

**A. I. N°** - 207104.0020/24-0  
**AUTUADO** - ELFA MEDICAMENTO S/A.  
**AUTUANTE** - LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/02/2025

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0005-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ICMS-PARTILHA. EC N° 87/15. Excluídas as notas fiscais de simples remessa (6.923), por não representarem documentos idôneos a avaliar a omissão atribuída ao Sujeito Passivo, já que sequer devem possuir destaque do imposto, conforme estabelece o art. 282 do RICMS/12. Prejudicada, parcialmente, a peça impugnatória, haja vista o ingresso concomitante com ação judicial, discutindo a matéria. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 02/09/2024 (ciência em 05/09/2024, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 557.865,12, além de multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

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

A autuada apresenta impugnação às folhas 36/63, mediante a qual aduz os seguintes argumentos.

Informa ser empresa que se dedica ao comércio de medicamentos e drogas de uso humano, materiais médicos hospitalares e serviços de logística hospitalar, sendo contribuinte de diversos tributos, dentre os quais se destaca, para os fins do presente Processo Administrativo, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”). Informa, ainda, que, no ano calendário de 2022, o estabelecimento localizado no Estado da Paraíba, realizou operações interestaduais de venda de medicamentos para consumidores no Estado da Bahia não contribuintes do ICMS.

Explica que, como regra geral, e de acordo com o artigo 155, § 2º, inciso VII da Constituição Federal de 1988 (“CF”), nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, haverá o recolhimento do ICMS, de acordo com a alíquota interestadual, para o Estado de origem dos produtos, e o Diferencial de Alíquota (“DIFAL”) para o Estado de localização do destinatário das mercadorias.

Destaca que, no caso de operações para não contribuintes de ICMS, a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL é do remetente da mercadoria, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso VIII da CF. No entanto, até a edição da Lei Complementar n° 190, de 4.1.2022 (LC 190/22), não havia nenhuma outra regulamentação por Lei Complementar da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do ICMS, motivo pelo qual a Requerente entende que é totalmente indevida a cobrança do imposto no ano de 2022, inclusive, no mês de dezembro de 2022, que é objeto da presente autuação. Nesse sentido, ante a inconstitucionalidade

da cobrança do DIFAL no ano calendário de 2022, haja vista a necessidade de observância do princípio da anterioridade anual, a partir da publicação da LC 190/22, informa que ajuizou o Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001, ora em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (“TJ/BA”), processo esse em que foi concedida liminar para se suspender a exigência do DIFAL do ICMS no ano de 2022 e, em que, atualmente, aguarda-se sentença, conforme se observa da inicial, decisão que concedeu a liminar e extrato de acompanhamento processual do caso (doc. nº 6 a 8).

Ressalta que teve ciência do Auto de Infração em referência, que foi lavrado pela suposta falta de pagamento de ICMS relativo ao Diferencial de Alíquota (“DIFAL”) que seria devido ao Estado da Bahia nos meses de abril a agosto de 2022. Contudo, afirma não poder concordar com a presente autuação fiscal, já que a exigência padece de nulidade insanável. Isso porque o Auto de Infração foi embasado no inciso IV do art. 2º; no inciso II do § 4º do art. 2º; no § 7º do art. 15 e no art. 49-B da Lei Estadual nº 7.014/96, dispositivos esses que foram inseridos no ordenamento baiano pela Lei Estadual nº 13.373, de 21.9.2015 (“Lei Estadual nº 13.373/15”) e, portanto, mantiveram vício de origem, já identificado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), qual seja, o fato de a lei estadual ser editada antes da regulamentação nacional do DIFAL por meio de lei complementar, por força do artigo 146, I e III, e art. 155, § 2º, XII, da CF/88.

No mérito, informa que será demonstrado que não houve falta de recolhimento do ICMS DIFAL em razão: “*(i) da suspensão da exigibilidade dos débitos nos termos da decisão liminar concedida no Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001; (ii) da desconsideração do destaque e pagamento do ICMS DIFAL em diversas notas fiscais; e (iii) da desconsideração de que diversas operações eram isentas, conforme demonstra a documentação anexa à presente*”. Além disso, ainda no mérito, alega que a cobrança do DIFAL objeto da presente autuação, é inconstitucional e ilegal: “*(i) por deficiência da Lei Estadual nº 13.373/15 que embasa a exigência ao não prever o contribuinte do imposto; e (ii) quanto ao período de 2022 por ofensa à própria LC 190/22, que 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*”.

Frisa que a plausibilidade do direito alegado é inequívoca, uma vez que o próprio E. STF está novamente analisando a exigência do DIFAL, ao afetar o Recurso Extraordinário nº 1.426.271/CE, como o Tema 1266 da Repercussão Geral, oportunidade na qual será definida a aplicabilidade ou não dos princípios da anterioridade tributária à LC 190/22 (doc. nº 9). Destaca ainda que, no julgamento das ADIs nºs 7066/DF e 7070/DF (doc. nº 10), encontra-se em análise a exata matéria em discussão nesses autos, processos nos quais, atualmente, aguarda-se julgamento de embargos de declaração com efeitos infringentes.

Por fim, a Requerente também entende que é indevida a cobrança do DIFAL neste Estado, no período anterior à disponibilização pelos Estados de um Portal que atenda ao artigo 24-A da LC 190/22, dado que enquanto o Portal do DIFAL não estiver disponível aos contribuintes, com todas as suas ferramentas e facilidades, o DIFAL é indevido, como expressamente previsto no § 4º, do artigo 24-A da LC 190/22.

Em vista disso, a Requerente apresenta Defesa, para que seja, no mérito, julgado improcedente o Auto de Infração lavrado, com a consequente extinção do crédito tributário, pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos.

Preliminarmente, alega nulidade do auto de infração ao fundamento de ausência de base legal. Explica que, a partir de 2015, com a edição da Emenda Constitucional nº 87, de 16.4.2015 (“EC 87/15”), adicionou-se à Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) a previsão de cobrança do DIFAL nas operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte para consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Essa alteração do texto constitucional, porém, não trouxe qualquer definição sobre os aspectos tributários gerais dessa nova relação jurídico-tributária.

Uma vez que a CF/88 foi omissa com relação aos aspectos gerais da cobrança do DIFAL, seria necessária a edição de Lei Complementar Federal regulamentando a cobrança, nos termos dos artigos 146, inciso III, alínea “a” e 155, § 2º, XII da CF/88. Afirma que o referido comando constitucional, no entanto, não foi atendido e os Estados passaram a exigir o DIFAL nas operações envolvendo não contribuintes com base no Convênio ICMS 93, de 17.9.2015 (“Convênio ICMS 93/15”), e nas respectivas legislações estaduais internas que o sucederam. No caso do DIFAL devido em operações envolvendo contribuintes do imposto (na aquisição de bens do ativo e para uso e consumo), alega que sequer foi aprovado Convênio ICMS pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”). A cobrança se pautava exclusivamente nas legislações locais.

Nesse contexto, informa que os contribuintes ingressaram com ações para discutir a constitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final e, em junho de 2020, o STF reconheceu a repercussão geral da discussão relativa à “*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*” (Tema 1.093). Então, no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1.093) em 24.2.2021, em regime de repercussão geral, o Plenário do STF concluiu que o DIFAL devido nas operações de venda envolvendo consumidor final não contribuinte não poderia ser cobrado antes de ser editada legislação complementar para sua regulamentação. Além disso, destaca que a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão para que o entendimento firmado no julgamento passasse a valer apenas após 1.1.2022, sendo convalidadas eventuais cobranças feitas por Estados até 31 de dezembro de 2021, exceto contra aqueles contribuintes que tinham medida judicial ajuizada antes da decisão do STF, isto é, até 24.2.2021. Assim, o STF concluiu o julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, *leading case* no Tema 1.093, e da ADI nº 5.469, reconhecendo que é inconstitucional a cobrança do DIFAL antes da edição de uma lei complementar que discipline a Emenda Constitucional nº 87/2015, tendo sido fixada a seguinte tese: “*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*”. A esse respeito, transcreve a ata de julgamento da referida ADI publicada em 3.3.2021, em apoio à sua narrativa.

Frisa que, a partir da leitura da ata reproduzida, é possível afirmar que o STF declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais e do Distrito Federal que instituíram a cobrança do DIFAL em conformidade com a CF/88, já que editadas antes da promulgação de uma lei complementar nacional sobre o tema, conforme exigem artigos 146, I, III e 155, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da CF/88, destacando que, salvo expressa disposição em contrário, a declaração de inconstitucionalidade retira do mundo jurídico a norma jurídica declarada inconstitucional com efeitos retroativos, os quais se irradiam para o passado, conforme os artigos 27 e 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/1999, cujo texto reproduz. Explica que, no caso concreto, não se aplicou a regra geral, porque a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão, de modo que ela passasse a produzir efeitos a partir de 1.1.2022, como consta da decisão no Tema 1.093 e na ADI 5.469, cujo enunciado reproduz.

Assim, conclui que, a partir de 2022, as normas estaduais que previam a exigência do DIFAL foram declaradas inconstitucionais, sendo que a autuação em questão é embasada unicamente em dispositivos legais inseridos no ordenamento baiano pela Lei Estadual nº 13.373, de 21.9.2015 (“Lei Estadual nº 13.373/15”). Argumenta que, considerando a declaração pelo E. 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. Afirma tratar-se de nulidade insanável, já que o Auto de Infração foi embasado no inciso IV do art. 2º; no inciso II, do § 4º do art. 2º; no § 7º do art. 15 e no art. 49-B da Lei Estadual nº 7.014/96, dispositivos esses que foram inseridos no ordenamento baiano pela Lei Estadual nº 13.373/15, como indicado especificamente nas notas Lei Estadual nº 7.014/96, lei do ICMS no Estado da Bahia, cujos texto transcreve, em apoio aos seus argumentos. Assim, conclui

que todos os dispositivos que embasam a presente autuação 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, por força do artigo 146, I e III e art. 155, § 2º, XII da CF/88.

Argumenta 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 (“Lei Estadual nº 14.415/21”), reproduzindo os termos do projeto de lei da LC 190/22. Contudo, os dispositivos trazidos pela Lei Estadual nº 14.415/21, não embasam a presente autuação, razão pela qual tem-se como demonstrada a ausência de fundamentação legal válida a fundamentar a exigência, destacando que o artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”) prevê que o ato que consubstancia o lançamento tributário deverá ser lavrado por autoridade administrativa competente, e conterá obrigatoriamente a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram sua geração, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, o que está claro que resta ausente no presente caso.

Por essa razão, conclui que não há como se admitir que o ato administrativo decorrente de processo administrativo litigioso ou sancionador possa se apresentar desprovido de fundamentação, à luz das garantias do devido processo legal e da ampla defesa, conforme reza o artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal. Nessas circunstâncias, entende que o ato deve ser considerado nulo por ausência de base legal e, portanto, insuscetível de convalidação.

No mérito, sustenta a improcedência da cobrança. Ensina que, antes da Emenda Constitucional nº 87, de 16.4.2015 (“EC 87/15”), o ICMS devido em operações interestaduais para consumidores não contribuintes do imposto era integralmente recolhido ao Estado em cujo território estivesse instalado o estabelecimento comercial responsável pela remessa da mercadoria. No entanto, em 2015, com a edição da EC 87/15, adicionou-se à CF a possibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte para consumidor final não contribuinte do imposto. Apesar dessa alteração do texto constitucional, volta a asseverar que não foi prevista qualquer definição sobre os aspectos tributários dessa nova relação jurídico-tributária (contribuinte, base de cálculo, fato gerador etc.), impossibilitando a cobrança desse novo tributo. Justamente por isso, em 24.2.2021, o E. STF no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1.093) em regime de repercussão geral concluiu que o DIFAL não poderia ser cobrado antes de ser editada legislação complementar para sua regulamentação, tendo sido fixada a seguinte tese: “*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*”.

Explica, mais uma vez, que, nesse mesmo julgamento, modularam-se os efeitos da decisão para que o entendimento firmado no julgamento passasse a valer apenas após 1.1.2022, sendo convalidadas eventuais cobranças feitas por Estados até dezembro de 2021, entendendo-se, por outro lado, pela necessidade de lei complementar federal para possibilitar a exigência no exercício seguinte (2022). Em atenção ao entendimento fixado pelo E. STF, informa que o Congresso Nacional aprovou, em dezembro de 2021, o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021, que previa alterações na Lei Complementar nº 87, de 1996 (“Lei Kandir”), para que finalmente fosse regulamentada a cobrança do DIFAL em operações de remessa de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestaduais a consumidores finais e, somente então, fosse viabilizada a cobrança do DIFAL, nos termos definidos pelo E. STF no *leading case*. Todavia, explica que o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021 somente foi aprovado e sancionado pelo Presidente da República em 2022, tendo a LC 190/22, advinda desse Projeto, sido editada apenas em 4.1.2022 e publicada no Diário Oficial da União em 5.1.2022.

Destaca 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 (i) prevê a anterioridade nonagesimal e (ii) determina a observância da anterioridade anual prevista na alínea “b” do mesmo inciso, conforme texto abaixo.

§ 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea "b" do inciso V do **caput** do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido e convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais."

Art. 2º Fica revogada a alínea "c" do inciso II do **caput** do art. 11 da Lei Complementar nº 87, de 10 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do **caput** do art. 150 da Constituição Federal.

Brasília, 4 de janeiro de 2022. 201º da Independência e 134º da República.

Conclui restar evidente, portanto, que o intuito do legislador pátrio era o de que a cobrança do DIFAL, somente exigível após o advento da LC 190/22, fosse realizada apenas quando cumpridos os princípios de anterioridade anual e nonagesimal. Argumenta, no entanto, que, após o julgamento do RE 1.287.019 pelo E. STF, os Estados se anteciparam em relação à LC 190/22 e, ainda em 2021, e mesmo na ausência da lei complementar indicada pelo E. STF como condição para cobrança do tributo, aprovaram por unanimidade o Convênio ICMS 236/21 prevendo a cobrança do DIFAL a partir de 1.1.2022. Contudo, alega que a cobrança do DIFAL, objeto da autuação em discussão, deve ser integralmente afastada por deficiência da fundamentação legal e por ausência do portal centralizar, assim como quanto ao período relacionado ao ano de 2022, por violação aos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal.

Relativamente à inexigibilidade da exigência ante as incorreções da apuração realizada pelas Autoridades Fiscais, alega inocorrência de falta de recolhimento do DIFAL. Argumenta que existem três motivos principais que demonstram a improcedência de praticamente da totalidade da exigência: "*(i) a suspensão da exigibilidade dos débitos nos termos da decisão liminar concedida no Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001; (ii) a desconsideração do destaque e do pagamento do ICMS DIFAL em diversas notas fiscais; e (iii) a desconsideração de que diversas operações eram isentas*".

A esse respeito, informa que elaborou o Anexo I – Resumo dos Valores (doc. nº 11), no qual relaciona todas as operações que compuseram os Autos de Infração nºs 2071040023/24-9 e 2071040020/24-0 (ambos lavrados dentro do mesmo processo de fiscalização), anexo esse no qual assegura ser possível comprovar os graves equívocos, indicados nos itens acima e esmiuçados a seguir, que levaram à conclusão equivocada de que teria havido falta de pagamento do ICMS DIFAL e demonstram inequivocamente improcedência de quase a totalidade da exigência fiscal. Explica que, como demonstrado no Anexo I – Resumo dos Valores (doc. nº 11), grande parte da exigência é objeto da decisão liminar que suspendeu a exigência do DIFAL do ICMS no ano de 2022, decisão essa proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 8026659-23.2022.8.05.0001, ora em trâmite perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia ("TJ/BA"). Como também demonstrado no Anexo I – Resumo dos Valores (doc. nº 11), para outra grande parcela da exigência houve de fato o destaque do ICMS DIFAL nas respectivas notas fiscais como se observa nas chaves de acesso indicadas, sendo que, dessa parcela, parte dos pagamentos foram realizados dentro do Código Fiscal de Operações e Prestações ("CFOP") 6119, que se refere à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, entregues ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem, e não no CFOP 6923, como considerado pela D. Fiscalização. Por fim, alega que a D. Fiscalização desconsiderou o fato de que parte dos produtos comercializados pela Requerente são isentos de recolhimento de ICMS, nos termos do Convênio ICMS 162/94, do Convênio ICMS 132/21 e do Convênio ICMS 87/02, destacando que todos esses convênios foram editados de acordo com a LC 24/75 e foram internalizados na legislação do Estado da Bahia, estando as referidas isenções previstas no artigo 264 do RICMS/BA. A título exemplificativo, a Impugnante apresenta a Nota Fiscal nº 505631 na qual há o destaque no valor de R\$ 115.821,68, valor esse que compõe a exigência formalizada na autuação objeto da operação fiscal que deu causa a presente exigência. Acosta imagem do documento fiscal citado, em apoio aos seus argumentos. Junta, a título de amostragem, as 5 maiores Notas Fiscais objeto da presente operação fiscal, de forma a comprovar

que as D. Autoridades Fiscais exigem o ICMS DIFAL devidamente destacado e pago (doc. nº 12).

Dessa forma, conclui não restarem dúvidas de que as operações de venda de medicamentos para consumidores finais baianos não contribuintes de ICMS, em que não houve recolhimento do DIFAL pela Requerente, estavam amparadas em regra de isenção de ICMS. Nesse sentido, apresenta relação, no Anexo I – Resumo dos Valores (doc. nº 11), o nome dos medicamentos que comercializa, o nome do princípio ativo correspondente e a base legal para a isenção.

Considerando, portanto, que realizou operações de venda para consumidores finais baianos não contribuintes de ICMS, que envolviam tanto medicamentos tributados pelo ICMS quanto isentos desse imposto, informa que só houve recolhimento do DIFAL para os produtos tributados. Isso porque, explica, em havendo previsão de isenção na operação interestadual, não há incidência do DIFAL uma vez que o DIFAL pressupõe a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual que foi aplicada. Argumenta que o procedimento adotado, no presente caso, de não recolher qualquer valor de DIFAL para as operações beneficiadas por isenção nos termos do Convênio ICMS 162/94, do Convênio ICMS 132/21 e do Convênio ICMS 87/02, está de acordo com o disposto na legislação fiscal do Estado da Bahia. A esse respeito, caso se entenda necessário, protesta pela conversão do julgamento em diligência para confirmação de que os produtos objetos das operações autuadas estão com sua exigibilidade suspensa por força de decisão liminar, foram devidamente tributados ou são beneficiados pela isenção nos termos dos respectivos convênios. Até mesmo em razão do grande volume de documentos a serem analisados e da necessidade de exame técnico dos documentos anexados a esta impugnação, que demonstram cabalmente que a Requerente não deixou de recolher o ICMS DIFAL nas operações apontadas no Auto de Infração em objeto.

Portanto, conclui que a verdade material, o contraditório e a ampla defesa impõem a conversão em diligência, de modo que sejam considerados os documentos anexados a esta Impugnação e justificativas apresentadas nesta defesa, para que seja comprovada a improcedência da presente autuação. Assim, convertido o julgamento da presente Impugnação em diligência, pleiteia seja determinado, aos Senhores Auditores Fiscais, a análise dos documentos apresentados nesta defesa e o confronto dos argumentos desenvolvidos nesta peça para que seja atestada a inocorrência de falta de recolhimento do DIFAL.

Quanto à alegada deficiência da fundamentação legal, por ausência dos elementos da hipótese de incidência na Lei Estadual nº 13.373/15, reitera que, como demonstrado acima, a autuação está embasada totalmente em dispositivos trazidos ao ordenamento baiano pela Lei Estadual nº 13.373/15, lei essa que foi editada 7 (sete) anos antes da LC 190/22. Por conta desse lapso temporal, além da nulidade indicada no item anterior por total ausência de fundamentação legal ante a declaração de constitucionalidade das leis estaduais anteriores à regulamentação por lei complementar nacional, sustenta uma outra nulidade da exigência, eis que ausentes nos dispositivos que embasam a autuação elementos essenciais para configuração da hipótese de incidência.

Identifica os principais elementos da hipótese de incidência tributária em relação ao DIFAL trazidos pela LC 190/22, quais sejam, a sujeição passiva (aspecto pessoal, artigo 4 da LC 87/96), o local da operação (aspecto espacial, artigo 11 da LC 87/96), o momento da ocorrência do fato gerador (aspecto temporal, artigo 12 da LC 87/96) e a base de cálculo/diferencial de alíquota (aspecto quantitativo), previstos na legislação complementar essencial para a exigência do tributo (RE 1.287.019 - Tema 1.093).

Reproduz os textos citados para, a seguir, concluir que 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. Ou seja, há clara lacuna na legislação que tratou a respeito da instituição do DIFAL e que embasa a exigência fiscal. Transcreve julgados para apoiar a tese de que há situações análogas em que foi reconhecida a constitucionalidade da cobrança

de ICMS nos casos em que lei estadual não define, corretamente, aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, como o fato gerador e o sujeito passivo da obrigação, exatamente como no caso Lei Estadual nº 13.373/15. Diante do exposto, entende restar patente a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração, por deficiência de sua base legal, em afronta ao princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I da CF.

Sustenta, ainda, a improcedência por ausência de portal centralizador completo das informações necessárias ao cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao DIFAL/ICMS. Explica que o legislador complementar exigiu, a partir da redação do art.24-A da LC 190/2022, a criação de um “*Portal do DIFAL*” que contenha diversas funcionalidades e informações que permitam ao contribuinte recolher com segurança e precisão o tributo devido, sobretudo no cenário de operações interestaduais envolvendo necessariamente duas Unidades Federadas. Argumenta que, nos termos do artigo 24-A, §§ 1º, 2º e 4º da LC 190/2022, nota-se, claramente, que o legislador instituiu uma série de requisitos para a elaboração de um Portal do DIFAL, inclusive a existência de uma “*ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto*” e “*emissão das guias de recolhimento*”, e, a partir dessa exigência, definiu que as novas regras do DIFAL “*somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal*”. Assevera 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 (com exceção do Rio Grande do Sul, Acre, Amapá e Mato Grosso).

Por essas razões, sustenta que a cobrança do DIFAL pela Fazenda Estadual é indevida, no período anterior à disponibilização pelas Unidades Federadas de um Portal que atenda ao art. 24-A da LC190/2022 em sua integralidade, e em respeito, ainda, ao disposto no art. 1º da LC 199/2023.

Alega, ainda, a necessidade de respeito às anterioridades anual e nonagesimal. Como já mencionado, explica que o E. STF, no julgamento do RE nº 1.287.019, reconheceu, em sistemática de repercussão geral, a impossibilidade de exigência do DIFAL antes da edição de lei complementar federal que estabeleça a regulamentação desse imposto. Ocorre que, embora tenha sido publicada a LC 190/22 em 5.1.2022, a exigência do DIFAL somente pode ocorrer para as operações realizadas a partir de 1.1.2023, uma vez que a produção de efeitos da nova regra prevendo a cobrança do DIFAL deve se sujeitar à anterioridade anual e nonagesimal. Reitera que a própria LC 190/22 condicionou expressamente a produção dos seus efeitos ao disposto no artigo 150, inciso III, alínea “c” da CF, que justamente estabelece a impossibilidade de exigência de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”. Assim, sustenta que a menção ao artigo 150, inciso III, alínea “c” da CF, para fins de produção de efeitos da LC 190/2022, por si só, é suficiente para aplicação da anterioridade anual, sendo desnecessária a previsão expressa do artigo 150, inciso III, alínea “b” da CF para que o DIFAL possa ser exigido apenas em 2023.

Argumenta que seria contraditório que o DIFAL se sujeitasse apenas à anterioridade nonagesimal quando o ICMS é imposto que se sujeita às duas modalidades de anterioridade tributária por previsão constitucional. Diferente de tributos como Imposto de Importação (“II”), Imposto de Exportação (“IE”), Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), Imposto sobre Operações Financeiras (“IOF”), entre outros, que são exceções à aplicação de tais princípios por expressa previsão do próprio texto constitucional, ressalta que o ICMS não comporta a mitigação de tais garantias constitucionais. Contradicitoriamente e em expressa violação a esses dispositivos constitucionais, informa que o Convênio ICMS 236/21 determina o recolhimento do DIFAL a partir de 1.1.2022, ou seja, não observando “*(i) a vacatio legis prevista para produção de efeitos da própria LC 190/2022; (ii) o necessário decurso de 90 dias da publicação dessa norma complementar (anterioridade nonagesimal); e (iii) a necessária mudança de ano-calendário*

(anterioridade anual).

Dessa maneira, conclui restar evidente que, diferentemente do estabelecido pelo referido Convênio ICMS, o DIFAL somente poderá ser exigido a partir de 1.1.2023, na medida em que a própria LC 190/22, que regulamentou o DIFAL como condição para sua exigência, nos termos definidos pelo E. STF em *leading case*, só foi publicada em 5.1.2022 e a cobrança desse imposto se sujeita aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da CF.

Adicionalmente, assevera que não se pode ignorar que a LC 190/2022 criou uma relação jurídico-tributária, até então inexistente, na medida em que a cobrança do DIFAL não era válida na ausência da norma complementar, como definido pelo E. STF. Argumenta que a LC 190/2022 alterou a Lei Kandir para, basicamente: “*(i) estabelecer nova categoria de contribuintes de imposto (no caso, o DIFAL) ao alterar o seu art. 4º, § 2º; (ii) definir o fato gerador do DIFAL, ao alterar o art. 12; e (iii) definir a base de cálculo desse tributo, com as alterações no art. 13 da Lei Kandir*”. Alega que a criação de nova relação tributária equivale justamente à instituição e/ou aumento de tributo que, nos termos do artigo 150, inciso III, alínea “b” da CF, não pode ser cobrado no mesmo ano calendário da publicação da norma que o instituiu/majorou. Reitera que, como mencionado acima, o ICMS (e consequentemente o DIFAL) não é tributo em relação ao qual a CF excepcionou a observância aos princípios da anterioridade tributária.

Assim, conforme o entendimento do E. STF acima destacado, sustenta que a Lei estadual só terá vigência após a entrada em vigor da LC 190/2022, o que acontecerá apenas em 1.1.2023, destacando, ainda, que há muitos precedentes judiciais reconhecendo a possibilidade de cobrança do DIFAL somente a partir de 2023, conforme ementas que reproduz.

Por mais esse motivo, sustenta que o DIFAL somente pode ser cobrado no ano calendário subsequente à publicação dessa norma complementar, o que, na prática, permite a cobrança do DIFAL somente a partir de 1.1.2023. Repisa que essa inconstitucionalidade vem sendo discutida inclusive pelo E. STF Supremo Tribunal Federal, nos autos das ADIns nºs 7066/DF e 7070/DF e do Recurso Extraordinário nº 1.426.271/CE, afetado pela sistemática da Repercussão Geral (Tema 1266).

Por fim, alega abusividade da multa aplicada. Afirma que a multa aplicada no presente caso é totalmente desproporcional à suposta infração cometida, frisando que o C. STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) no Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, reconhecendo “*(i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade de multa de 60%, ou seja, o C. STF considerou confiscatória a multa aplicada no mesmo patamar do presente Auto de Lançamento, aduzindo que reduziu esse percentual, definindo que multas aplicadas acima de 30% do valor do imposto não recolhido devem ser tidas como confiscatórias*”. Mais recentemente, informa que o E. STF iniciou o julgamento do RE 640.452/RO, Tema 487 da Repercussão Geral, que versa sobre o caráter confiscatório da multa aplicada em razão de descumprimento de obrigação acessória decorrente de dever instrumental, em que o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, em seu voto, concluiu que a multa isolada não pode exceder o limite de 20% do valor do respectivo tributo, ocasião em que julgou procedente o recurso do contribuinte e propôs como tese:

*“A multa isolada, em razão do descumprimento de obrigação acessória, não pode ser superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, sob pena de confisco”.*

Diante do exposto, sustenta que 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; (ii) não houve falta de recolhimento do ICMS DIFAL em razão: (a) da suspensão da exigibilidade dos débitos nos termos da decisão liminar concedida no Mandado de Segurança nº*

8026659-23.2022.8.05.0001; (b) da desconsideração do destaque e pagamento do ICMS DIFAL em diversas notas fiscais; e (c) da desconsideração de que diversas operações eram isentas, conforme demonstra a documentação anexa à presente; (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; (v) é indevida a exigência do DIFAL no período anterior à disponibilização pelas Unidades Federadas de um Portal que atenda ao art. 24-A da LC 190/2022 em sua integralidade; e (vi) a multa de 60% do valor supostamente não recolhido é abusiva e confiscatória, devendo ser cancelada ou, ao menos, reduzida, sob pena de violação do artigo 150, inciso IV da CF.

Requer, portanto, que seja reconhecida a NULIDADE do Auto de Infração com o consequente cancelamento.

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).

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).

Caso ainda não seja esse o entendimento, o que também se admite apenas para argumentar, a Requerente pleiteia, sucessivamente, a redução da multa conforme exposto acima.

Subsidiariamente, na remota hipótese dos pedidos acima não serem acolhidos, a Requerente pleiteia ao menos que o presente Processo Administrativo seja sobrestado, até o julgamento definitivo do *leading case* (RE 1.426.271/CE - Tema 1266 da Repercussão Geral) e das ADIns nºs 7066/DF e 7070/DF pelo C. STF.

Por fim, em respeito ao princípio da verdade real e material, a Requerente pleiteia lhe seja assegurada a produção de provas por todos os meios em direito admitidos, especialmente a realização da conversão do julgamento do processo em diligência, além da juntada de documentos e/ou realização de diligências que eventualmente elucidem e auxiliem no deslinde das questões postas à apreciação neste processo, nos termos do artigo 145 do RPAF/BA, de forma de demonstrar a regularidade da sua apuração do DIFAL.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 137/144, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Informa ter identificado que a empresa autuada não fez o pagamento de valores correspondentes ao DIFAL do ICMS decorrente das suas remessas de produtos tributados para consumidores finais situados na Bahia, devido por força da previsão constitucional inserida pela EC 87/15, Convênio ICMS 236/21 e vários dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme a redação que lhe foi dada pela Lei nº 14.415/21. Assim, no período de abril a agosto de 2022 a autuada não fez qualquer pagamento referente ao mencionado encargo fiscal (fls. 27 a 29), encontrando-se o débito no valor nominal de R\$ 557.865,12, apurado conforme os demonstrativos de fls. 06 a 26, reproduzidos nos arquivos magnéticos de fls. 30.

Assevera que não assiste qualquer razão à defesa, pois o auto de infração foi expedido com observância de todas as formalidades legais pertinentes e as desonerações alegadas não se

aplicam às operações que resultaram no montante cobrado, enquanto que a legislação baiana aplicável aos fatos dispõe de suporte na Constituição Federal e está em consonância com a orientação emanada das Instâncias Superiores do Judiciário Brasileiro sobre o assunto.

Quanto a suposta nulidade e ausência de base legal para a autuação, destaca que, na descrição dos fatos, há referência direta ao Convênio ICMS 236/21, base da cobrança do DIFAL do ICMS para as operações ocorridas a partir do exercício de 2022. Ademais, frisa que a legislação baiana se adequou à referida decisão do STF com as modificações introduzidas pela Lei nº 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.

Por outro lado, ressalta que a autuada exerceu regularmente o seu direito de ampla defesa, tento a oportunidade de verificar os cálculos realizados e o débito referente à cada operação, tanto que apontou que determinados casos não estariam submetidas ao alcance da referida legislação, não havendo, portanto, a hipótese de nulidade referida no artigo 18, do inciso IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. E, pelo teor do § 1º do mesmo art. 18, eventual referência a dispositivo legal não aplicável aos fatos descritos na autuação, não tem o condão de afetar a validade do lançamento fiscal, pois, o fundamental é que se tenham identificado todos os elementos que configuram a obrigação tributária, o montante devido em cada operação e responsável pelo seu pagamento, conforme a legislação fiscal vigente à época dos fatos.

Argumenta que também não prospera a alegação de que a referida legislação não pode alcançar os fatos ocorridos durante o exercício de 2022, a pretexto de suposta violação ao princípio constitucional da anterioridade anual da norma tributária. Neste particular, afirma que a tese externada pela defesa é no sentido de que a LC 190/21 somente poderia produzir efeitos no exercício seguinte ao da sua publicação (04/01/2022), ou seja, que os estados somente estariam aptos a cobrar os valores correspondentes ao DIFAL do ICMS a partir do exercício de 2023, pois esta questão também foi superada perante a Instância Maior do Judiciário Brasileiro, uma vez que, no julgamento das ADIs 7070, 7066 e 7078, concluiu-se, em síntese, que a LC 190/21 não dependeria da anterioridade anual para produzir efeitos, visto que ela não versou sobre a instituição ou aumento de tributo, limitando-se, somente, a definir a distribuição do ICMS incidente sobre remessas interestaduais para não contribuintes deste imposto, conforme o teor da respectiva ementa, que reproduz.

Conclui, portanto, que o Estado da Bahia, ao editar a Lei nº 14.415/21, fez os necessários ajustes no texto da Lei nº 7.014/96, com suporte nas previsões do Convênio ICMS 236/21, estruturou-se legalmente para a fazer a cobrança do DIFAL do ICMS após a vigência da LC 190/21, ou seja, desde abril/2022. Transcreve ementas de decisões do TJ/BA, em apoio aos seus argumentos.

Quanto à proteção judicial evocada, afirma que, de fato, a autuada recorreu ao judiciário com o propósito de se abster do pagamento do DIFAL do ICMS, havendo ingressado com o MS reproduzido às fls. 119/171, para questionar a eficácia da Lei nº 14.415/21, e o Exmo. Juízo da 3ª VFP da Comarca de Salvador concedeu-lhe proteção cautelar no sentido de vedar que o Estado force a cobrança do referido encargo fiscal apreendendo mercadorias, promovendo a inscrição do nome da impetrante em cadastros do tipo CADIN e SERASA, etc. (fls. 145/147). À evidencia, enquanto pendente o referido embate judicial, o Estado não poderá adotar as medidas de suporte para promover a cobrança forçada do crédito tributário lançado através deste PAF, mas não poderia haver e não há impedimento judicial para que o procedimento fiscal seja concluído objetivando-se a constituição definitiva do referido crédito tributário, evitando-se assim a incidência do prazo decadencial, enquanto medida necessária para proteção do interesse maior da coletividade a que o tributo se destina, especialmente considerando-se o entendimento consolidado perante o

Judiciário sobre a matéria.

Quanto às operações com o CFOP 6923, afirma que o Sujeito Passivo fez referência às operações realizadas pelos CFOP 6119 e 6923 que foram incluídas no cálculo que resultou na cobrança em questão, mas não foi apontado onde estaria eventual equívoco deste autuante. Admite que, sim, as mercadorias vendidas pelo CFOP 6119 (venda por conta e ordem de terceiro) são entregues ao destinatário final pelo CFOP 6923 (entrega de mercadorias vendidas por conta e ordem de terceiros). Mas, no que se refere ao DIFAL do ICMS, sustenta que há de se considerar onde está situado este adquirente originário, pois se em uma UF diversa do destino final do produto (CFOP 6119), viabiliza-se a cobrança deste encargo fiscal através da nota fiscal de entrega, ou seja, aquela expedida pelo CFOP 6923.

Assim, examinando-se as notas fiscais relacionadas nos demonstrativos de fls. 07 a 26 (código Chave), ou seu correspondente arquivo magnético (fls. 30), conclui que pode ser visto facilmente que nenhuma das operações com CFOP 6923, ali relacionadas, possui alguma correspondência com as vendas feitas pelo CFOP 6119, indicados no mesmo demonstrativo. Ou seja, fez-se o lançamento do DIFAL do ICMS devido ao Estado da Bahia somente naquelas operações com CFOP 6923 em que esta obrigação legal não foi atendida no momento em que se fez o faturamento para o terceiro adquirente (CFOP 6119), nada havendo, portanto, a ser excluído da cobrança nestes casos.

Quanto aos medicamentos com isenção do ICMS, destaca saber-se que muitos medicamentos são beneficiados com regras de isenção do ICMS, mas este benefício quase sempre é submetido a alguma condição. Assim, explica que o RICMS/BA trata da desoneração dos medicamentos destinados ao tratamento do câncer estabelecendo o seguinte:

*“Art. 265 - São isentos do ICMS:*

*... CIII - as operações com medicamentos usados no tratamento de câncer, relacionados no Anexo Único do Conv. ICMS 162/94, observadas as condições previstas no referido acordo interestadual;*  
*... ”*

Por sua vez, ensina que o Convênio ICMS 162/94 relaciona, através do seu Anexo Único, quais os medicamentos (princípio ativo) são contemplados com esta hipótese de isenção, definindo claramente que o montante correspondente ao ICMS deve ser deduzido do preço do medicamento desonerado, conforme texto que reproduz abaixo.

*“Convênio ICMS n° 162/94*

*Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder isenção do ICMS nas operações com medicamentos usados no tratamento de câncer, relacionados no Anexo Único.*

*... § 3º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço do respectivo produto, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, no documento fiscal.”*

Argumenta que as operações alcançadas pela autuação não atendem tal condição, e assim a tese da defesa se revela absolutamente inconsistente, sendo fácil ver que todos os medicamentos a que se referem os DANFEs indicados nos demonstrativos de fls. 07 a 26, e reproduzidos no arquivo magnético de fls. 30, foram remetidos para a Bahia com o ICMS incorporado ao respectivo preço de venda. Em todas as operações que serviram de base para autuação, assevera haver destaque da parcela do ICMS pertencente ao estado de origem (DF), e também o valor correspondente ao DIFAL devido ao Estado da Bahia. Esta é situação inclusive dos DANFEs mencionados pela defesa e reproduzidos às fls. 49, 209 a 213, deste PAF, embora não possuam relação com a autuação em debate, já que emitidos pelo estabelecimento matriz da autuada, assim não compõem o montante do débito em questão.

De qualquer modo, reconhece que alguns medicamentos envolvidos no cálculo do montante cobrado, estão relacionados para isenção prevista pelo Convênio ICMS 162/94, entretanto, em

todos estes casos, não houve dispensa do ICMS na origem, e em face do disposto no art. 4º, inciso XVI e art. 17, inciso XI-A da Lei nº 7.014/ 96, não cabe a dispensa da parcela do imposto devido ao Estado da Bahia. Ressalta que se fez referência ao Convênio ICMS 132/21, mas se nota que este acordo foi editado somente para atualizar a relação dos medicamentos contemplados com a isenção concedida pelo Convênio ICMS 162/94, acima citado. E o Convênio ICMS 87/02, também mencionado na impugnação, desonera as vendas de alguns medicamentos adquiridos pela administração pública, mas no levantamento fiscal em questão não foi incluída nenhuma venda desta natureza, tanto que nada neste sentido foi apontado pela aprofundada defesa.

Assim, espera que o Auto de Infração nº 207104.0020/24-0 seja julgado totalmente procedente.

Esse é o relatório.

## 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.

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 Cotel/BA, 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 nº 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 39 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 aquele veiculado 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 do 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 transscrito.

“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, encontram-se prejudicadas, 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.

Denego o pedido de diligências, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, sendo vedado deferir diligência quando destinada a colher elementos que estão de posse do contribuinte, a quem caberia trazer ao processo, nos termos do art. 147, inciso I, alíneas “a” e “b”, conforme abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*
- ... ”

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, Carmen 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 que não poderiam ser feitas cobranças com base em notas fiscais de CFOP 6.923, assiste razão ao Sujeito Passivo, pois se trata de notas fiscais de simples remessa, conforme abaixo.

*"6923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado. Classificam-se neste código as saídas correspondentes à entrega de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em vendas à ordem, cuja venda ao adquirente originário foi classificada nos códigos "6.118 - Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem" ou "6.119 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem". Também serão classificadas neste código as remessas, por conta e ordem de terceiros, de mercadorias depositadas ou para depósito em depósito fechado ou armazém geral."*

De fato, tais documentos fiscais representam um espelho das notas fiscais de faturamento (CFOP 6.108), as quais, estas últimas, dão a verdadeira configuração às operações, contendo o destaque do tributo, quando devido. Diferentemente do que acontece com as notas fiscais de faturamento, os documentos fiscais de CFOP 6.923 (que serviram de base para o presente lançamento), sequer possuem destaque do imposto, conforme prevê o art. 282 do RICMS/12, em seus dispositivos, abaixo destacados.

*"Art. 282. Na saída de produtos que, por conta e ordem do autor da encomenda, for efetuada do estabelecimento industrializador diretamente a estabelecimento de contribuinte que os tiver adquirido do encomendante, observar-se-á o seguinte:*

...

*II - o industrializador deverá:*

*a) emitir nota fiscal em nome do adquirente, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão, como natureza da operação, "Remessa por conta e ordem de terceiro"; o número, a série e a data da emissão da nota fiscal referida no inciso I do caput; o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;*

*b) emitir nota fiscal em nome do estabelecimento autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*1 - como natureza da operação, "Retorno simbólico de produtos industrializados por encomenda";*

*2 - o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento adquirente para o qual for efetuada a remessa dos produtos;*

*3 - o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma da alínea "a" deste inciso;*

*4 - o número, a série e a data da emissão da nota fiscal pela qual as mercadorias tiverem sido recebidas em seu estabelecimento para industrialização, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;*

*5 - o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas e o valor total cobrado do autor da encomenda;*

*c) destacar, na nota fiscal emitida nos termos da alínea "b" deste inciso, o valor do ICMS (grifos*

acrescidos), se devido, calculado sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, podendo este aproveitar o crédito, quando admitido.”

Assim, entendo que devem ser excluídas, do lançamento, tais notas fiscais, já que não se prestam a evidenciar a conduta ilícita que deu base ao auto de infração.

Quanto à alegação de que foram feitas cobranças sobre operações isentas, noto que o Sujeito Passivo acostou planilha (Doc. 11 - Análise AI nº 20710400-2024-0 x BA - Elfa 0001), com a listagem de várias notas fiscais e a justificativa, em coluna apartada, dos motivos pelos quais não tributou a operação. Relativamente às operações que defende ser isentas, noto que não há qualquer nota fiscal emitida em 2022, mas todas se referem a operações ocorridas a partir de janeiro de 2023, período que não foi abarcado pelo presente lançamento.

Assim, como não logrou êxito em especificar as operações em relação às quais defende que não deve haver tributação, entendo que sucumbiu às provas acostadas ao processo.

Quanto à alegação de constitucionalidade 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 EM PARTE**, com a exclusão das notas fiscais cujo CFOP é 6.923, conforme demonstrativo de débito abaixo:

MÊS	DIFAL APURADO	CRÉDITO REF. DEVOLUÇÕES	DIFERENÇA
abr/22	R\$ 206.745,99	R\$ -	R\$ 206.745,99
mai/22	R\$ 170.836,08	R\$ 7.650,58	R\$ 163.185,50
jun/22	R\$ 132.111,65	R\$ -	R\$ 132.111,65
jul/22	R\$ 42.976,67	R\$ -	R\$ 42.976,67
ago/22	R\$ 2.190,00	R\$ -	R\$ 2.190,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 554.860,39</b>	<b>R\$ 7.650,58</b>	<b>R\$ 547.209,81</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207104.0020/24-0, lavrado contra **ELFA MEDICAMENTO S/A.**, no valor de **R\$ 547.209,81**, 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 Sujeito Passivo, 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, 23 de janeiro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR