribuinte, cuja decisão prevalecerá refletindo diretamente na decisão administrativa de mérito do presente Auto de Infração, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa.

Quanto à primeira alegação, pela qual o recorrente sustenta que a hipótese prevista no art. 117 do RPAF de renúncia do direito de recorrer administrativamente é a de ajuizamento de ação para discussão de cobrança **após** a formalização do processo administrativo, não sendo o caso dos autos, na medida em que a autuação é POSTERIOR à impetração do Mandado de Segurança nº 0574451-91.2018.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, suspendendo a exigibilidade do DIFAL devido em operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia, **DISCORDO** do recorrente quando concluiu *pela inaplicabilidade ao presente caso do quanto disposto no art. 117 do RPAF/BA*, eis que a impetração de Mandado de Segurança ajuizado pelo sujeito passivo, em 12/12/2018, sob nº 0574451-91.2018.8.05.0001, pedindo para não recolher o ICMS-DIFAL ao Estado da Bahia até a edição de lei complementar nacional regulamentando a cobrança, matéria objeto deste Auto de Infração, implicou na renúncia da instância administrativa, mesmo quando a ação judicial for anterior ao Auto de Infração, nos termos do art. 126 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e do art. 117 do RPAF/BA, a seguir transcritos:

*“Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”*

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 1º O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:*

*I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;*

*II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo. (grifei)*

Logo, entendo que o Recurso Voluntário encontra-se prejudicado, quanto às suas razões de mérito, com a consequente extinção do processo administrativo fiscal, diante da escolha judicial pelo contribuinte, esgotando-se a instância administrativa, conforme previsto nos citados artigos 126 COTEB e 117 do RPAF, por optar o sujeito passivo pela ação judicial sobre a **mesma matéria**, objeto do lançamento de ofício.

Diante do exposto, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, inerente às razões de mérito relativas à exigência consignada no Auto de Infração, por se tratar inexistir objeto à pretensão recursal, quanto ao primeiro item, ou por se tratar de objeto com repercussão direta à demanda judicial, devendo cientificar o recorrente e, em seguida, remeter o Auto de Infração à PGE/PROFIS para adoção das medidas cabíveis.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida referente o Auto de Infração nº 269616.0035/22-1, lavrado contra **AMERICANAS S.A.**, no valor de **R\$ 199.270,56**, acrescida da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser cientificado o recorrente e remetido os autos à PGE/PROFIS para adoção das medidas cabíveis nos termo dos artigos 126 COTEB e 117 do RPAF.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS