

---

PROCESSO	- A. I. N° 281071.0001/24-9
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- CM HOSPITALAR S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0066-03/25-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 29/10/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0381-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. EC 87/15. VENDAS INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas operações ou prestações que destinarem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, deverá ser recolhido para este Estado, o imposto no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se Recurso de Ofício apresentado pelo contribuinte consoante o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999. O presente Auto de Infração, lavrado em 27/03/2024, refere-se à exigência de R\$ 134.213,58 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 002.001.030:** *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, nos meses de janeiro a dezembro de 2023.*

**Consta na descrição dos fatos:** *Não recolheu o ICMS correspondente ao Diferencial de Alíquota nas vendas interestaduais para destinatários consumidores finais, não contribuintes do imposto, situados no Estado da Bahia, contrariando a Emenda Constitucional 87/2015 e Lei Complementar 190/2022.*

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 56 a 70 do PAF. Comenta sobre operações que não estão sujeitas ao pagamento do ICMS DIFAL e não comprovação da ocorrência segura do fato gerador. O Autuante presta informação fiscal às fls. 764 a 767 dos autos. Feitas as considerações, acatou parcialmente as alegações do contribuinte, conforme demonstrativo de débito modificado. Opinou Procedente em Parte, no valor total de R\$ 3.753,16.

A JJF apreciou a controvérsia e decidiu pela Procedência Parcial conforme o voto condutor:

**VOTO**

*O Defendente alegou ausência de segurança do lançamento tributário. Disse que a autoridade fiscal simplesmente relacionou as notas fiscais emitidas pelo contribuinte distrital, não juntando cópia de tais notas fiscais, tampouco avaliando os produtos que as compõem, além de que, em nenhum momento foram avaliados os CFDPs e quem são os destinatários dos mesmos, o que é imprescindível no presente caso.*

*Afirmou restar claro que seria imprescindível que o Fisco ao lavrar o auto de infração combatido tivesse demonstrado cabalmente que todas as operações por ele levantadas atendem aos critérios exigidos pela Lei para enquadrar aquela operação dentro da regra matriz de incidência tributária.*

*Observo que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo Autuante e nos documentos fiscais; e foram fornecidas ao Defendente as cópias dos mencionados demonstrativos.*

*A descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de fundamentação e motivação. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que obteve as peças necessárias à sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.*

*Não se constatou prejuízo ao defendant, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade*

apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar apresentada na Impugnação.

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS devido ao estado da Bahia em função da EC nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2023.

De acordo com a descrição dos fatos, o Autuado não recolheu o ICMS correspondente ao Diferencial de Alíquota nas vendas para destinatários consumidores finais, não contribuintes do imposto, situados no Estado da Bahia, contrariando a Emenda Constitucional 87/2015 e Lei Complementar 190/2022.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Observo que por meio da Emenda Constitucional 87, de 16/04/2015, foram alterados os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, de forma que “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Vale ressaltar, que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual foi atribuída ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

O Defendente alegou que mercadorias que constam nas notas fiscais emitidas por força de convênios, como por exemplo o Convênio CONFAZ nº 162/94, são tratadas como isentas, uma vez que são medicamentos utilizados no tratamento do câncer, entre outros convênios e protocolos de natureza similar, que não foram observados.

Também alegou que destinatários de mercadorias, contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, e que, portanto, são estes, enquanto destinatários, os responsáveis pelo recolhimento do ICMS nos termos do art. 155, § 2º, VII, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, o que também não foi observado. Disse que identificou notas fiscais que tratam de remessa de mercadoria pelo Impugnante, estabelecido no Distrito Federal, a consumidores finais localizados neste Estado, contribuintes do imposto.

Alegou, ainda, a existência de operações de entrega por conta e ordem, onde o imposto se encontra destacado no documento fiscal de venda, que não é o documento apontado pela autoridade fiscal quando da lavratura dos autos de infração, que igualmente não foi observado. Explica que em sua maioria, a ausência do ICMS-DIFAL nas referidas operações é justificada por se tratar de Venda a Ordem – CFOP 6119, com destaque do ICMS-DIFAL nas notas de Remessa de CFOP – 6923, onde de fato houve a circulação de mercadoria.

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que procedeu à revisão de todos os itens constantes no Anexo 1 - Demonstrativo de Apuração do ICMS DIFAL não recolhido, à luz dos argumentos trazidos pelo Autuado, considerando as novas informações apresentadas em sua peça impugnatória. Como resultado, acatou parcialmente as alegações, pelas razões expostas.

Quanto às mercadorias isentas, ressaltou que conforme determina o Convênio ICMS 162/1994, acata os argumentos defensivos, em razão do que concorda com a exclusão, no citado Demonstrativo, da nota fiscal 001.234.968, referente ao medicamento KYTRIL IMG AMP IML.

Em relação às mercadorias destinadas a contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, acatou os argumentos do Autuado, devendo por essa razão serem excluídas do auto de infração as notas fiscais 894630 e 965268;

Sobre as operações de entrega por conta e ordem, disse que realizou a conciliação de todas as notas fiscais constantes da autuação, sob CFOP 6119, com as respectivas notas fiscais de remessa, sob CFOP 6923, a partir das chaves de acesso fornecidas pelo contribuinte (documentos 03 e 04 da impugnação), com a finalidade de confirmar a natureza de cada operação e a correta indicação do imposto nos documentos fiscais correlatos.

Informou que identificou para a maior parte das operações, que os argumentos do contribuinte são válidos, em razão do que acata parcialmente suas alegações; acosta ao presente PAF o “Anexo IA — Demonstrativo de Apuração do ICMS não recolhido”, revisado, indicando, para cada nota fiscal, o resultado da análise, tendo sido confirmada a existência da nota de remessa para cada item de mercadoria específico, e o devido destaque do imposto.

Quanto às operações de entrega por conta e ordem para as quais o Defendente apresentou nota de remessa descrevendo mercadorias distintas daquelas relacionadas na nota de venda. Por exemplo, a nota fiscal 916349, chave de acesso 53230412420164000904550010009163491459346202, referente ao produto “KETAMIN (Cl) 50 MG/ML CX 25 F/A IOML sendo que nota fiscal de remessa indicada pelo Defendente, de número 850355, referente à chave de acesso 53230112420164000904550010008503551451130538, informada na peça impugnatória, se refere a outro produto: “ENBREL 50 MG PFS CX 4 IVIYCLIK (G)”.

Disse que esse e outros casos da mesma natureza estão indicados no demonstrativo Anexo IA, coluna “Análise”, com a observação “NF indicada na impugnação refere-se a operação com mercadoria distinta da NF da autuação”.

Também informou que foi mantida a autuação, os casos em que o Defendente não apresentou contestação; como exemplos cita as NFs 849844 e 910289, identificadas na coluna “Análise” com a observação “Débito não impugnado pelo contribuinte”.

Acatando parcialmente as alegações do contribuinte, elaborou novo demonstrativo de débito e o valor do presente Auto de Infração deve ser modificado, conforme quadro à fl. 766, apurando o débito total de R\$ 3.753,16 (três mil, setecentos e cinquenta e três reais e dezesseis centavos).

Vale destacar que à fl. 806 do PAF, por meio de Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando como data de ciência e de leitura 05/07/2024, e a informação de que acompanha cópia da Informação Fiscal produzida pela Autuante. Decorrido o prazo concedido, o defensor não se manifestou.

Sempre que o Autuado aponta fatos e dados divergentes daqueles mencionados e apurados na autuação fiscal, deve ser analisada a documentação do Contribuinte, sendo de responsabilidade do preposto fiscal a análise dos documentos apresentados e elaboração de demonstrativos apurando a existência ou não de débito remanescente. No caso em exame, após a informação fiscal, não foram aduzidos fatos novos ou anexados aos autos novos demonstrativos e documentos.

Portanto, embora o Impugnante não tenha acatado expressamente os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante, não apresentou qualquer argumento novo, e não cabe a este órgão julgador promover a busca de outros elementos, por se tratar de documentos que estão na posse do Contribuinte. Portanto, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal.

Vale salientar, que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas. No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelo autuante, conlui pela subsistência parcial do presente lançamento.

O Defendente requer que o envio de comunicações, notificações e intimações expedidas sejam encaminhadas para o endereço do contribuinte e também para o endereço de seus patronos indicados no rodapé da presente defesa. Que todas as intimações sejam realizadas em nome dos patronos SAULO VINÍCIUS DE ALCÂNTARA, inscrito na OAB/SP 215.228, CELSO CORDEIRO DE ALMEIDA E SILVA, inscrito na OAB/SP 161.995, os quais podem ser também encontrados por meio do endereço eletrônico [cecas@celsocordeiroadv.com.br](mailto:cecas@celsocordeiroadv.com.br) e no telefone (16) 3512-7177, sob pena de nulidade.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Pública Estadual contra decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF), Acórdão nº 0066-03/25-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração nº 281071.0001/24-9, lavrado em 27/03/2024, contra a empresa CM HOSPITALAR S.A., inscrita no cadastro da SEFAZ/BA como “SUBSTITUTO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO” e localizada no Distrito Federal, com atividade principal de comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano, CNAE 4644301.

O Auto de Infração (fls. 01/03) original perseguia o valor histórico de R\$ 134.213,58 (cento e trinta e quatro mil, duzentos e treze reais e cinquenta e oito centavos), acrescido de multa de 60%,

referente ao ICMS devido ao Estado da Bahia. A infração consistia na falta de recolhimento do Diferencial de Alíquota (DIFAL) em operações interestaduais que destinaram mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado na Bahia, contrariando o disposto na Emenda Constitucional nº 87/2015.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que a Autuada apresentou defesa tempestivamente. Em sua impugnação (*fls. 56/70*), alegou, preliminarmente, cerceamento de defesa por suposta falta de fundamentação do Auto de Infração e ausência de análise individualizada das operações. No mérito, argumentou que algumas mercadorias seriam isentas, nos termos do Convênio CONFAZ 162/94, que alguns destinatários seriam contribuintes do ICMS na Bahia e responsáveis pelo recolhimento nos termos do art. 155, § 2º, VII, “a” e “b” da CF/88, e que haveria operações de venda à ordem, CFOP 6119 com destaque do DIFAL nas notas de remessa CFOP 6923, que não foram devidamente consideradas.

O Autuante na Informação Fiscal (*fls. 764/767*) refutou a preliminar de nulidade suscitada e acatou parcialmente as alegações da Recorrida após revisão fiscal, resultando na exclusão da Nota Fiscal nº 001.234.968, referente a medicamento isento nos termos do Convênio ICMS 162/94. Acatadas também pelo Fiscal as alegações pertinentes a remessa de mercadorias destinadas a contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, levando à exclusão das Notas Fiscais nºs 894630 e 965268, inicialmente consideradas pelo autuante. Quanto às operações de entrega por conta e ordem, realizou a conciliação de todas as notas fiscais constantes na autuação, sob CFOP 6119, com as respectivas notas fiscais de remessa sob CFOP 6923, a partir das chaves de acesso fornecidas pelo contribuinte (documentos 03 e 04 da impugnação), tendo sido confirmada a existência da nota de remessa para cada item de mercadoria específico, e o devido destaque do imposto.

Foram mantidas pelo Fiscal as autuações relativas a operações de venda à ordem onde as notas de remessa apresentavam mercadorias distintas das notas de venda, e casos em que a Recorrida não apresentou contestação. Em decorrência da revisão, o débito original foi reduzido para o montante de R\$ 3.753,16 (três mil, setecentos e cinquenta e três reais e dezesseis centavos).

A decisão de Primeira Instância entendeu pela parcial procedência da autuação, conforme ementa do Acórdão 3ª JJF nº 0066-03/25-VD, sendo objeto de Recurso de Ofício para a Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O cerne da questão permeia na correta aplicação do DIFAL. A Emenda Constitucional nº 87/2015 que alterou o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal, estabelecendo que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, caberá ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. A responsabilidade pelo recolhimento foi atribuída ao remetente quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Essa previsão foi regulamentada pela Lei Complementar nº 190/2022.

No âmbito estadual, a Lei nº 7.014/1996, em seu art. 2º, inciso IV e § 4º, inciso II, estabelece a incidência do ICMS sobre as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL ao remetente e ao prestador localizados em outra unidade da Federação. O RICMS/BA, inclusive, detalha essa sistemática em seus artigos 1º, 2º e 3º, especialmente no que tange à responsabilidade e aos procedimentos de recolhimento.

A Recorrida arguiu, em sede de impugnação, que algumas das mercadorias apuradas pelo Fisco seriam isentas, citando o Convênio ICMS 162/94. Insta rememorar que a fiscalização, em sua revisão (*fls. 764/767*), acatou essa alegação para uma Nota Fiscal específica, qual seja a de nº 001.234.968, referente ao medicamento “KYTRIL 1MG AMP IML”.

A isenção é uma hipótese de não incidência tributária por dispensa legal, e sua aplicação deve ser estrita, conforme o art. 111 do CTN. O Convênio ICMS 162/94 concede isenção do ICMS nas operações com medicamentos utilizados no tratamento de câncer. A Lei nº 7.014/1996, em seu art. 3º, e o RICMS/BA, em seus artigos 264 e seguintes, preveem as hipóteses de isenção. O acatamento

da fiscalização quanto a este ponto está em consonância com a legislação e a jurisprudência administrativa, que reconhecem a validade dos convênios ICMS para concessão de benefícios fiscais.

Ato contínuo, analisada a arguição de que alguns destinatários seriam contribuintes do ICMS na Bahia, sendo estes os responsáveis pelo recolhimento do DIFAL. O art. 155, § 2º, inciso VII, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal, e o art. 2º, § 4º, inciso I da Lei nº 7.014/1996, estabelecem que, quando o destinatário for contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL é dele. A fiscalização, em sua revisão, acatou essa alegação para duas Notas Fiscais, quais sejam as de nºs 894630 e 965268, excluindo-as da autuação. Essa exclusão é correta, pois a responsabilidade tributária, nesse caso, recai sobre o destinatário contribuinte, e não sobre o remetente.

Por conseguinte, no que tange a existência de operações de venda à ordem (CFOP 6119) com destaque do DIFAL nas notas de remessa (CFOP 6923), constata-se que a fiscalização realizou a conciliação das notas fiscais e confirmou a validade da maioria dessas operações, acatando parcialmente as alegações da impugnante. A operação de venda à ordem é uma modalidade de venda mercantil em que o vendedor remete a mercadoria diretamente a um terceiro por conta e ordem do adquirente original.

A legislação do ICMS prevê tratamento específico para essas operações. O RICMS/BA, em seu art. 317, disciplina as operações de venda à ordem ou para entrega futura, exigindo a emissão de notas fiscais específicas para a venda e para a remessa simbólica ou efetiva. A análise da fiscalização, que verificou a existência das notas de remessa e o devido destaque do imposto, está em conformidade com a legislação.

Entendo ser correta a manutenção da autuação para os casos em que as notas de remessa descreviam mercadorias distintas das notas de venda, pois descharacteriza a operação de venda à ordem nos termos alegados, indicando uma irregularidade no destaque do imposto. A decisão da 3ª JJF, ao reconhecer a parcial procedência do auto de infração, agiu em conformidade com a legislação.

Considerando a análise dos autos, a legislação tributária aplicável, a revisão fiscal realizada e a decisão da JJF (fls. 810/819), entende-se pela manutenção da PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos termos da decisão da 3ª JJF, em Acórdão que reduziu o débito de ICMS para R\$ 3.753,16, consequentemente, sou pelo CONHECIMENTO do Recurso de Ofício e, no mérito, NEGO PROVIMENTO, mantendo integralmente a decisão proferida.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281071.0001/24-9, lavrado contra **CM HOSPITALAR S.A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.753,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de outubro de 2025.

JOÃO VICENTE COSTA NETO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

BRUNO D’ALMEIDA BRANCO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS