

PROCESSO	- A. I. N° 207104.0033/24-4
RECORRENTE	- ANBIOTON IMPORTADORA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0079-06/25-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/09/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0324-12/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ICMS-PARTILHA. EC nº 87/15. Prejudicada a análise da alegação de ofensa ao princípio da anterioridade, em razão da concomitância com ação judicial de mesmo objeto. A existência de medida liminar que suspende a exigibilidade do crédito tributário não impede a constituição do crédito de ofício para prevenir a decadência, tampouco afasta a imposição de multa. Rejeitada a preliminar de nulidade do auto de infração por erro na fundamentação legal, por se tratar de vício formal que não acarretou prejuízo à defesa. Cobrança do tributo em 2022 considerada válida, pois o Portal Nacional do DIFAL foi instituído em dezembro de 2021. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em face do Acórdão 6ª JJF N° 0079-06/25-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração tela, lavrado em 29/10/2024, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 498.577,77, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte infração (fatos geradores ocorridos no período de abril a dezembro de 2022):

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 nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado.

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 14/04/2025 (fls. 342 a 355) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, do Auto de Infração nos termos do voto abaixo reproduzido:

“VOTO”

Trata-se de exigência fiscal relativa a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado no Estado da Bahia, com base na EC nº 87/15.

Denego o pedido de diligências por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 145 do RPAF/99.

Quanto ao pedido de suspensão do processo, não merece acolhida haja vista inexistir previsão no RPAF/99 nesse sentido, com vistas ao aguardo da decisão judicial.

Preliminarmente, impõe-se o exame da questão relativa à renúncia tácita, decorrente do manejo de ação judicial, concomitantemente com o processo administrativo, segundo prevê o art. 126 do COTEBA, abaixo reproduzido.

“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 (grifo acrescido), considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.”

Tal exame se faz necessário à luz do Mandado de Segurança n° 8026659-23.2022.8.05.0001, impetrado pelo Sujeito Passivo, conjuntamente com outros autores, perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador,

conforme noticia o contribuinte à folha 97 do presente PAF.

O referido mandamus teve o seu objeto descrito na petição inicial da ação, da forma abaixo.

“I. O OBJETO DO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA

1. *O presente Mandado de Segurança objetiva provimento jurisdicional que afaste a exigência, no ano calendário de 2022, do Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL”) sobre as operações de remessa de mercadorias realizadas pelas Impetrantes a consumidores finais não contribuintes do imposto localizadas no Estado da Bahia, bem como do adicional ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (“FECEP”), em respeito aos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF/88, bem como que lhe reconheça o direito de reaver os valores indevidamente recolhidos pelas Impetrantes no 2022 a título de DIFAL e de adicional ao FECEP, antes e eventualmente no curso desta ação mandamental.*

2. *As Impetrantes esclarecem desde já que nessa ação não pretendem discutir a constitucionalidade do DIFAL por ausência de lei complementar federal regulamentadora (grifos acrescidos), uma vez que, ao julgar o Recurso Extraordinário (“RE”) nº 1.287.019 (Tema 1.093) em regime de repercussão geral, o C. Supremo Tribunal Federal (“STF”) pacificou essa discussão e reconheceu a impossibilidade de cobrar o DIFAL na ausência de legislação complementar.”*

Como se vê, a partir do objeto da ação, acima descrito, tal questão coincide, em parte, com aquela veiculada no presente processo, vez que o Sujeito Passivo pretende, mediante a presente impugnação, ver afastadas as exigências fiscais, relativas ao exercício de 2022, conforme resumo dos seus pedidos administrativos abaixo:

“V. CONCLUSÃO

90. Diante do exposto, restou amplamente demonstrada a total improcedência do Auto de Infração impugnado, haja vista que:

(i) a autuação é nula por **ausência de base legal eficaz dado que os dispositivos legais supostamente infringidos foram trazidos por Lei Estadual editada antes da LC 190/22 e, portanto, mantiveram vício de origem**, já identificado pelo STF qual seja, o fato de a lei estadual ser editada antes da regulamentação nacional do DIFAL por meio de lei complementar;

...
(iii) os dispositivos da Lei Estadual nº 13.373/15, que embasam a autuação, não trazem disposição específica a respeito do contribuinte do ICMS DIFAL da forma como prevista na LC 190/22, o que representa ofensa ao princípio da legalidade;

(iv) cobrança do DIFAL no ano de 2022 é **inconstitucional e ilegal dado que a própria LC 190/22, em seu artigo 3º, prevê expressamente que os seus efeitos devem observar o disposto no artigo 150, inciso III, alínea “c” da CF, que determina a observância da anterioridade anual prevista na alínea “b” do mesmo inciso**;

...
91. Portanto, a Requerente pleiteia seja reconhecida a NULIDADE do Auto de Infração com o consequente cancelamento.

92. Caso não seja esse o entendimento, o que se admite apenas para fins argumentativos, a Requerente pleiteia seja julgada **INTEGRALMENTE PROCEDENTE** a presente Impugnação diante de todos os argumentos de fato e de direito já expostos, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração e de todas as exigências nele consubstanciadas (incluindo principal e multa).

93. Caso não seja esse o entendimento, o que também se admite apenas para fins argumentativos, a Requerente pleiteia seja julgada **PARCIALMENTE PROCEDENTE** a presente Impugnação para que seja afastar a exigência referente ao ano de 2022 em razão da ofensa ao princípio da anterioridade, com o consequente cancelamento integral do Auto de Infração relacionada a esse período (incluindo principal e multa). ... (grifos acrescidos). ”

Como se trata de ação judicial que precedeu à lavratura deste auto de infração, o RPAF/BA estabelece que o processo será enviado, de imediato, para inscrição em Dívida Ativa somente se houver coincidência dos objetos, conforme o inciso II, do § 1º do art. 117, abaixo transcrito.

“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 (grifo acrescido).”

Assim, em atendimento ao que prescreve a legislação, entendo que a discussão central, relativa à ausência de lei complementar e à falta de atendimento ao princípio da anualidade, encontra-se prejudicada, dada a desistência tácita da impugnação.

Avanço, todavia, para discussão das demais questões suscitadas na impugnação, conforme segue.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de base legal (por força da decisão do STF que declarou inconstitucionais as leis estaduais que tratam da matéria), tal questão se encontra prejudicada, vez que foi submetida, pelo contribuinte, ao poder judiciário, conforme resumo acima. Tal entendimento se aplica, igualmente, à alegação de deficiência da fundamentação legal, já que tal cognição implica afastar a incidência da Lei Estadual nº 13.373/15, com base nos mesmos fundamentos submetidos ao poder judiciário.

Ainda preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por desobediência à decisão liminar, expedida pela 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, entendo que não merece acolhida, pois a liminar obtida não veda a efetivação do lançamento, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão citada, abaixo reproduzido.

“III. Dispositivo

Posto isso, concedo a liminar para determinar que a autoridade impetrada, ou quem suas vezes fizer, por si ou por seus agentes, abstenha-se de praticar todo e qualquer ato tendente cobrança do ICMS-DIFAL a exemplo de impedir ou apreender mercadorias, promover a inscrição do nome das impetrantes (matriz e filiais qualificadas na inicial) em cadastros do tipo CADIN e SERASA etc, com base na Lei Estadual nº 14.4125/2021 e Lei Complementar n. 190/2022 até ulterior deliberação (grifo acrescido).”

Nesse sentido, os efeitos da medida liminar se restringem a suspender a exigibilidade do crédito tributário, não afetando a realização do lançamento, o qual se revela como uma medida de interesse público, indispensável para evitar a caducidade do direito estatal de constituição do crédito, conforme prevê o art. 151, inciso IV do CTN, abaixo reproduzido.

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

...
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
...”

No mérito, a conduta infratora foi descrita como “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 nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado”. O contribuinte se opôs ao lançamento, aduzindo variados argumentos de mérito que passo, adiante, a enfrentar.

Como já dito, as alegações pertinentes à falta de definição, por parte da lei complementar, dos aspectos nucleares da relação jurídico-tributária, é matéria que se encontra submetida à apreciação do poder judiciário, restando, o seu exame, prejudicado nesta seara. O mesmo se dá relativamente à alegação de violação ao princípio da anterioridade anual, matéria, aliás, imperscrutável por esta Corte Administrativa, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;
II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.
III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Nesse sentido, é importante frisar que o STF, no julgamento das ADI's 7066, 7070 e 7078, deliberou, de forma idêntica nas três ações, no sentido de que não se faz necessário que a Lei Complementar nº 190/22 venha a atender ao princípio da anterioridade anual, conforme dispositivo abaixo.

“Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação direta, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190, no que estabeleceu que a lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias da data de sua publicação (grifo acrescido), nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Edson Fachin, André Mendonça, Cármem Lúcia e os Ministros Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, que votaram em assentada anterior ao pedido de destaque. Não votou o Ministro Cristiano Zanin, sucessor do Ministro Ricardo Lewandowski. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 29.11.2023.”

Avanço, portanto, aos demais aspectos de mérito.

Quanto à alegação de que o DIFAL não poderia ser cobrado em 2022, ao fundamento de que não havia disponibilização do Portal do DIFAL, não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois o Convênio ICMS 235/21 atendeu ao quanto disposto na LC 190/22, conforme se extrai do seu texto abaixo.

“CONVÊNIO ICMS N° 235, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2021

Publicado no DOU de 29.12.21, pelo despacho 92/21.

... *Institui o Portal Nacional da diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual nas operações e prestações destinadas a não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada e sua operacionalização.”*

Assim, considerando que o Portal foi instituído em dezembro/21, entendo que não ofende o disposto no art. 24-A da LC 190/22, a cobrança do tributo a partir do exercício de 2022, consoante se deu.

Quanto à alegação de impossibilidade de se exigir multa em face da suspensão da exigibilidade do tributo lançado, não merece acolhida, pois, para a dispensa de juros e multa, supõe-se que o Sujeito Passivo observe as normas em vigor, conforme prevê o art. 100, parágrafo único do CTN, abaixo reproduzido.

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (grifo acrescido).”

Como a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente (art. 136 do CTN) e considerando que o Sujeito Passivo assumiu o risco de eventualmente não lograr êxito na demanda judicial intentada, entendo que a sanção deve ser mantida.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade por abusividade da multa, tal questão refoge à competência desta corte administrativa, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/99, conforme já explicitado, linhas cima.

Do exposto, julgo o auto de infração **PROCEDENTE**.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 366 a 389, no qual:

- i. Argumenta que a autuação seria nula pelo fato de se basear em dispositivos da Lei Estadual nº 7.014/96 inseridos pela Lei Estadual nº 13.373/15. Afirma que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1.093) e da ADI 5.469, declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram a cobrança do DIFAL antes da edição de uma lei complementar nacional, modulando os efeitos para que a decisão produzisse efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022. Defende que, considerando a declaração pelo STF da inconstitucionalidade das leis estaduais editadas antes da promulgação de uma lei complementar nacional sobre o tema, resta claro que a autuação em discussão padece de nulidade por não apresentar a correta base legal. Frisou que, para se adequar aos termos da LC 190/22, o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 14.415, de 30.12.2021, mas os seus dispositivos não embasam a presente autuação.
- ii. Ressalta que obteve uma liminar em Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que suspendeu a exigência do DIFAL para o ano de 2022. Aduz que contrário do que entendeu a JJF, não poderia a Fiscalização exigir da Recorrente débitos de DIFAL relativos ao ano de 2022 sem que houvesse revogação da liminar que lhe foi concedida e antes do trânsito em julgado da respectiva decisão. Pede que, caso assim não se entenda, seja reconhecida, ao menos, a necessidade do cancelamento da multa imputada e dos juros aplicados nos termos do artigo 151, inciso IV do CTN (para corroborar o seu entendimento, cita o artigo 63, § 1º da Lei nº 9.430/1996 e a Súmula CARF nº 17, que determinando o afastamento da multa de ofício em lançamentos para prevenir a decadência quando a exigibilidade estiver suspensa antes do início de qualquer procedimento de ofício).
- iii. Sustenta que a lei baiana que serviu de base para a autuação é deficiente por não definir o contribuinte do ICMS DIFAL de forma específica, ao contrário da Lei Complementar nº 190/22, o que viola o princípio da legalidade tributária;

- iv. Afirma que a cobrança do DIFAL é indevida no período autuado porque não havia um Portal do DIFAL que atendesse a todos os requisitos do artigo 24-A da LC 190/22. Salienta que os próprios Estados reconheceram a insuficiência do Portal do DIFAL por meio do Aviso nº 02/2022, disponibilizado através do endereço eletrônico “<https://dfe-portal.svrs.rs.gov.br/Difal/Avisos/2865>”, veiculado pela COORDENAÇÃO TÉCNICA DO ENCAT, em 21/12/2022, no qual fica clara a não disponibilização da ferramenta de apuração centralizada do DIFAL para todas as unidades federadas;
- v. Defende que o DIFAL, regulamentado pela LC 190/22 (publicada em 5 de janeiro de 2022), somente poderia ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 2023, tendo em vista os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, previstos nas alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal.

Com isso, a Recorrente requer o provimento integral do recurso para reconhecer a nulidade do Auto de Infração. Subsidiariamente, solicita a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento total do Auto de Infração e de todas as exigências (principal e multa). Em um segundo pedido sucessivo, pede o cancelamento da multa, uma vez que a autuação foi lavrada sob a vigência de uma liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito. Por fim, caso os pedidos não sejam acolhidos, requer a suspensão do processo até o julgamento definitivo do RE 1.426.271/CE (Tema 1266) e das ADIs nºs 7066/DF e 7070/DF pelo STF.

Por fim, manifesta interesse na realização de sustentação oral e pugna para que, caso se entenda pela insuficiência de elementos probatórios do direito da Recorrente, seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, especialmente a realização da conversão do julgamento do processo em diligência.

Registrada a presença da advogada Dr. Pedro Colarossi Jacob na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/BA, em face do Acórdão de nº 0079-06/25-VD, proferido pela 6ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, argumenta a Recorrente que a autuação seria nula pelo fato de se basear em dispositivos da Lei Estadual nº 7.014/96 inseridos pela Lei nº 13.373/15 (inciso IV do art. 2º; inciso II, do § 4º do art. 2º; § 7º do art. 15 e art. 49-B da Lei Estadual nº 7.014/96) que foram declarados inconstitucionais no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1.093) e da ADI 5.469 por instituírem a cobrança do ICMS-DIFAL antes da edição de uma lei complementar nacional, decisão que foi objeto de modulação de efeitos para que passar a valer apenas a partir de 1º de janeiro de 2022.

Defende que, considerando a declaração pelo STF da inconstitucionalidade das leis estaduais editadas antes da promulgação de uma lei complementar nacional sobre o tema, resta claro que a autuação em discussão padece de nulidade por não apresentar a correta base legal. Frisou que, para se adequar aos termos da LC 190/22, o Estado da Bahia editou a Lei Estadual nº 14.415, de 30.12.2021, mas os seus dispositivos não embasam a presente autuação.

No que diz respeito a essa alegação, o Autuante, ao prestar Informação Fiscal (fls. 332 a 337), atentou para o fato de que, “*na descrição dos fatos há referência direta ao Convênio ICMS nº 236/21, base da cobrança do DIFAL do ICMS para as operações ocorridos a partir do exercício de 2022*”. Salientou também que “*a legislação baiana adequou-se à referida decisão do STF com as modificações introduzidas pela Lei 14.415/21, e assim, para o período alcançado pela autuação, além dos dispositivos referidos no auto de infração, a Lei nº 7.014/96 trata também do DIFAL do ICMS no seu art. 4º, inciso XVI, art. 5º, § 1º-A, inciso II e art. 17, inciso XI-A, nos quais se tem especialmente definido o momento em que ocorre o fato gerador da referida obrigação, critério de cálculo e responsável pelo pagamento deste encargo tributário*”.

A JJF, na decisão recorrida, em relação a preliminar de nulidade, entendeu que “*tal questão se encontra prejudicada, vez que foi submetida, pelo contribuinte, ao poder judiciário*” e que “*tal entendimento se aplica, igualmente, à alegação de deficiência da fundamentação legal, já que tal cognição implica afastar a incidência da Lei Estadual nº 13.373/15, com base nos mesmos fundamentos submetidos ao poder judiciário*”.

No meu entender, tal preliminar de nulidade não foi objeto do Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001, impetrado pelo contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração (29/10/2024). Isso fica claro do seguinte trecho da petição inicial, reproduzido na decisão recorrida, que trata do objeto do Mandado de Segurança:

“I. O OBJETO DO PRESENTE MANDADO DE SEGURANÇA

1. O presente Mandado de Segurança objetiva provimento jurisdicional que afaste a exigência, no ano calendário de 2022, do Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL”) sobre as operações de remessa de mercadorias realizadas pelas Impetrantes a consumidores finais não contribuintes do imposto localizadas no Estado da Bahia, bem como do adicional ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (“FECEP”), em respeito aos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF/88, bem como que lhe reconheça o direito de reaver os valores indevidamente recolhidos pelas Impetrantes no 2022 a título de DIFAL e de adicional ao FECEP, antes e eventualmente no curso desta ação mandamental.

2. As Impetrantes esclarecem desde já que nessa ação não pretendem discutir a constitucionalidade do DIFAL por ausência de lei complementar federal regulamentadora (grifos acrescidos), uma vez que, ao julgar o Recurso Extraordinário (“RE”) nº 1.287.019 (Tema 1.093) em regime de repercussão geral, o C. Supremo Tribunal Federal (“STF”) pacificou essa discussão e reconheceu a impossibilidade de cobrar o DIFAL na ausência de legislação complementar.”

De fato, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (Tema 1.093), o STF assentou o entendimento de que a cobrança do DIFAL, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe a edição de uma lei complementar que veicule normas gerais. Contudo, é importante destacar que, a partir da leitura do voto do Redator, Ministro Dias Toffoli, cujo trecho transcrevi abaixo, é possível observar que o STF não declarou inconstitucionais as leis estaduais e do Distrito Federal prevendo o ICMS-DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da lei complementar nacional pertinente, mas sim concluiu que elas não produzem efeitos enquanto não editada a lei complementar sobre o assunto.

6. D A IMPOSSIBILIDADE DE OS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL COBRAREM A EXAÇÃO ANTES DO ADVENTO DE LEI COMPLEMENTAR DISPONDO SOBRE O ASSUNTO

(...)

Em suma, reitero que não podem os estados nem o Distrito Federal, invocando a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, exigir o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas em tela antes do advento da lei complementar pertinente.

E, aplicando à presente discussão a orientação da Corte prevalecente no RE nº 917.950/SP-AgR e no RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1.094, julgo que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto.

Essa orientação, contudo, não se aplica às leis estaduais ou do Distrito Federal naquilo em que buscaram disciplinar a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, a qual diz respeito às empresas optantes do Simples Nacional. Isso porque a referida cláusula, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentrou no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte.”

Ademais, ainda que considerada a revogação dos dispositivos da Lei nº 7.014/96, alterados pela Lei nº 13.373/15, pelos dispositivos introduzidos pela Lei nº 14.415/2021 (Convênio ICMS 236 de 2021), entendo que a análise sobre se há vício de nulidade no presente lançamento, que se refere ao exercício de 2022, por estar amparado nos artigos da Lei nº 13.373/15, perpassa pela devida ponderação em relação ao quanto disposto no § 1º, do artigo 18 e no artigo 19 do RPAF/BA, segundo os quais:

Art. 18. São nulos:

(...)

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

(...)

Art. 19. 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.

Apesar de mencionar os dispositivos da Lei nº 13.373/15 (e não da Lei nº 14.415/21), através da autuação, foi perfeitamente possível determinar a natureza da infração, o Autuado e o montante do débito tributário devido, bem como identificar o correto enquadramento legal.

Além de, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, o Autuante mencionar como irregularidade a “falta de pagamento de valores correspondentes ao DIFAL do ICMS, devido conforme os Convênios ICMS 93/15 e 236/21”, na planilha que acompanha a autuação e que também lhe fundamenta, o Autuante indica o seguinte título:

DEMONSTRATIVO Nº 02 - CÁLCULO DO ICMS DEVIDO POR OPERAÇÃO - DIFAL (CONV. ICMS nº 93/15 e 236/21)
ANBIOTON IMPORTADORA LTDA - CNPJ nº 11.260.846/0001-87

Ademais, destaco que os dispositivos introduzidos na Lei nº 7.014/96 pela Lei Estadual nº 14.415/2021 possuem conteúdo muito similar aos dos dispositivos introduzidos pela Lei nº 13.373/15.

Dispositivos introduzidos pela Lei nº 13.373/15 que subsidiaram a autuação.	Dispositivos correspondentes introduzidos pela Lei Estadual nº 14.415, de 30.12.2021.
Art. 2º O ICMS incide sobre: IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;	Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: XVI - da saída interestadual de mercadoria ou bem destinado a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido neste Estado;
Art. 2º O ICMS incide sobre: § 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.	Art. 5º Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º-A. É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido neste Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual: II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.
Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes: § 7º 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.	Art. 17. A base de cálculo do imposto é: XI-A. - nas hipóteses dos incisos XVI e XVII do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino. § 6º No caso da alínea "b" do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Não por outra razão, aliás, a Recorrente se defendeu amplamente no curso do processo, invocando as razões de mérito pelas quais entende que a autuação deveria ser julgada improcedente.

Assim, pelo fato de as incorreções não terem acarretado prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, bem como tendo em vista o quanto disposto no § 1º, do artigo 18 e no artigo 19 do RPAF/BA, cuja aplicação não pode ser afastada pelo órgão julgador (artigo 167, III do RPAF/BA), entendo pela rejeição da preliminar de nulidade arguida.

No que diz respeito ao mérito, destaco, inicialmente, que o processo foi devidamente instruído, de forma que nele estão contidos todos os elementos necessários para julgar, de modo indefiro o pleito de realização de diligência, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

A Recorrente narra que obteve uma liminar em Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001, em trâmite na 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, que suspendeu a exigência do DIFAL para o ano de 2022. Aduz que, ao contrário do que entendeu a JJF, não poderia a Fiscalização exigir da

Recorrente, débitos de DIFAL relativos ao ano de 2022 sem que houvesse a revogação da liminar que lhe foi concedida e antes do trânsito em julgado da respectiva decisão.

Pede que, caso assim não se entenda, seja reconhecida, ao menos, a necessidade do cancelamento da multa imputada e dos juros aplicados nos termos do artigo 151, inciso IV do CTN. Para corroborar o seu entendimento, cita o artigo 63, § 1º da Lei nº 9.430/1996 e a Súmula CARF nº 17, que determina o afastamento da multa de ofício em lançamentos para prevenir a decadência quando a exigibilidade estiver suspensa antes do início de qualquer procedimento de ofício.

Compulsando os autos, identifiquei que o Juízo da 3ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador-BA, nos autos do Mandado de Segurança nº 802659-23.2022.8.05.0001, concedeu a medida liminar pleiteada nos seguintes termos:

III. Dispositivo

Posto isso, concedo a liminar para determinar que a autoridade impetrada, ou quem suas vezes fizer, por si ou por seus agentes, abstenha-se de praticar todo e qualquer ato tendente cobrança do ICMS-DIFAL a exemplo de impedir ou apreender mercadorias, promover a inscrição do nome das impetrantes (matriz e filiais qualificadas na inicial) em cadastros do tipo CADIN e SERASA etc, com base na Lei Estadual nº 14.425/2021 e Lei Complementar n. 190/2022 até ulterior deliberação.

Como se vê, a decisão em questão apenas determina que a Autoridade Impetrada deixe de realizar qualquer ato de cobrança referente ao ICMS-DIFAL. Não houve a determinação de que a Impetrada se abstivesse de realizar o lançamento, razão pela qual não procede a argumentação do contribuinte.

Ademais, conforme bem consignado na decisão recorrida, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a realização do lançamento, principalmente tendo em vista a necessidade de assegurar o direito do Estado de constituir o crédito tributário, direito sujeito a prazo decadencial, que não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas.

No que diz respeito à incidência da multa e dos juros moratórios, destaco que o ato de lançamento é vinculado e a legislação do Estado da Bahia prevê a incidência de ambos os acréscimos caso não haja o tempestivo cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo.

Ainda que, por força da referida decisão que concedeu a liminar pleiteada, o Estado da Bahia não possa exigir o crédito, é certo que, quando da realização do lançamento, uma vez verificado que a Recorrente deixou de cumprir tempestivamente obrigação tributária principal, devem incidir a multa e os juros de mora, por força do quanto disposto na alínea “f”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102 do COTEB (Lei nº 3.956/1981), abaixo transcritos:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

(...)

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia

do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.

Destaco que, na legislação estadual, não há previsão similar à do artigo 63, § 1º da Lei 9.430/96, no qual se amparou o CARF ao editar a Súmula nº 17, que determina que, na constituição de crédito tributário destinada a prevenir decadência dos tributos de competência da União, cuja exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV e V, do artigo 151 do CTN, não cabe o lançamento de multa de ofício, desde que a suspensão tenha ocorrido antes de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Desse modo, não possui amparo a alegação do contribuinte de que deveria ser cancelada a autuação no que diz respeito à imposição de multa e juros de mora por ter sido lavrado o Auto de Infração na vigência de decisão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

No que diz respeito a tese de que a lei baiana, que serviu de base para a autuação, é deficiente por não definir o contribuinte do ICMS DIFAL, concordo que, ao contrário do quanto afirmado na decisão recorrida, ela não foi objeto do Mandado de Segurança impetrado. Contudo, entendo que ela também não prospera, pois, como já visto acima, a sujeição passiva do ICMS-DIFAL está amparada tanto no artigo 2º, § 4º, II da Lei nº 7.014/96, quanto no artigo 5º, § 1º-A do mesmo diploma legal.

Em relação à afirmação de que a cobrança do DIFAL é indevida no período autuado porque não havia um Portal do DIFAL que atendesse a todos os requisitos do artigo 24-A da LC 190/22, entendo que essa afirmação também não possui cabimento, pois, conforme afirmado pela JJF, o Portal do DIFAL foi instituído em dezembro de 2021 através do Convênio ICMS 235/21.

Diferente do quanto afirma a Recorrente, os Estados não reconheceram a insuficiência do Portal do DIFAL por meio do Aviso nº 02/2022, disponibilizado através do endereço eletrônico <https://dfe-portal.svrs.rs.gov.br/Difal/Avisos/2865>. Em verdade, através desse aviso, abaixo transcrito, a Coordenação Técnica do ENCAT informa que o Portal DIFAL foi submetido a uma atualização tecnológica com o objetivo de possibilitar maiores funcionalidades aos seus usuários, facilitando o cumprimento das obrigações acessórias por parte dos contribuintes. Ou seja, o aviso menciona apenas que o Portal, disponível desde dezembro de 2021, foi aperfeiçoado.

AVISO 01/2022

Informamos a todos os contribuintes que o Portal da DIFAL foi submetido a uma atualização tecnológica a fim de possibilitar maiores funcionalidades para seus usuários.

A partir de 19 de outubro de 2022, o Portal passa oficialmente a integrar o mesmo ambiente dos demais portais de documentos fiscais eletrônicos, administrados pela Sefaz Virtual do Rio Grande do Sul - SVRS.

Ressaltamos que todas as informações contidas no Portal desde 30 de dezembro de 2021, data da disponibilização do Portal, foram estruturadas e elencadas por unidade federada, o que possibilita uma melhor e mais ágil visualização das respectivas informações fiscais, conforme preceitua a Lei Complementar nº 190, de 2022.

A responsabilidade pelas futuras atualizações das informações relativas à DIFAL ficará a cargo de cada unidade federada com acesso restrito aos seus respectivos dados.

Reiteramos que as unidades federadas, desde a implementação do Portal da DIFAL, seguem aprimorando as funcionalidades nele contidas, com base tanto no Convênio ICMS nº 235, de 2021, bem como no Ato COTEPE ICMS nº 14, de 2022.

Com esse intuito, as unidades federadas seguirão no aprimoramento constante de ferramentas que facilitem o cumprimento de obrigações acessórias por parte dos contribuintes.

Por fim, defende a Recorrente que o DIFAL, regulamentado pela LC 190/22 (publicada em 5 de janeiro de 2022), somente poderia ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 2023, tendo em vista os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, previstos nas alíneas “b” e “c”, do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal.

Contudo, essa é justamente a matéria discutida nos autos do Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001 (fl. 153 a 173). O próprio contribuinte, em seu recurso, afirma que o Mandado de Segurança teve o objetivo de afastar “*a exigência do DIFAL para todo o ano calendário de 2022 em face da aplicação da anterioridade*”.

Assim, entendo que, de fato, restou prejudicado o exame dessa matéria, tendo em vista que, nos termos do artigo 167, II do RPAF/BA, não se incluem na competência desse órgão julgador decidir sobre questão sob apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida. Em virtude de a questão estar prejudicada, descabe se falar no sobrerestamento do presente processo até o julgamento definitivo do RE 1.426.271/CE (Tema 1266 da Repercussão Geral), que discute a incidência da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, exceto em relação a discussão quanto à incidência da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022, que julgo PREJUDICADA por força do quanto disposto no art. 117 do RPAF, devendo os autos serem remetidos à PGE/PROFIS.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 207104.0033/24-4, lavrado contra ANBIOTON IMPORTADORA LTDA., no valor de R\$ 498.577,77, acrescido 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, da presente decisão, com a posterior remessa do PAF, à PGE/PROFIS, para adoção das providências previstas no art. 117, § 1º do RPAF/99.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS