

A. I. Nº - 269135.0003/23-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR e JOSÉ MARIA BONFIM COSTA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/03/2025

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0025-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS/MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando os bens/materiais são destinados ao uso, consumo e ativo permanente do estabelecimento. Refazimento dos cálculos em atendimento a arguição defensiva, decorrente de equívoco dos Autuantes. Infração parcialmente subsistente. Negado o pleito para realização de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 29 de setembro de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 211.363,15, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 006.005.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, julho, agosto e setembro de 2021.

Consta a seguinte informação complementar dos Autuantes na descrição da infração: *“Deixou de efetuar o recolhimento do diferencial de alíquota (DIFAL) de mercadorias constantes em Notas Fiscais de entrada, em decorrência de ter efetuado o cálculo de maneira incorreta, implicando em recolhimento de imposto a menor que o realmente devido. Tudo conforme comprovam as planilhas eletrônicas anexas que se encontram gravadas em arquivo magnético anexado ao PAF”*.

A autuada, por advogado devidamente constituído nos termos do documento de fls. 31 a 35-v, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 24 a 30-v, onde argumenta, após sintetizar a infração, que analisando os termos da autuação, conclui pela sua improcedência, cabendo em primeiro lugar destacar que houve erro de cálculo do DIFAL que seria devido, em relação à Nota Fiscal nº 6131, pois os Autuantes deixaram de considerar a redução de base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS 52/1991.

Fala que na forma desse Convênio, é reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no respectivo Anexo I. Dentre estes, encontra-se no item 64.1 a previsão das “válvulas tipo gaveta”, NCM 8481.80.93, que corresponde ao bem adquirido conforme Nota Fiscal nº 6131.

Desse modo, caso houvesse alguma diferença de ICMS-DIFAL a recolher, esta não seria de R\$ 312,11, como calculado pelos auditores, mas de somente R\$ 0,96, na forma de quadro demonstrativo que apresenta.

Argui que, todavia, nem essa diferença, nem o restante das diferenças apontadas na autuação são exigíveis, pois todas datam do ano de 2021, período em que não havia suporte legal para

exigência do DIFAL, pois anterior à publicação da Lei Complementar nº 190/2022, conforme se passa a demonstrar.

Ressalta que embora a Constituição Federal tenha estabelecido, no artigo 155, § 2º, VII, a competência do Estado de destino para a instituição do DIFAL no caso de operações com contribuintes, a sua definição como hipótese de incidência e demais requisitos necessários à exação apenas ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022.

De fato, através do artigo 155, § 2º, inciso VII, a Constituição da República apenas previu a competência do Estado de destino para instituir a cobrança do DIFAL do ICMS, em caso de operações interestaduais, quando o adquirente estiver na qualidade de consumidor final.

Sabe-se que a Constituição Federal não tem o poder de instituir tributos, mas apenas de estabelecer a competência que cada Ente da Federação possui para, através da legislação pertinente, efetivamente instituir e exigir os tributos que a Carta Magna definiu como de sua competência.

Ocorre que, no caso dos impostos discriminados na Constituição da República de 1988 (situação do ICMS), há exigência de lei complementar federal que estabeleça normas gerais com a definição dos seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, conforme exige o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, reproduzido, frisa.

Especificamente em relação ao ICMS, lembra dispor o artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “i” da Carta Magna (transcrito), ser necessária a edição de lei complementar federal dispondo sobre a definição dos contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local da ocorrência das operações, fixação da base de cálculo, entre outros pontos.

Argumenta que nesse sentido, é a Lei Complementar Federal nº 87/1996 (conhecida como Lei Kandir) que prevê as normas gerais sobre o ICMS. No entanto, na mencionada legislação, não existia, até a edição da Lei Complementar nº 190/2022, qualquer previsão do DIFAL como fato gerador (hipótese de incidência) do ICMS, nem tratando sobre seus aspectos principais.

Ao se analisar a redação da Lei Complementar nº 87/1996, antes das alterações promovidas pela Lei Complementar nº 190/2022, constata que o artigo 2º (reproduzido), não estabelecia as hipóteses de entradas de bens de uso e consumo como hipótese de incidência do imposto no caso de contribuintes localizados em outros Estados.

Lembra que o artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996 também não elencava o DIFAL como fato gerador. O que se verificava era apenas a previsão do inciso XIII, que considera fato gerador “*a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente*”, não havendo previsão semelhante referente à entrada de bens.

Discorre que a única referência ao DIFAL era encontrada no artigo 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/1996 (copiado), que permitia que lei estadual atribuisse aos contribuintes do ICMS a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, inclusive no que se refere ao DIFAL (substituição tributária).

Todavia, tal previsão não se mostrava suficiente para que se considerasse que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelecia as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS prevista na Constituição da República, uma vez que não delimitava todas as hipóteses de incidência do DIFAL e nem previa as bases de cálculo e contribuintes.

Sobre esse ponto, no julgamento pelo STF do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – tema 1093), rememora ter o Ministro Redator, Dias Toffoli, reconhecido a ausência de qualquer disposição regulamentando o DIFAL na antiga versão da Lei Complementar nº 87/1996, conforme se observa da transcrição de trecho do voto proferido.

Corroborando seu entendimento, indica ter o Ministro citado o parecer elaborado por Sacha

Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados, reconhecendo a impossibilidade de se extrair da Constituição Federal ou da Lei Complementar nº 87/1996 os aspectos gerais do DIFAL do ICMS, cujo trecho reproduz.

Aponta que ainda que se considerasse a possibilidade de a Constituição Federal de 1988 instituir diretamente o DIFAL do ICMS (o que não se mostra possível, pois a Constituição apenas define competências), mesmo assim a Carta Magna não prevê em seu texto todos os aspectos relacionados a sua exação.

Cita como exemplos de elementos faltantes: ausência da definição do aspecto temporal (momento da incidência do DIFAL); ausência de definição do sujeito passivo (se remetente ou destinatário); ausência de definição sobre a base de cálculo; entre outros pontos.

Por outro lado, menciona que a ausência de previsão do DIFAL do ICMS na anterior redação da Lei Complementar nº 87/1996 é claramente demonstrada pela edição da Lei Complementar nº 190/2022, que, justamente, promoveu alterações na Lei Kandir com a finalidade de regulamentar o DIFAL do ICMS, em todos os seus aspectos (hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo, etc.).

Nesse sentido, indica que desde 2015 o Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência aplicável a consumidores finais contribuintes do ICMS, reconhecendo que *“a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar”*, sendo que *“a Lei Complementar 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquota”* (Ag. Reg. no RE 580.903/PR).

Traz outros dois precedentes do STF, julgados em conjunto mais recentemente, sendo um em controle de constitucionalidade e o outro através da sistemática da repercussão geral (Tema 1093), restou assentada *“a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”*, que seriam a ADI 5469/DF e RE 1.287.019.

Aduz ter a SEFAZ/BA exigido de forma indevida o recolhimento do DIFAL do ICMS do exercício de 2013, pois não existia lei complementar federal geral que disciplinasse a hipótese de incidência do DIFAL do ICMS, requisito imprescindível para tal exação, conforme já decidido pelo STF (Ag. Reg. no RE 580.903/PR; ADI 5469/DF e RE 1.287.019 - Tema 1093).

Desse modo, considera demonstrado que a jurisprudência do STF, a doutrina especializada na matéria, bem como o legislador nacional, todos entendem que nem a CRFB/88 e nem a redação anterior da Lei Complementar nº 87/1996 estabeleceram as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS (exigidas pelo artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna), o que, evidentemente, impossibilita a exação por parte dos Estados Federados antes da produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022.

Analisando a impossibilidade de os Estados cobrarem o DIFAL de ICMS antes da produção de efeitos da lei complementar federal dispondo sobre o tema (Lei Complementar 190/2022) e inaplicabilidade do artigo 24, § 3º da Constituição Federal de 1988, aduz que tal artigo 24, § 3º, (transcrito) não autoriza que os Estados Federados cobrem o diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, apenas com a edição de leis locais, ou seja, sem o advento da lei complementar federal geral que trate sobre o assunto.

Alega que conforme disposto no § 3º transcrito, os Estados só podem exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, isto é, para disciplinar questões específicas de sua área de atuação, o que não é o caso da regulamentação do DIFAL do ICMS.

De fato, a cobrança do DIFAL em operações interestaduais, por sua própria natureza, envolve o relacionamento entre as unidades federadas, podendo, inclusive, resultar em conflito federativo entre os entes.

Portanto, antes da Lei Complementar nº 190/2022, ou seja, antes da lei complementar federal que

tratou do tema, os Estados Federados não estavam autorizados a estabelecer a incidência do DIFAL do ICMS apenas com a edição de leis locais, dado que não se está diante de “peculiaridades” do Ente federado, conclui.

Trata-se, em verdade, de matéria tributária geral, diz, que envolve a relação entre os referidos membros, exigindo a regulamentação de modo uniforme para todo o território nacional, que apenas ocorreu com a Lei Complementar nº 190/2022. Nesse sentido, reconheceu o Ministro Dias Tofolli, quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema nº 1093 de Repercussão Geral), consoante trecho copiado.

Alinha que sendo assim, por mais esse motivo, resta demonstrada a indevida exigência do DIFAL de ICMS de sua parte, apenas com a edição de lei estadual, tendo em vista que, sobre essa matéria, não possui o Estado Federado a autorização para legislar de forma plena.

Além disso, argui que a lei complementar federal que regulamentou o ICMS-DIFAL (Lei Complementar nº 190/2022) apenas produziu seus efeitos a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual, artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal (conforme será esclarecido em tópico específico).

Enfatiza que a Lei Complementar nº 190/2022 previu uma nova relação jurídica-tributária, referente ao ICMS-DIFAL (conforme reconhecido pelo STF) e, desse modo, embora tenha sido publicada no dia 05/01/2022, só produziu seus efeitos no exercício financeiro seguinte, a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal de 88.

Nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Repercussão Geral, Tema 1093), o STF entendeu que a norma incluída pela EC 87/15 (ICMS-DIFAL para não contribuintes) previu uma nova relação jurídica entre os Fiscos Estaduais e os sujeitos passivos, que não poderia ser exercida sem a edição de lei complementar, diante da previsão constante no artigo 146, III, “a”, da CRFB/88. Nesse sentido, colaciona trecho da ementa do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093).

Do mesmo modo que no “*ICMS-DIFAL para consumidores finais não contribuintes*”, pode-se dizer que no caso “*ICMS-DIFAL para consumidores finais contribuintes*” houve o estabelecimento de uma nova relação jurídica-tributária, antes não prevista na Lei Complementar nº 87/1996, tendo em vista que tal exação foi expressamente regulamentada através da Lei Complementar nº 190/2022.

Esclarece que entre outras alterações, a Lei Complementar nº 190/2022 trouxe disposições expressas sobre a definição: dos contribuintes (artigo 4º, § 2º, I da Lei Complementar nº 87/1996); do local e momento do fato gerador (artigo 11, V, “a” e artigo 12, XV, ambos da Lei Complementar nº 87/1996); e da base de cálculo (artigo 13, IX da Lei Complementar nº 87/1996); todos referente à situação do ICMS-DIFAL para o caso de consumidores finais contribuintes do imposto.

Destaca, ainda, que essas novas normas são essenciais para o devido cálculo e recolhimento do ICMS-DIFAL, mesmo na situação de consumidores finais contribuintes do imposto. Antes da Lei Complementar 190/2022, os contribuintes tinham que se valer das normas editadas pelo CONFAZ e pelos estados federados, para poder perfectibilizar totalmente o fenômeno da incidência tributária.

Reforça ter o STF sacramentado a discussão, afirmando que não basta a existência de leis estaduais e de Convênios do CONFAZ para possibilitar a exigência do ICMS-DIFAL, sendo imprescindível a existência de lei complementar federal geral regulamentando o tema, o que só veio a ocorrer com a edição da Lei Complementar nº 190/2022.

Portanto, em se tratando de uma nova relação jurídica (prevista expressamente pela Lei Complementar nº 190/2022), mostra-se imperativa a aplicação das disposições constitucionais sobre as limitações do poder de tributar, estando entre elas, o denominado macro princípio da não surpresa.

Realça que o macro princípio da não surpresa deriva do princípio da segurança jurídica que, por sua vez, é umas das bases do Estado Democrático de Direito. O objetivo é evitar majorações ou novas exações tributárias por parte do Poder Público sem que o contribuinte tenha previsibilidade e possa se planejar para tal invasão na sua esfera patrimonial.

Argumenta que a doutrina denomina de macro princípio da não surpresa, pois dele derivam outros três princípios previstos na Constituição Federal: o da irretroatividade (artigo 150, inciso III, alínea “a”), o da anterioridade anual (artigo 150, inciso III, alínea “b”) e da noventena (artigo 150, inciso III, alínea “c”).

Fala que no caso da Lei Complementar nº 190/2022, o próprio legislador previu expressamente a aplicação da anterioridade nonagesimal (artigo 3º), o que já demonstra a intenção de se observar o macro princípio da não surpresa, na forma de transcrição do referido artigo.

Além disso, aduz que em se tratando de ICMS, não há aplicação da anterioridade nonagesimal sem a observância da anterioridade anual, conforme previsto no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c” da Carta Magna, copiado.

Portanto, firma que a própria Constituição Federal estabelece que a vedação à cobrança antes de noventa dias da publicação da lei, deve, em conjunto, observar também a anterioridade anual.

Desse modo, a atual sistemática da anterioridade tributária prevista na Constituição Federal consiste na combinação da anterioridade anual com a anterioridade nonagesimal. Isto é: para que a nova exação seja possível deve-se aguardar o ano seguinte ao da publicação da lei (artigo 150, inciso III, alínea “b”) e, adicionalmente, deve-se aguardar um intervalo mínimo de noventa dias entre a publicação da lei e sua vigência (artigo 150, inciso III, alínea “c”), arremata.

Enfatiza que, por ser o princípio da anterioridade (anual e nonagesimal) uma limitação constitucional ao poder de tributar, então consubstancia direito individual do contribuinte, sendo, portanto, um direito/garantia fundamental, ou seja, cláusula pétrea que não pode ser alterada pelo legislador, conforme previsto no artigo 60, § 4º, IV da CRFB/88 e já reconhecido como tal pelo STF, trazendo como paradigma o julgamento da ADI 939, Relator Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, publicado no Diário de Justiça em 18/03/1994, reproduzido em trecho.

Sendo assim, tendo em vista que a Lei Complementar nº 190/2022 foi publicada no dia 05/01/2022, bem como que há expresse reconhecimento do legislador pela necessidade de tal norma respeitar a anterioridade tributária (conforme reconhecida por diversas decisões judiciais), então não há outra conclusão possível a não ser a de que deve ser respeitada a anterioridade nonagesimal e, também, a anterioridade anual para a sua produção de efeitos, ou seja, a cobrança do ICMS-DIFAL só pode ser efetivada a partir do exercício financeiro de 2023, o que leva, por decorrência lógica, à completa improcedência da autuação.

Por tudo o quanto exposto, requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais, oportunizando-se manifestar-se acerca delas, se for o caso, a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente a infração 01, pois inexigível no período autuado a própria cobrança do ICMS-DIFAL, sendo, portanto, incabível a cobrança de qualquer diferença a tal título.

Por fim, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos quando for deferida a respectiva perícia.

Informação Fiscal prestada por um dos Autuantes (fls. 48 a 50), após resumir a autuação e os termos defensivos, argumenta em relação a alegação defensiva de que teria desconsiderado as normas do Convênio ICMS 52/91, não ser verdadeira.

Esclarece, que, no entanto, por equívoco na lavratura do Auto de Infração, reconhece que a diferença lançada para a Nota Fiscal nº 6131, referente ao mês de julho, que deveria ter sido de R\$

0,96, valor, inclusive, indicado na comunicação feita ao contribuinte à fl. 11, para confirmação das diferenças apuradas, foi equivocadamente lançada como sendo no valor de R\$ 312,11.

Sobre a exigência da DIFAL, refuta a argumentação defensiva, informando ter a Fiscalização apurado todos os valores lançados no presente Auto de Infração utilizando a forma de cálculo prevista no artigo 17 da Lei nº 7.014/96, reproduzida, com a alteração inserida na Lei nº 13.373/15, com efeitos a partir de 01/01/2016.

Dessa forma, explica ter sido calculada a base de cálculo, separando-se o valor da mercadoria do ICMS incluído na base de cálculo na operação interestadual, e em seguida recalculando-se a base de cálculo, levando em conta a alíquota interna do imposto, conforme determina o dispositivo legal acima invocado, o que pode ser verificado através da análise da planilha inserida na mídia de dados anexada ao processo.

Garante ter, portanto, procedido estritamente conforme determina a legislação fiscal em vigor, que regulamenta o cálculo do ICMS DIFAL a ser recolhido pelos contribuintes do estado da Bahia, como não poderia deixar de ser, por exação da sua atividade vinculada.

Diante dos fatos apresentados, assevera ter ficado evidenciado que os cálculos referentes ao DIFAL, cujas diferenças motivaram a presente autuação foram analisados de acordo com o que preceitua a legislação que trata sobre a matéria.

Ressalta, ainda, que a conduta adotada pelo Fisco foi de total transparência na sua relação com o autuado, mantendo-o sempre informado sobre os dados objeto da fiscalização.

Conclui no sentido de que, por tudo quanto exposto, exceto pela cobrança indevida referente ao Documento Fiscal nº 6131 no valor de R\$ 312,11, mês de referência julho de 2021, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário, sendo o valor agora a ser cobrado será de R\$ 211.051,98, conforme demonstrativo anexo, requerendo a procedência do Auto de Infração.

Apresentou demonstrativo retificado à fl. 51.

Intimado dos termos da informação fiscal, por meio de Aviso de Recebimento dos Correios, destinado ao estabelecimento autuado em Camaçari, houve a devolução daquele órgão ao remetente, com a observação de “não procurado” (fls. 53 a 55), o que ensejou encaminhamento de mensagem pelo Domicílio Tributário Eletrônico, por meio do Documento nº 2691350003230, devidamente cientificado por leitura em 22/01/2024, fls. 58 e 59, todavia o sujeito passivo não se manifestou, o que motivou o encaminhamento ao CONSEF pelo órgão preparador em 20/02/2024, para instrução e julgamento (fl. 60).

Foram os autos recebidos no CONSEF em 22/02/2024 e encaminhados a este relator em 06/06/2024 (fl. 60-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Intimação Fiscal 05/2023, em 17/07/2023, de acordo com o documento de fl. 08.

De igual modo, em 16/07/2023, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, o contribuinte autuado foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal transmitido por um dos Autuantes (fl. 09).

Os elementos que suportam a acusação se encontram às fls. 05 e 06 dos autos, bem como na mídia de fl. 15.

Já a ciência da autuação se deu também através do Domicílio Tributário Eletrônico, frente a transmissão de Mensagem cientificando da lavratura do Auto de Infração, com os anexos que sustentam a acusação, em 02/10/2023, conforme documento de fl. 21.

Os Autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a notificada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o pleno direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Em relação a arguição defensiva quanto ao princípio da não surpresa, entendo necessário mencionar o fato de ter o Código de Processo Civil de 2015, trazido em seu bojo, especificamente no artigo 10, tal princípio, pelo qual o julgador não poderá decidir com base em fundamento sobre o qual não se tenha dado às partes a oportunidade de se manifestar, mesmo que se trate de matéria que deva ser decidida de ofício.

No mesmo sentido, o artigo 7º do mencionado diploma legal define ser assegurada às partes paridade de tratamento, tendo o juiz o importante papel de zelar pelo efetivo contraditório, enquanto no artigo 9º *“não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida”*.

Tal princípio, objetiva garantir a segurança jurídica do contribuinte de um comportamento inesperado da Administração Pública, sendo essa segurança jurídica uma garantia constitucional, disposta no artigo 150, incisos I, II e III da Constituição Federal, e nos princípios da irretroatividade, anterioridade anual, e anterioridade nonagesimal.

A segurança jurídica não vem apenas para proteger o contribuinte, possuindo também a finalidade de garantir à Administração Pública o recebimento do tributo, pois a norma que institui ou majora o tributo da ciência ao contribuinte que se reestrutura financeiramente para adimplir a Administração Pública.

Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 214), o define como *“o valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência a o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no fundo imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei”*.

Por seu turno, Ricardo Alexandre (Direito Tributário Esquemático. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 108) *“é lícito afirmar que o princípio da segurança jurídica traduz-se, em matéria tributária, no princípio da não surpresa, que traz como corolários os princípios da irretroatividade, anterioridade e da noventena”*.

Como se verá ao curso deste voto, inexistiu qualquer violação ao longo da autuação, sequer da instrução processual que tivesse surpreendido, sido desleal ou prejudicasse o contribuinte autuado, ao contrário, foi literalmente atendido e respeitado, juntamente com os demais princípios que demarcam o processo administrativo fiscal.

Por outro lado, em relação a legislação, o tema será oportunamente abordado, quando da apreciação do mérito da autuação.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de perícia contábil, requerida pela defesa, indefiro o pedido, à vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“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;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

Além disso, os fatos que ensejaram a autuação não são fatos que contabilmente repercutam no lançamento, ou tenha relação com a contabilidade, apenas com a legislação fiscal.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Ademais, não atendeu o contribuinte ao disposto no artigo 145 do RPAF/99:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”. (Grifei).

Os meios de prova admitidos no processo são amplos, como decorre do preceito contido no artigo 332 do Código de Processo Civil (CPC).

O Código de Processo Civil não os limita, a não ser por contornar o campo da laicidade em que eles podem comparecer, sendo que dentre os meios lícitos hábeis a fazer prova dos fatos alegados, a regra legal acolhe a prova pericial, destinada a elucidar fatos que requeiram conhecimento especializado, técnico ou científico.

A lei processual estabelece que o Juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos dos autos.

O julgador se encontra autorizado a indeferir a prova pericial nos estritos casos previstos nos

incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil, quando, nos termos da lei:

- I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*
- II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- III – a verificação for impraticável”.*

Tais situações, como visto, foram integralmente assimiladas e incorporadas ao RPAF/BA/99, acima reproduzido.

Isso decorre do corolário de que, se por um lado, a prova se destina à formação da convicção do julgador, por outro, o direito de produzi-la cabe à parte.

Ante eventual arguição de cerceamento do direito de defesa do contribuinte pelo indeferimento ora expresso, esclareço que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que o indeferimento de perícia somente pode configurar cerceamento de defesa quando o pedido não é feito de forma justificada e oportuna.

Nestes termos, temos a título de exemplo, decisão do AgRg no REsp 1.415.970/MT, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 07/08/2014, publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 15/08/2014:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS NECESSÁRIAS PARA O EXAME DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF. NÃO INCIDÊNCIA.

- 1. A verificação de cerceamento de defesa com o julgamento antecipado da lide em que se concluiu pela improcedência do pedido por falta de comprovação do fato constitutivo do direito constitui questão de direito que afasta a incidência da Súmula 7/STJ.*
- 2. Há cerceamento de defesa quando o juiz indefere a realização de prova oral e pericial, requeridas oportuna e justificadamente pela parte autora, com o fito de comprovar suas alegações, e o pedido é julgado improcedente por falta de provas. Precedentes.*
- 3. Fundamento do acórdão recorrido quanto à validade do negócio jurídico que não subsiste face ao reconhecimento do cerceamento de defesa.*
- 4. Agravo não provido”.*

Todavia, também considera que o indeferimento não configura cerceamento de defesa em situações diversas, como, por exemplo, quando colacionados aos autos outros elementos de convicção suficientes para o julgamento da lide, em face do princípio do livre convencimento motivado do julgador.

Deste sentido, de forma também exemplificativa, posso mencionar entendimento do STJ no sentido de que o indeferimento de prova pericial não se constitui em cerceamento do direito de defesa, como na apreciação do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2351211, julgamento em sessão virtual concluído em 18/12/2023, 2ª Turma, publicado em 10/01/2024, Relator Ministro Herman Benjamin, que assim se posicionou, seguido por seus pares:

“Segundo o Princípio do Livre Convencimento Motivado e dos poderes instrutórios do magistrado, a ele compete a apreciação da prova, a determinação das necessárias diligências à instrução do processo e o indeferimento dos procedimentos instrutórios inúteis ou meramente protelatórios”.

Também relevante mencionar a decisão do STJ, pela sua 1ª Turma, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2295480/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/09/2023, publicado em 20/09/2023, de acordo com a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. PEDIDO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA DESNECESSIDADE DA PERÍCIA EM VISTA DAS OUTRAS PROVAS E PELA NÃO COMPROVAÇÃO DO EXCESSO. REVISÃO. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE.

...

- 2. Consoante pacífica orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior e em conformidade com a regra do*

art. 464, § 1º, inc. II, do CPC/2015, o julgador, como destinatário da prova, **deve indeferir o pedido de perícia, na hipótese em não for necessária em vista de outras provas. Precedentes**". (Grifei).

Reputo esclarecedor o seguinte trecho da decisão:

"E o TRF4, em sede de apelação, manteve a sentença, nos seguintes termos (fls. 188/192):

A produção probatória tem como destinatário final o juiz da causa, pois visa a formar o seu convencimento acerca da lide proposta, de modo que o deferimento a respeito determinada prova vai depender de sua avaliação quanto à real necessidade, diante dos elementos probatórios já existentes e do contexto da demanda levada a juízo. Assim, convicto o Magistrado da suficiência das provas existentes para o pronto julgamento do feito, não há que se falar em cerceamento de defesa, tampouco em prejuízo para a prestação jurisdicional..."

No mesmo sentido, igualmente do Ministro Herman Benjamin, a decisão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2076931/SC, ocorrido em 13/06/2023, registrou na Ementa:

"4. No que concerne à alegação de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa, a Corte de origem consignou: "aqui, reafirmo, de todo modo, que era dispensável produzir a perícia pretendida - e rejeitar a postulação de maneira fundamentada é prerrogativa do juízo." (fl. 847, e-STJ).

...

6. No REsp 1.280.559/AP, o argumento utilizado para reconhecer o cerceamento de defesa foi: 'verifica-se que tal posicionamento diverge da orientação jurisprudencial do STJ de que há cerceamento de defesa quando se indefere a produção probatória e condena-se o requerente pela ausência de provas em contrário, justamente o que ocorreu no caso dos autos'. Esse não é o caso dos autos, no qual a Corte a quo consignou (fls. 847-849, e-STJ, grifei): '3. A partir desse sumário faço algumas ponderações. Não se pode conceber uma perícia como uma espécie de investigação. Algo que no processo penal se chama de expedition fishing, ou seja, uma busca, na realidade, por fatos, ainda ignorados. A prova deve meramente referendar um fato certo, posto sob assertivas na petição ou em contestação. Sua missão, em outros termos, é de certificação de uma versão. Aqui, a autora disserta quase academicamente sobre dúvidas que parece ter quanto à coincidência entre a realidade e a base de cálculo descrita no lançamento. Lança indagações quanto à conduta do agente que constituiu o crédito tributário, inclusive apontando para a necessidade de amparo por profissionais de distintas áreas. Mas o assunto é mais prosaico: ante uma operação tributária houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA?'.

7. Como se observa, diferentemente do que ocorreu no REsp 1.280.559/AP, na presente demanda não houve indeferimento da prova pericial com a condenação por ausência de prova em contrário, mas sim que o indeferimento da perícia se deu em razão do seu caráter investigativo, exigindo profissionais de múltiplas áreas de conhecimento, além de não ter um fato certo a ser periciado. Dessa forma, entendeu o Tribunal de origem que, para os efeitos práticos da demanda (definir se houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA) as alegações do recorrente eram dispensáveis".

Pleito rejeitado, portanto.

Adentrando no mérito, diante da ausência de questões preliminares a serem enfrentadas, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto a vigência da Lei Complementar nº 190/2022 e o item apontado como de cálculo incorreto pelos Autuantes.

Quanto ao erro de cálculo ocorrido, relativo a Nota Fiscal nº 6131, referente a operação de aquisição de "Válvula Galvanizada de Aço Carbono 150 DN 4", NCM 8481.80.93, junto a empresa Silgon Indústria e Comércio Ltda., localizada no estado de São Paulo, que na ótica do sujeito passivo teria desatendido a disposição do Convênio ICMS 52/91, que trata da concessão de redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

Com efeito, no item 64.1 do Anexo ao mencionado Convênio, consta a previsão para redução de base de cálculo para "Válvula tipo gaveta", que, efetivamente, faz jus a redução de base de cálculo.

Reconhecido o equívoco cometido, os Autuantes reduziram o valor da exação para o documento indicado pela defesa, reduzindo o valor lançado, de forma escoreita.

Analiso, a seguir, as considerações traçadas pela defesa quanto ao marco inicial da vigência da Lei Complementar nº 190/2022, datada de 04/01/2022, a qual promoveu alteração na Lei Complementar nº 87/96, especialmente no tocante a exigência do Diferencial de Alíquota, sendo essencial registrar que o STF firmou a seguinte tese para o Tema 1.093: “*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*”, cujos efeitos foram modulados para o exercício de 2022.

Ou seja: o STF entendeu por modular os efeitos para afastar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS apenas no exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a decisão acerca da inconstitucionalidade da cobrança passa a produzir efeitos a partir de 01/01/23.

Esclareça-se, a propósito, ser o Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) um mecanismo instituído para proteger a competitividade do estado onde o comprador de uma mercadoria reside. O tributo deve ser recolhido pelo contribuinte do ICMS quando há diferença entre alíquota interna do estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual.

Com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 ocorrida em 04/01/2022 houve questionamento dos contribuintes quanto o início da sua vigência, em razão de normas constitucionais que estabelecem que leis que instituem ou aumentam alíquotas de tributos não detêm vigência imediata, como aliás, arguido na defesa.

Em que pese a discussão acerca da Lei Complementar, que regulamentou a cobrança do tributo, deva observar a anterioridade para começar a produzir efeitos, ou seja, o imposto só poderia ser cobrado no exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da lei, em 2023, para não surpreender o contribuinte, buscando proporcionar maior segurança jurídica à relação jurídico-tributária, recente decisão proferida pelo STF se posicionou no sentido de que a referida Lei não cria nem aumenta tributo e definiu, que em razão da noventena, a legislação deveria ser aplicada a partir de 05/04/2022.

A discussão encetada se estendeu sendo em 29/11/2023, as ADIs 7066, 7078 e 7070, que tratavam da possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) em operações com consumidores finais não contribuintes do ICMS pelos Estados, a partir do exercício financeiro de 2022, nos termos da Lei Complementar nº 190/2022, todas sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes foram julgadas, através do Plenário Virtual.

Na decisão prolatada, por maioria, os Ministros analisaram a necessidade de observação dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, em razão da possível instituição de uma nova relação tributária, sendo fixado o entendimento de que a Lei Complementar nº 190/2022 não estabeleceu nova relação tributária e, consequentemente, deve ter vigência após noventa dias de sua promulgação, fixando a necessidade de observação apenas da anterioridade nonagesimal.

Prevaleceu no julgamento o voto do ministro relator, para quem deve ser observado, no caso, o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que estabelece que a lei deve produzir efeito após 90 dias da data de sua publicação.

De acordo com o ministro, não se aplica ao caso o princípio da anterioridade anual, na medida em que a Lei Complementar nº 190/2022 não criou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária. A seu ver, houve o fracionamento do tributo entre o estado produtor e o estado de destino, sem repercussão econômica para o contribuinte, tendo o acompanhado neste entendimento os ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Esclareça-se que em fevereiro de 2021, o STF decidiu que esse mecanismo de compensação teria de ser disciplinado por meio de lei complementar, sendo que em dezembro de 2021, foi aprovada a Lei Complementar nº 190, todavia a sanção presidencial ocorreu apenas em 04 de janeiro de 2022, como já reportado, fato que motivou a discussão sobre o início de sua vigência.

De um lado, os contribuintes sustentavam ponto de vista de que a cobrança só poderia ser exigida em 2023, ao passo que os Estados apontavam preocupação com a queda na arrecadação sem a cobrança do DIFAL em 2022.

O ministro Relator indeferiu pedido de medida cautelar nas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade já mencionadas (ADIs 7066, 7070 e 7078) que questionam a Lei Complementar nº 190/2022, editada para regular a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Na ADI 7066, a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abimaq) argumentava que, como a lei foi promulgada em 2022, a cobrança só poderia vigorar em 2023.

Em sua decisão, o ministro ressaltou que o princípio constitucional da anterioridade previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, protege o contribuinte contra intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado.

Considera que, no caso em análise, isso não ocorre, pois se trata de tributo já existente, sobre fato gerador tributado anteriormente (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado. Como a alteração legal não prejudica, nem surpreende o contribuinte, a concessão da liminar seria inviável.

Já nas ADI 7070 e 7078, os Estados de Alagoas e Ceará, respectivamente, contestavam a determinação legal de que a cobrança do tributo só seria retomada três meses após a criação de um portal com as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias nas operações e nas prestações interestaduais (artigo 24-A, parágrafo 4º da Lei Complementar, observando que o decurso de mais de noventa dias desde a edição da norma descaracterizaria o requisito do perigo da demora, necessário para a apreciação da liminar.

O Ministro Relator declarou, ainda, a extinção da ADI 7075, ajuizada pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (Sindisider), diante do entendimento de que a entidade não possuía legitimidade para propor ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADIs, uma vez que a jurisprudência vigente no STF atribui legitimidade apenas às confederações sindicais, e não às entidades sindicais de primeiro e de segundo graus.

Ainda importante lembrar, à vista da argumentação defensiva posta, que quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, prevista na legislação estadual e no Convênio ICMS 93/15, por invasão de campo próprio de Lei Complementar Federal.

Todavia, os efeitos do julgado foram modulados a fim de preservar o equilíbrio financeiro estatal, além de preservar a Segurança Jurídica.

Registre-se que grande parte da arguição defensiva repousa na apreciação da matéria relativa ao julgamento realizado quanto a cobrança de DIFAL em operações interestaduais para não contribuintes do ICMS.

Entretanto, no caso presente, onde se discute não a incidência da DIFAL sobre operações interestaduais para não contribuintes do ICMS, mas sim, para contribuinte do imposto, caso da autuada, empresa regular e devidamente inscrita no estado da Bahia em tal condição.

Aqui, necessário se esclarecer que ao analisar o RE 1499539/MG, exatamente sobre esta questão, o STF, igualmente por maioria, decidiu de acordo com a seguinte tese:

“É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar nº 87/96 para a exigibilidade do ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do

imposto”.

Vejamos trecho da decisão:

“5. É o relatório. Passo à manifestação.

6. O recurso extraordinário não pode ser conhecido, pois exige o exame de legislação infraconstitucional. De toda forma, em razão da repetitividade de processos sobre o tema, entendo que o processo deve ser afetado ao Plenário Virtual, de modo a se atribuir os efeitos da declaração de ausência de repercussão geral à afirmação da natureza de matéria infraconstitucional da controvérsia (RISTF, art. 324, § 2º, e art. 326-A). Com o apoio de ferramenta de inteligência artificial VitorIA já se identificaram 65 recursos extraordinários no STF sobre a suficiência da LC nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto.

7. A tese do recurso é de que, até a publicação da Lei Complementar 190/2022, não existia lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para fins de uso e consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto. Segundo os recorrentes, a exigência de edição de lei complementar teria sido confirmada pelo STF no Tema 1.093/RG, cuja tese assentou que ‘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’.

8. Ocorre que, como destacado pelo acórdão recorrido, o Tema 1.093/RG (RE 1.287.019, Red. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021) tratou da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. O recurso não examinou a controvérsia relativa ao consumidor final contribuinte do imposto. A questão relativa à necessidade de lei complementar para a cobrança de ICMS-DIFAL em operações destinadas a consumidores não contribuintes tem origem na EC nº 87/2015, que introduziu a alíquota interestadual a consumidores não contribuintes tem origem na EC nº 87/2015, que introduziu a alíquota interestadual nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. A previsão de alíquota para consumidor final contribuinte do ICMS já constava do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, cujas normas gerais foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 87/1996. nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. A previsão de alíquota para consumidor final contribuinte do ICMS já constava do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, cujas normas gerais foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 87/1996.

9. Assim sendo, o debate sobre a exigibilidade de ICMS DIFAL para consumidor final contribuinte do imposto não diz respeito a incidência direta do art. 146, III, da Constituição, que exige lei complementar para a fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária. Afinal, não houve, tal como ocorreu com as operações com consumidor final não contribuinte, a instituição de nova alíquota pelo Poder Constituinte reformador. A questão diz respeito à interpretação da Lei Complementar nº 87/1996, de modo a definir se ela já disciplinava suficientemente a cobrança de diferencial de alíquota em operação interestadual para consumidor final contribuinte do imposto. Assim sendo, a ofensa à Constituição, se existisse, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do recurso.

10. A jurisprudência do STF afirma a natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a suficiência da Lei Complementar nº 87/1996 para disciplinar o ICMS-DIFAL nas operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996 TER REGULAMENTADO SUFICIENTEMENTE A COBRANÇA DO ICMS-DIFAL NA HIPÓTESE DOS AUTOS. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. PERTINENTE. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM BASE NAS ALÍNEAS C E D DO INCISO III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. NÃO CABIMENTO. AGRAVO IMPROVIDO. I – A orientação firmada no Tema 1.093 da Repercussão Geral (RE 1.287.019 RG/DF, Redator para o acórdão o Ministro Dias Toffoli, DJe 25/5/2021) restringe-se a cobrança do ICMS-Difal na hipótese de operação interestadual com consumidor final não contribuinte do imposto, ou seja, não se aplica aos casos envolvendo consumidor final contribuinte do tributo. II – Para dissentir da conclusão adotada pelo Tribunal de origem e verificar a procedência dos argumentos consignados no recurso extraordinário – notadamente quanto à controvérsia acerca da Lei Complementar n. 87/1996 ter regulamentado suficientemente a cobrança do ICMS-difal na hipótese de operação interestadual com consumidor final contribuinte do imposto –, seria necessário rever a interpretação dada à legislação infraconstitucional aplicável à espécie, de modo que eventual ofensa à Constituição Federal seria apenas indireta. III – Incabível o recurso extraordinário com base na alínea c do inciso III do art. 102 da Constituição da República, quando o Tribunal a quo não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição Federal. IV – A admissão do recurso extraordinário pela

alínea d do inciso III do art. 102 da Constituição Federal pressupõe a ocorrência de conflito de competência legislativa entre os entes da Federação. Dessa forma, é incabível o recurso extraordinário, fundado no aludido dispositivo, cuja pretensão seja provocar o reexame da interpretação de norma infraconstitucional conferida pelo Juízo de origem. V – Agravo ao qual se nega provimento. (grifos acrescentados) (RE 1.430.536 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cristiano Zanin, j. em 13.05.2024).

AGRAVO REGIMENTAL EM EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093. ANÁLISE DE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. DESPROVIMENTO. 1. O entendimento desta Corte firmado no julgamento do Tema 1.093 da Repercussão Geral (RE 1.287.019), que trata da exigência do DIFAL nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, não se aplica à presente hipótese, em que se discute a exigência de DIFAL nas aquisições por contribuinte do ICMS de mercadorias destinadas a uso e consumo e ao ativo imobilizado. 2. É inadmissível o recurso extraordinário quando eventual divergência em relação ao entendimento adotado pelo Colegiado de origem demandar a análise prévia da legislação infraconstitucional pertinente à matéria. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifos acrescentados) LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. DESPROVIMENTO. (ARE 1.470.639 AgR, Segunda Turma, AgR, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 29.04.2024).

...
Diante do exposto, manifesto-me pelo não conhecimento do recurso, com a afirmação de ausência de repercussão geral da controvérsia, nos termos da seguinte tese: 'É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto'”

No caso em comento, se analisou entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que entendeu ser exigível o DIFAL do ICMS em operações interestaduais destinadas ao consumidor final contribuinte do imposto, contrariamente ao argumento do contribuinte autuado de que tal diferencial de alíquota só se tornou exigível nessas operações após a edição da Lei Complementar nº 190/2022, pois a exigibilidade não estaria expressa na legislação anterior, a Lei Complementar nº 87/1996.

No mesmo sentido, a Corte, igualmente por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, André Mendonça e Gilmar Mendes, que sustentavam posição para considerar haver repercussão geral e matéria constitucional a ser analisada, prevalecendo, entretanto, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, que entendeu que o debate tem natureza infraconstitucional, não podendo, portanto, ser feito no STF.

Em seu voto vencedor, o Relator, afirmou que o STF decidiu, por meio do Tema 1093, ser necessária a edição de lei complementar para cobrança do DIFAL do ICMS no caso de consumidores finais não contribuintes do imposto. Porém, firmou posição no sentido de que o entendimento não pode ser estendido aos consumidores contribuintes do imposto.

Neste caso, segundo ele, como visto em trecho do voto condutor, seria preciso analisar se a exigibilidade do diferencial de alíquota está suficientemente fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 o que, representa análise de legislação infraconstitucional.

Portanto, a discussão não seria da competência do STF, que se ocupa apenas de matéria constitucional, uma vez que a controvérsia a ser analisada é se a exigibilidade do DIFAL de ICMS em operações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto está suficientemente disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96.

Deste modo, tratando-se de uma discussão de caráter infraconstitucional, sua análise deve ocorrer no STJ, uma vez que o STF se ocupa apenas de matéria constitucional, reitero.

A Certidão de Trânsito em Julgado data de 24/10/2024.

Assim descabem as considerações defensivas nas quais toma como paradigma para o seu posicionamento o julgamento relativo ao DIFAL nas operações destinadas a consumidor não contribuinte do imposto, bem como quanto a possibilidade de lançamento no período autuado.

Isso diante do entendimento do STF, pois, tal cobrança não teria o caráter de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, caso contrário, seria factível a sua apreciação e julgamento quanto a matéria posta, o que confirma a aplicação do teor da Lei Complementar nº 87/96, devidamente incorporada às legislações estaduais e do procedimento fiscal correto, quanto a possibilidade de cobrança da DIFAL, o que talvez justifique o silêncio do autuado quando cientificado do conteúdo da informação fiscal.

Do mesmo modo, causa estranheza toda a discussão encetada pela empresa, uma vez que a acusação diz respeito a forma de cálculo para apuração do DIFAL, em relação aos valores calculados e recolhidos pela autuada, o que vem a ser procedimento incongruente com toda a argumentação aduzida ne impugnação.

Desta maneira, não posso acolher as arguições defensivas postas quanto aos aspectos jurídicos da matéria, trazidas aos autos pela defesa, e à vista não somente da legislação posta, como, de igual modo, excetuando-se a correção feita pelos Autuantes, em reconhecimento a valor de Nota fiscal erroneamente lançado, e que foi devidamente retificado, pela correteza do lançamento, que se encontra embasado não somente na Lei Complementar nº 87/96, como de igual modo, na Lei Estadual nº 7.014/96 e Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, os quais estabelecem as normas para a cobrança do Diferencial de Alíquotas em aquisições interestaduais, julgar o Auto de Infração parcialmente subsistente em R\$ 211.051,98, de acordo com o seguinte demonstrativo:

2021	
JANEIRO	1.014,94
MARCO	485,04
JULHO	301,36
AGOSTO	94.511,05
SETEMBRO	114.739,59
Total	211.051,98

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 **269135.0003/23-0** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 211.051,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR