
PROCESSO	- A. I. N° 269616.0035/22-1
RECORRENTE	- AMERICANAS S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5 ^a JJF n° 0066-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2024

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 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 n° 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5^a JJF, através do Acórdão n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 n° 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 veredito:

[...]

Em síntese, em 25.5.2021 a impugnante já houvera proposto o mandado de segurança e, mais ainda, possuía em seu favor decisão interlocatória 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 defendant.

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 douta 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 insubstância da infração 01.

No caso agora sob apreciação, em face da impetração do mandado de segurança retro mencionado, indubitavelmente a defendant 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 a 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 contêm 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, consequentemente, 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, **DISCORSO** 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 acaaso 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 2^a 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 termos 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