

A. I. Nº	- 207104.0030/23-7
AUTUADO	- INSIDER COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE PEÇAS DE VESTUÁRIO LTDA.
AUTUANTE	- LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 24/02/2025

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0030-04/25-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. PARTILHAMENTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15. Com outorgada da Emenda Constitucional nº 87/2015, o estado da Bahia através da Lei nº 13.373/2015, instituiu o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, conforme inc. XVI do caput do art. 4º da Lei nº 7.014/96. As operações arroladas destinaram mercadorias para contribuintes estabelecidos na Bahia, inscritos no CAD-ICMS, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto lhes compete, conforme art. 2º, § 4º, incisos I e II da Lei nº 7.014/96. O autuado não apresenta elementos capazes de elidir a infração. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/09/2023, exige ICMS no valor de R\$ 575.954,71, em decorrência do cometimento 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 nº 87/15, em operações ou prestações que destinaram mercadorias, bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado neste Estado*”.

Foi acrescento que: “*Apurado conforme os Demonstrativo 01(resumo), 02 (vendas para não contribuintes – cálculo do ICMS devido por operação) e 03 (devoluções-créditos,) que seguem anexos e também integram este PAF na forma de arquivos digitais, encontrando-se os seguintes débitos mensais da empresa autuada*”.

O autuado, por seu representante legal, às fls. 41 a 64, inicialmente fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa. Em seguida diz que a fiscalização estadual lavrou o Auto de Infração ora impugnado visando à cobrança do ICMS-DIFAL incidente em operações interestaduais que destinam mercadorias a não contribuintes do imposto localizados na Bahia, relativas ao período de apuração de abril de 2021 a julho de 2023, conforme redação que transcreveu, assim como o teor dos dispositivos legais supostamente infringidos e da multa aplicada.

Ressalva que o presente lançamento fiscal deve ser cancelado, na medida em que:

- (i) a fiscalização **presumiu** a irregularidade nas operações da Impugnante e **sequer intimou** previamente a Impugnante durante o processo fiscalizatório para apresentar justificativas e documentos que comprovem a regularidade nas suas atividades;
- (ii) o Supremo Tribunal Federal (“STF”) decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL instituído pela Emenda Constitucional 87/15 (EC 87/2015) até a edição de lei complementar federal regulamentando a cobrança;
- (iii) a despeito da edição da Lei Complementar nº 190/2022, é de rigor a observância dos

Princípios Constitucionais da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção dos efeitos, com fulcro no artigo 150, III, “b” e “c”;

- (iv) foi proferida decisão no Mandado de Segurança nº 8012161-53.2021.8.05.1, impetrado pela Impugnante, suspendendo a exigibilidade do DIFAL nas operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia (Doc. 05);
- (v) foi proferida decisão no Mandado de Segurança nº 8038355-56.2022.8.05.1 impetrado pela Impugnante, suspendendo a exigibilidade do DIFAL nas operações com consumidores finais não contribuintes localizados no Estado da Bahia durante o ano de 2022, em razão dos Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022 (Doc. 06);
- (vi) na remota hipótese de afastamento das razões de nulidade do Auto de Infração, ao menos a penalidade aplicada deve ser reduzida, em virtude do seu nítido caráter confiscatório, de acordo, inclusive, com o entendimento jurisprudencial e doutrinário mais abalizado sobre o assunto.

Abre o tópico denominado **“DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO 1 - DA AUSÊNCIA DE LIGÊNCIA NO PROCESSO FISCALIZATÓRIO”** informando que em período anterior à lavratura do Auto de Infração, o Auditor Fiscal intimou a Impugnante para ciência do início do processo fiscalizatório, mas em nenhum momento adotou as diligências necessárias para que a Impugnante pudesse prestar as devidas informações sobre as suas operações.

Nesse sentido, verifica-se que o Fisco Estadual deu início ao processo fiscalizatório, mas, com a devida vênia, sem adotar as providências que seriam necessárias para que a Impugnante pudesse esclarecer a inexigibilidade do DIFAL-ICMS para o período em comento.

Isso porque, a despeito da intimação sobre o início da fiscalização, a Impugnante não recebeu novas intimações para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos, salvo quando já teve ciência da lavratura do presente Auto de Infração.

Ocorre que, nos termos do artigo 28 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – “RPAT/BA”), cujo teor transcreveu, para verificação do cumprimento da obrigação tributária, **a autoridade administrativa deverá lavrar termo de início de fiscalização ou termo de intimação para apresentação de documentos**, para devida ciência do contribuinte.

Acrescenta que o RPAT/BA somente dispensa a lavratura dos referidos termos nas hipóteses de *(i)* descumprimento de obrigação acessória, *(ii)* irregularidade no trânsito de mercadorias, *(iii)* irregularidade na prestação de serviço de transporte, conforme se conclui do artigo 29, que também copiou.

Todavia, entende que a autuação ora impugnada não se enquadra nas hipóteses previstas no artigo 29 do RPAT para dispensa à lavratura dos termos de fiscalização, razão pela qual não há embasamento legal para que a Ilmo. Auditor Fiscal deixasse de intimar a Impugnante para prestar os devidos esclarecimentos sobre a suposta exigência do DIFAL-ICMS.

Assevera que essa ausência de diligência se mostra ainda mais questionável quando o Fisco Estadual, sem intimar a Impugnante para prestar os devidos esclarecimentos, lavrou o Auto de Infração para exigir débitos de DIFAL-ICMS de abril/2021 a julho/2023, os quais não poderiam ser exigidos, pois estão com a exigibilidade suspensa em razão das decisões proferidas nos autos dos Mandados de Segurança impetrados pela Impugnante, os quais discutem *(i)* a inexigibilidade do imposto estadual em razão da ausência de Lei Complementar e *(ii)* a necessidade de observância dos Princípios Constitucionais da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022.

Noticia que, em 02/02/2021, a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 8012161-53.2021.8.05.0001 (v. **Doc. 05**), em trâmite perante a 3<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública da Comarca de

Salvador/BA, para discutir a inexigibilidade do DIFAL-ICMS em razão da ausência de Lei Complementar para regulamentar o tributo estadual, o qual obteve o deferimento da medida liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Além disso, em 29/03/2022, a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 8038355-56.2022.8.05.0001 (v. **Doc. 06**), em trâmite perante a 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, para discutir a inexigibilidade do DIFAL-ICMS no período de 2022, considerando que a Lei Complementar nº 190/2022 foi publicada somente em 04 de janeiro de 2022, devendo observar os Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção de efeitos, o qual obteve decisão favorável nos termos pleiteados na exordial.

E mais, não é possível admitir a exigência do DIFAL-ICMS com base em legislação estadual editada e publicada antes da Lei Complementar nº 190/2022 ante a impossibilidade de convalidação ou constitucionalização superveniente, de modo que, considerando que não foram editadas novas disposições legais no Estado da Bahia, os supostos débitos de DIFAL-ICMS do período de 2023 também não podem ser exigidos da Impugnante.

Portanto, para o período de abril/2021 a julho/2023, a Impugnante não poderia sofrer exigência para recolhimento do DIFAL-ICMS, o que certamente poderia ter sido evitado se a Impugnante tivesse sido intimada para prestar os devidos esclarecimentos, inclusive com o direito de apresentar documentos para comprovar a indevida exigência.

Nesse sentido, o presente Auto de Infração sequer teria sido lavrado, pois, ao intimar a Impugnante nos termos do artigo 28 do RPAF, o Fisco Estadual teria ciência da suspensão da exigibilidade em razão dos Mandados de Segurança, e não movimentaria a máquina da administração pública de forma totalmente aleatória e desnecessária para exigência de débitos inexistentes.

Dessa forma, comprovado que a Impugnante não foi intimada do início do processo de fiscalização ou para esclarecimentos com relação às operações fiscalizadas, evidente o descumprimento do previsto nos artigos 28 e 29 do RPAT/BA e, consequentemente, a nulidade deste Auto de Infração.

No tópico “2 - AUSÊNCIA DE APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO” diz que diante da ausência da devida fiscalização e intimação da Impugnante para esclarecimentos sobre os documentos e operações ocorridas no período autuado, não pairam dúvidas de que a fiscalização optou por **presumir** que era devido o DIFAL nas operações da Impugnante e que o imposto não foi recolhido.

Assevera que a realização do lançamento fiscal é ato de competência privativa da autoridade administrativa e consiste na atividade que se destina à apuração da materialização da hipótese de incidência tributária abstratamente prevista em lei, identificação do sujeito passivo e apuração do montante devido, já considerando a eventual aplicação de penalidade, conforme se extai da redação conferida ao artigo 142 do CTN que traz os requisitos de validade do lançamento fiscal.

Informa que a jurisprudência do STF vem se firmando no sentido de que o uso de presunções não pode substituir a efetiva constatação do fato gerador: Assim sendo, enquanto a fiscalização não comprovar que os indícios por ela apresentados implicam necessariamente em ocorrência do “fato gerador”, estar-se-á diante de simples presunção, não de prova, como ocorreu no presente caso. Consequência lógica da ausência de comprovação da materialidade da obrigação tributária é a ilegalidade da exigência fiscal, pois calcada unicamente em suspeita e/ou presunção.

Dessa forma, uma vez comprovado que, no presente caso, a fiscalização **presumiu** a irregularidade nas operações e sequer intimou a Impugnante para apresentação de justificativas e documentos, requer seja reconhecida a nulidade da presente autuação, determinando-se o seu integral cancelamento.

No tópico “INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS-DIFAL” reitera que o Auto de

Infração foi lavrado pelo Estado da Bahia para cobrança do ICMS-DIFAL referente ao período de abril/2021 a julho/2023 supostamente devido nas operações interestaduais da Impugnante com consumidores finais não contribuintes do imposto localizados neste Estado, com fundamento na Emenda Constitucional 87/2015.

A EC 87/2015 alterou a forma de tributação do ICMS devido em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto. A nova redação dada aos incisos VII e VIII do artigo 155 da Constituição Federal (“CF/88”), fraciona o imposto em dois: (a) o contribuinte deve recolher ao Estado de origem o ICMS correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação; e (b) pagar ao Estado de destino a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Na sequência, foi celebrado entre os Estados da Federação o Convênio CONFAZ ICMS 93/2015 (“Convênio ICMS 93/2015”), que estabeleceu regras a respeito da cobrança do DIFAL para operações de remessa a consumidor final não contribuinte de ICMS.

*“No caso do Estado da Bahia foi editada a Lei nº 13.373/2015, que alterou a Lei nº 7.014/96, passando a prever como fato gerador à exigência do DIFAL as “operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto.”*

No entanto, conforme se demonstrará a seguir, em que pese a existência da EC 87/2015, do Convênio ICMS nº 93/2015 e de Legislação Estadual instituindo a cobrança do DIFAL, o fato é que a cobrança do imposto pretendida pela fiscalização no presente caso é inconstitucional e ilegal, tendo em vista que:

- i. o STF declarou, em sede de repercussão geral, a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL até a edição de lei complementar federal regulamentadora;
- ii. a Lei Complementar nº 190, que regulamentou o DIFAL-ICMS, foi publicada em 05 de janeiro de 2022, de modo que, em observância aos Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual, não pode exigir o imposto durante o ano de 2022;
- iii. a inexistência de legislação estadual editada após a Lei Complementar nº 190/2022, para regulamentar a incidência do DIFAL-ICMS a partir de 2023; e
- iv. a existência de decisões liminares vigentes suspendendo a exigibilidade da cobrança do DIFAL-ICMS nos autos dos Mandados de Segurança.

No período de ABRIL/2021 A DEZEMBRO/2021 se reporta no tópico “INCONSTITUCIONALIDADE – TESE FIXADA NO JULGAMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL RE Nº 1.287.019 (TEMA 1093) E ADI Nº 5469, dizendo que a Impugnante não pode sofrer a exigência do DIFAL-ICMS, pois, conforme será demonstrado, a Impugnante está resguardada pela decisão fixada pelo STF no julgamento da repercussão geral do Tema nº 1093.

O STF, no julgamento do RE nº 1.287.019 (Tema nº 1093) e da ADI nº 5469, 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”, com a modulação dos efeitos da decisão até o final de 2021.

Naquela oportunidade, a Suprema Corte reconheceu a repercussão geral do assunto em tela e, em **24 de fevereiro de 2021**, concluiu o julgamento do *leading case* RE nº 1.287.019/DF (Tema de Repercussão Geral 1.093), juntamente com o julgamento da ADI nº 5469, no qual reconheceu que a cobrança do DIFAL sem previsão em lei complementar padece de vício de inconstitucionalidade formal, por violação ao artigo 146, III, e artigo 155, § 2º, XII, “a”, “d”, e “i” da CF/88.

Diante do julgamento, o STF fixou a tese de Repercussão Geral:

*“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.”*

Embora o Plenário tenha determinado que a declaração de inconstitucionalidade passasse a produzir efeitos apenas a partir de 2022, as ações em curso foram expressamente excluídas da modulação dos efeitos, conforme resultado do julgamento, que transcreveu.

Nesse sentido, o entendimento vinculante do STF se aplica ao presente caso, tendo em vista que em 02 de fevereiro de 2021 (antes do julgamento da repercussão geral), a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança autuado sob nº 8012161-53.2021.8.05.0001 para discutir a constitucionalidade da cobrança do DIFAL em face da inexistência de lei complementar (v. **Doc. 05**).

Ou seja, diante da existência de ação judicial em curso, a Impugnante está resguardada da decisão proferida pelo STF, sem a aplicação da modulação dos efeitos.

Além disso, no referido Mandado de Segurança foi proferida decisão, em sede de medida liminar, que reconheceu a ilegitimidade da cobrança, determinando que “*a autoridade apontada coatora, ou quem suas vezes fizer, abstenha-se de praticar todo e qualquer ato tendente cobrança do DIFAL de que trata a Lei Estadual nº 13.373/2015 e a Lei Estadual nº 7.998/2001 devido pela impetrante por força do Convênio ICMS nº 93/2015, em razão suspensão da exigibilidade.*”.

O que se verifica, portanto, é que a Impugnante está resguardada da indevida exigência do DIFAL-ICMS para o período de abril/2021 a dezembro/2021, objeto do Auto de Infração em referência, seja porque possuía ação judicial em curso na época do julgamento do Tema 1093 pelo STF, seja porque estava vigente a decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 801216153.2021.8.05.0001 que determinou a suspensão da exigibilidade do DIFAL-ICMS.

Além disso, é evidente que o deslinde final do referido Mandado de Segurança impetrado pela Impugnante será a confirmação do entendimento exarado pelo STF no julgamento do Tema nº 1093, de modo que, por estar resguardado da proposta de modulação dos efeitos, tem o condão de afastar qualquer exigência do DIFAL-ICMS até o final de 2021.

Inclusive, considerando o cenário jurídico ora exposto, esta SEFAZ/BA tem julgado insubstinentes os autos de infração que pretendem manter a exigência do DIFAL, conforme se verifica exemplificativamente da ementa relativa ao ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/22-VD, que copiou.

Tal entendimento não poderia ser diferente, tendo em vista que, por se tratar de decisão em controle concentrado de constitucionalidade na ADI nº 5.469 e de julgamento de caso com repercussão geral reconhecida no RE nº 287.019/DF, nos termos do artigo 927 do Código de Processo Civil.

Portanto, o que se verifica é que a Impugnante não pode sofrer a exigência do DIFAL-ICMS para o Estado da Bahia durante todo o período de abril/2021 até dezembro/2021, devendo ser cancelado o Auto de Infração ora impugnado.

Se reporta ao período de JANEIRO/2022 A DEZEMBRO/2022, no tópico ‘INCONSTITUCIONALIDADE-ANTERIORIDADE NONAGESIMAL E ANUAL - JULGAMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL RE Nº 1.426.271 (TEMA 1266), e diz que A presente autuação também exige débitos de DIFAL - ICMS do período de janeiro/2022 a dezembro/2022, os quais, contudo, estão com a exigibilidade suspensa em razão de decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 8038355-56.2022.8.05.0001 impetrado pela ora Impugnante (v. **Doc. 06**).

Como mencionado acima, ao julgar o Tema 1093 e a ADI nº 5.494, o STF reconheceu que o DIFAL somente poderia ser exigido após edição de lei complementar, mas, naquela oportunidade, modulou os efeitos da decisão para produzir efeitos a partir de 2022 **desde que já editada a lei complementar**.

Portanto, com a modulação dos efeitos estabelecida pelo STF, o objetivo era que a lei complementar fosse editada ainda no ano de 2021, para que os Estados pudessem cobrar o DIFAL-ICMS dos contribuintes que realizavam operações interestaduais para consumidores finais não contribuintes do imposto a partir de 1º de janeiro de 2022.

Acontece que a Lei Complementar nº 190, que regulamentou as normas gerais do DIFAL-ICMS, foi publicada somente em 05/01/2022, impossibilitando a cobrança do DIFAL no ano de 2022.

Isso porque, no seu artigo 3º dispôs expressamente que “*quanto à produção de efeitos*”, deveria

ser observada a alínea “c” do inciso III do artigo 150 da CF.

Por sua vez, a alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, a que se refere o artigo 3º supracitado, dispõe que:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*III - cobrar tributos:*

(...)

*c) 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;*

Verifica-se, em um primeiro momento, que a remissão ao disposto na Constituição Federal confirma que (i) a Lei Complementar nº 190/2022 reconhece a instituição ou aumento de novo tributo; (ii) a anterioridade nonagesimal prevista na alínea “c” a que se refere a Lei Complementar nº 190/2022 deve ser aplicada; e (iii) que deve ser “observado o disposto na alínea b”, que dispõe o seguinte:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

(...)

*I - cobrar tributos:*

(...)

***b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;***

Portanto, fica confirmado que a edição da Lei Complementar nº 190/2022 exige a observância dos Princípios da Anterioridade Nonagesimal e da Anterioridade Anual, previstos no artigo 150, III, “b” e “c”, da CF/88, de modo que, com a sua publicação apenas em 05/01/2022, o DIFAL-ICMS somente poderia ser exigido a partir de janeiro de 2023.

Logo, não é possível admitir a cobrança dos supostos débitos de DIFAL para o período de 2022. Inclusive, diante da patente inconstitucionalidade em eventual cobrança do DIFAL-ICMS no ano de 2022, a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 8038355-56.2022.8.05.0001 (v. **Doc. 06**), para discutir a necessidade de observância dos Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual, o qual obteve decisão favorável para determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como afastar a incidência do DIFAL-ICMS no ano de 2022:

Portanto, é evidente que a Impugnante não pode sofrer a exigência do DIFAL-ICMS para o período de janeiro/2022 a dezembro/2022, cujo período é objeto do presente Auto de Infração, pois, como comprovado, possui decisão vigente para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Salienta que o STF já iniciou o julgamento do RE nº 1.426.271 (Tema nº 1266), que discute a incidência da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do DIFAL decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, e já reconheceu que o imposto não pode incidir sobre operações ocorridas nos primeiros 90 dias após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Neste ponto, destaca que ainda não foi publicado o acórdão prolatado pelo STF no julgamento do Tema nº 1266, sendo certo que ainda não houve o trânsito e julgado do tema. De toda sorte, como demonstrado, a Lei Complementar nº 190/2022 deve observar a incidência dos Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual, previstos no artigo 150, III, “b” e “c”, da CF/88, não sendo possível admitir a cobrança do DIFAL-ICMS no ano de 2022.

Ademais, a Impugnante possui decisão determinando a suspensão da exigibilidade do DIFAL-ICMS para todo o ano de 2022 no Estado da Bahia, sendo certo que a exigência fiscal ora

combatida não pode subsistir.

Portanto, é de rigor que o presente Auto de Infração seja cancelado no que se refere a cobrança do DIFAL-ICMS relativa ao período de janeiro/2022 a dezembro/2022, por se tratar de período que está com a exigibilidade suspensa e que deverá aguardar o julgamento definitivo do STF no Tema nº 1266 para sedimentar a discussão.

Quanto à JANEIRO/2023 A JULHO/2023 se reporta no tópico “NECESSIDADE DA EDIÇÃO DE NOVA LEI ESTADUAL - IMPOSSIBILIDADE DE LEI ESTADUAL ANTERIOR À LC Nº 190/2022 - INEXISTÊNCIA DE CONSTITUCIONALIZAÇÃO SUPERVENIENTE afirmando que com o julgamento da ADI nº 5.464 e do RE nº 1.287.019, o STF determinou que o DIFAL-ICMS somente poderia ser exigido pelos Estados após a edição de lei complementar regulamentando o imposto. Ocorre que o Estado da Bahia se antecipou à existência da Lei Complementar nº 190/2022, e editou a Lei nº 14.415/2021, que alterou a Lei nº 7.014/96, para estabelecer a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidos final não contribuinte do imposto estadual.

Isso porque, repita-se, todos os Entes Federativos, inclusive o Estado da Bahia, acreditavam que a Lei Complementar seria editada e publicada ainda no ano de 2021, motivo pelo qual se anteciparam e publicaram leis e decretos para regulamentar o DIFAL-ICMS.

Acontece que a Lei Estadual do Estado da Bahia é inconstitucional, pois foi editada antes do seu próprio fundamento de validade: a Lei Complementar nº 190/2022, publicada somente em 5 de janeiro de 2022.

Reitera que o E. STF, no julgamento do Tema 1093, decidiu ser indispensável a edição de lei complementar regulamentando o DIFAL introduzido pela EC nº 87/2015, de modo que somente após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 é que se tornou válida a exigência do DIFAL, nos termos dos artigos 146 e 155, XII, da CF.

Desse modo, seria necessária a edição de novas leis estaduais para regulamentar o DIFAL, **posteiros à publicação da Lei Complementar nº 190/2022**, visto que não é permitido, no ordenamento jurídico pátrio, a “convalidação” ou constitucionalização superveniente de leis inconstitucionais.

Diante disso, a Lei Estadual nº 14.415/2021 é inábil juridicamente para instituir ou majorar obrigação tributária diante do disposto no artigo 146 da CF, uma vez que encontra seu fundamento de validade em Lei Complementar originada do Congresso Nacional.

Não há, no ordenamento jurídico vigente, qualquer base legal que autorize a posterior convalidação ou constitucionalização de leis declaradas inconstitucionais, razão pela qual, no caso concreto, se faz necessária a edição de nova lei estadual, posterior à Lei Complementar nº 190/2022, para fins de instituição e cobrança do DIFAL (observada, em tal ocasião, a anterioridade anual e nonagesimal).

Assim, o DIFAL-ICMS em discussão somente poderá ser cobrado após a edição de nova lei estadual, posterior à Lei Complementar nº 190/2022.

Desta feita, é evidente que, em razão da inexistência de lei estadual publicada após a Lei Complementar nº 190/2022, o Fisco Estadual não poderia exigir débitos de DIFAL-ICMS para o período de 2023.

Assim, o presente Auto de Infração deve ser cancelado, uma vez que a exigência de DIFAL para janeiro/2013 a julho/2023 não possui fundamento jurídico de validade.

No tópico “DO CARÁTER CONFISCATÓRIO E ABUSIVO DA MULTA APLICADA”, diz que, caso seja superado os motivos pelos quais o Auto de Infração impugnado deve ser integralmente anulado, o que se admite apenas pelo debate, a penalidade de 60% sobre o valor das operações imposta à Impugnante, demonstra-se absolutamente irrazoável e desproporcional, além de possuir inequívoco caráter confiscatório, o que impõe a redução do seu montante para patamar aceitável, sem que haja vinculação entre o valor da multa e o valor das operações realizadas pela

Impugnante.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>12</sup> define o tributo como uma “*prestaçāo pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito*”. Por esta razão, o tributo não pode ser utilizado para punir, do mesmo modo que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento disfarçado de arrecadação.

Por sua vez, a severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos. No entanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, havendo uma graduação razoável. A punição, portanto, deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como o bem jurídico que se visa proteger.

No presente caso, a multa aplicada não respeita os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, restando demonstrada a manifesta abusividade e caráter confiscatório da multa de ofício aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) dos valores supostamente devidos pela Impugnante, motivo pelo qual, em não sendo anulado o Auto de Infração impugnado, requer seja reduzida a multa aplicada.

Fala sobre o princípio da verdade material, trazendo definições e entendimentos de Hely Lopes Meirelles, e solicita a realização de diligência para que as operações realizadas pela Impugnante sejam analisadas por meio de fiscalização própria.

Finaliza solicitando o acolhimento da preliminar suscitada, reconhecendo-se a nulidade total do auto de infração, tendo em vista *(i)* os equívocos na condução do processo fiscalizatório e na apuração dos fatos que levaram à lavratura do Auto de Infração, ou, de forma subsidiária, a procedência da presente Impugnante para que seja cancelado integralmente o Auto de Infração *(ii)* no período abril/2021 a dezembro/2022, em razão da declaração de inconstitucionalidade do DIFAL reconhecida pelo STF em sede de repercussão geral e da existência de medidas liminares concedidas nos autos dos Mandados de Segurança nº 801216153.2021.8.05.0001 e nº 8038355-56.2022.8.05.0001, suspendendo a exigibilidade da cobrança do ICMS-DIFAL supostamente devido pela Impugnante em operações com consumidores finais não contribuintes localizados no estado da Bahia; *(iii)* no período de janeiro/2023 a abril/2023, em razão da necessidade de publicação de lei estadual posterior à publicação da Lei Complementar nº 190/2022, para que a regulamentação da cobrança do DIFAL possua fundamento jurídico de validade ante a impossibilidade de constitucionalização superveniente.

Caso assim não se entenda, requer-se, ao menos, o cancelamento da multa imposta, diante de seu caráter confiscatório.

Outrossim, conforme autoriza o artigo 133 da Lei nº 3.956/81 e 145 do Decreto nº 7.629/99, requer, de maneira subsidiária, a conversão do julgamento em diligência, visando identificar as operações ocorridas mediante fiscalização.

Solicita, ainda, a eventual juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos que se revelarem necessários à comprovação das alegações fáticas constantes da presente Impugnação, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral de suas razões de defesa perante este órgão quando da inclusão do feito em pauta para julgamento.

Por fim requer que todas as intimações sejam encaminhadas ao endereço da Impugnante, descrito no início da presente Impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome do advogado **JOÃO ANDRÉ BUTTINI DE MORAES**, inscrito na OAB/SP nº 287.864, com endereço profissional na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 4509, cj. 62, CEP 04538-133, cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, sob pena de nulidade.

O autuante ao prestar a Informação fls. 172 a 175, após descrever a infração diz que a empresa não possui registro no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia e opera vendendo os seus

produtos através de plataformas digitais para todo o território nacional, mas ela não fez o pagamento dos valores correspondentes ao DIFAL do ICMS devido por força do Convênio ICMS 93/15, decorrente das vendas para consumidores finais situados neste estado, daí resultando todo o montante do débito cobrado através do auto de infração ora informado.

Destaca que no transcurso do procedimento fiscal foram enviadas correspondências a esta empresa no sentido que fossem indicados prepostos aptos a prestar esclarecimentos acerca da referida omissão de pagamentos, entretanto, somente após intimada para se manifestar sobre a referida autuação, é que foram apresentados os questionamentos expostos através da Impugnação de fis. 41 e seguintes.

Diz que na impugnação a autuada procura afastar a sua responsabilidade pelo pagamento do débito questão, apontando-se inicialmente suposta nulidade do procedimento fiscal (falta do Termo de Início de Fiscalização) e quanto ao mérito alega, em síntese, que haveria decisões judiciais com o condão de desobrigá-la de tal encargo. Mas, ao seu entender, não lhe assiste qualquer razão. O auto de infração e o respectivo PAF foi instaurado com estrita observância da orientação contida no Regulamento aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como as decisões judiciais invocadas pela autuada contém limites que afastam a proteção ou desoneração almejada.

Quanto a alegação de que não teria sido expedido o necessário Termo de Início de Fiscalização, o que não é verdade. Conforme os documentos de fis. 07 a 09, vê-se que o referido termo foi expedido e encaminhado para a empresa através do e-mail contato a [insiderstore.com.br](http://insiderstore.com.br), meio de comunicação indicado no cadastro da empresa perante a Receita Federal do Brasil (fis. 32).

Por outro lado, é fácil ver que não houve qualquer retomo da empresa em relação às tentativas de lhe apresentar preliminarmente o resultado da fiscalização e obter eventuais esclarecimentos quanto aos fatos apurados.

Ademais, não se tem presente qualquer situação que se enquadre nas hipóteses de nulidade referidas no artigo 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), e além disto, nos demonstrativos entregues juntamente com a cópia da autuação, têm-se perfeitamente identificado cada fato gerador, respectiva base de cálculo e montante do ICMS devido em cada operação de venda para consumidores finais situados no Estado da Bahia, ou seja, todos os elementos necessários para que a autuada pudesse exercitar regularmente o seu direito de ampla defesa, com assim o fez. Portanto, conforme preceitua o parágrafo único do referido artigo 18, não há qualquer motivo legal para se falar em nulidade da autuação.

Se posiciona em relação a alegação defensiva de que a autuação não pode prosperar também porque a autuada vem discutindo judicialmente a cobrança do DIFAL do ICMS a que se refere o Convênio ICMS 93/15. Assim, em 02/02/2021 ela ingressou com o MS nº 8012161-53.2021.804.0001 e em maio/2022 propôs o MS nº 803835556.2022.805.0001, através dos quais teria obtido decisões que afastariam a obrigação de pagar todo o débito reclamado no referido auto de infração, no sentido de que o é fato que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a constitucionalidade da cobrança do DIFAL do ICMS instituída pela EC 87/15 e posterior Convênio ICMS nº 93/15, declarou que tal cobrança não poderia ser feita pela ausência da Lei Complementar exigida pela Constituição Federal, mas, ao modular efeitos deste julgado, definiu que tal declaração somente seria aplicada a partir do exercício financeiro de 2022, e preservou o direito daquelas empresas que já estavam discutindo judicialmente a matéria (RE 1.287.019. TEMA 1093).

Assim, logo em seguida foi editada a LC 190/2022, e com base nelas os estados reestabeleceram a cobrança do DIFAL do ICMS incidente sobre as vendas para não contribuintes, agora em total conformidade com o texto constitucional, como o fez a Bahia ao editar a Lei nº 14.415/2021.

Mas observe-se que no primeiro Mandado de Segurança a que se refere a autuada (Proc. MS 8012161-53.2021.805.0001), foi-lhe concedido apenas uma Liminar suspendendo a exigência da referida cobrança, condicionando tais efeitos, porém, ao depósito judicial dos seus respectivos

débitos mensais (fls. 95/97).

Assim, sendo certo que tais depósitos nunca foram feitos, é certo também que a referida liminar não produziu qualquer efeito prático, e considerando-se que ainda não houve julgamento quanto ao mérito da proteção almejada pela impetrante, o desfecho do processo é incerto, portanto os débitos referentes ao exercício 2021 ainda não ser alcançados pelo efeito retroativo da Decisão do STF, como imagina a autuada.

Por outro lado, em 29/11/2023 o Plenário do STF, ao apreciar as ADI 7066, 7070 e 7078, reconheceu 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, afastando assim os questionamentos quanto à necessidade de se observar a anterioridade anual e reconhecendo, portanto, a constitucionalidade da cobrança do DIFAL do ICMS após 05/04/2022.

Em face de tais circunstâncias, entende-se que a autuada deve responder pelo pagamento de todo o crédito tributário reclamado através do auto de infração em referência (fls. 01.02 e 11). Mas, se o entendimento desta Ilustre Junta de Julgamento Fiscal for no sentido de excluir os débitos anteriores a 05/04/2022, ou seja, *afastando-se os valores referentes aos meses de abril, maio e junho de 2021*, têm-se que o montante da autuação deveria ser reduzido para R\$ 555.330,94 (*quinhentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e trinta reais e noventa e quatro centavos*), conforme o novo quadro resumo que segue anexo, complementado pelos arquivos digitais gravados no DVD de fls. 33. dos quais a autuada recebeu cópias juntamente com a intimação que lhe foi enviada.

O sujeito passivo ao ser cientificado se pronuncia às fls. 183 a 198 reiterando integralmente o teor da sua peça inicial.

O autuante às fls. 220 a 221 após ressaltar que a autuada/impugnante apenas repisa os argumentos expostos na sua impugnação inicial diz que reafirma os esclarecimentos já prestados conforme a Informação de fls. 172/175.

Ante aos fatos relatados, na sessão suplementar realizada em 26 de setembro de 2024 decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela remessa destes autos a I. PGE/Profis no sentido de que fosse emitido um Parecer Jurídico a respeito das questões trazidas pelo deficiente e qual a repercussão das mesmas em relação ao presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por meio do Sr. Procurador José Augusto Martins Junior apresentou Parecer às fls. 243 a 248 onde inicialmente diz que da leitura do pedido de diligência verifica-se tratar o presente lançamento de suposto cometimento de infração pelo sujeito passivo localizado em outra unidade da federação, remetente de mercadorias, de não recolher o ICMS partilhado, 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 do imposto, localizado no Estado da Bahia.

A definição da infração no caso em apreço, trazida de forma preambular, urge como essencial, uma vez que aparentemente atrai o presente lançamento para os efeitos da ADI - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5469/DF, cujo julgamento foi firmado através da Ementa que reproduziu.

Da leitura da decisão prolatada em sede de controle concentrado pelo STF se observa evidente coincidência temática com a infração, ou seja, cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de vendas de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente.

Neste caso, diz ser importante firmar que os períodos abarcados no auto de infração foram precisamente 30/04/2021 a 09/08/2023. Em sendo assim, da leitura da modulação da ADI 5469/DF acima transcrita, percebe-se de forma solar que a possibilidade da cobrança do DIFAL para não

contribuinte só se tornou possível a **partir** do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, prolatado em 2021. Ou seja, a partir de julgamento da ADI 5469/DF, na esteira da modulação, restou decidido que os efeitos da decisão de constitucionalidade, só se perfectibilizaria a partir de 2022, desde que editada Lei Complementar regulando o tema, lei esta que veio em 04 de janeiro de 2022.

Entretanto, a própria Lei Complementar dispôs que seus termos só produziriam efeitos cumprindo a anterioridade nonagesimal, conforme prescrito na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal prazo este que foi referendado pelas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078.

Assim sendo, os efeitos da ADI 5469/DF, após a modulação, decidiu que o DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE só poderia ser cobrada após 2021 com a edição da respectiva Lei Complementar, mantendo-se válidos os autos lavrados anteriores a este período, em decorrência da modulação.

Entretanto, com a edição da Lei Complementar 190/22, publicada em 04 de janeiro de 2022, após cumprimento da anterioridade nonagesimal, a cobrança do DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE só se concretizou em 04 de abril de 2022.

Assim concluiu que:

- O período do lançamento de 01/01/2022 à 04/04/2022 deve ser expurgado do Auto de Infração, por conta da modulação estabelecida na ADI 5469/DF e ADIs 7.066, 7.070 e 7.078;
- Devem ser mantidos os períodos de 2021 e anteriores, uma vez hígidas as normas de tributação segundo a modulação;
- Devem ser mantidos os períodos de 2021 e anteriores, uma vez hígidas as normas de tributação segundo a modulação;
- Devem ser mantidos os períodos posteriores a 04/04/2022, após o começo da produção de efeitos da Lei Complementar 190.

No que concerne aos efeitos dos MS nº 8038355-562022.8.05.0001 e 801216153.2021.8.05.0001, entendemos que diante das ADIs retro alinhavadas os mesmos perderam seu objeto, não havendo que se falar da sua aplicabilidade ao caso em apreço.

À fl. 250 foi anexado o despacho emitido pela Procuradora Assistente Dra. Paula Gonçalves Morrris Matos acolhendo o Parecer emitido pelo Dr. Jose Augusto Martins Júnior com as seguintes conclusões:

*“1) A partir do julgamento da ADI 5469/DF, na esteira da modulação entabulada, restou declarada a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento efetuado (2022), restando preservados, portanto, os autos lavrados até 2021;*

*2) Com a modulação dos efeitos da decisão da ADI 5469/DF, restou definido que o DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE só poderia ser cobrado, após o exercício de 2021, com a edição da Lei Complementar competente;*

*3) Com a edição da Lei Complementar 190/22, publicada em 04/01/2022, a cobrança do DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE se restabeleceu em 04/04/2022, considerando o cumprimento da anterioridade nonagesimal nela preconizado;*

*4) Os lançamentos compreendidos no período entre 01/01/2022 a 04/04/2022 devem ser expurgado do Auto de Infração, por conta da modulação estabelecida na ADI 5469/DF c ADIs 7.066 7.070 e 7.078;*

*5) Devem ser mantidos os lançamentos relativos ao período de 2021 e anteriores, uma vez hígidas as normas de tributação, nos termos da modulação;*

*6) Devem ser mantidos os lançamentos concernentes aos períodos posteriores a 04/04/2022, posto que após o começo da produção de efeitos da Lei Complementar 190/22;*

*7) A apreciação dos reflexos dos MS nº 8038355-562022.8.05.0001 e 8012161-53.2021.8.05.0001 em relação ao Auto de Infração em apreço resta prejudicada, à vista dos efeitos da ADI 5469/DF e ADIs 7.066, 7.070 e 7.078; ADIs alinhavados.”*

Em 11 de fevereiro de 2025, após o PAF ter sido pautado, foi encaminhado a esta Relatora, através de e-mail, uma petição do sujeito passivo comunicando estar anexando demonstrativos referentes ao parcelamento parcial do débito ora exigido.

Em anexo foi encaminhado os documentos assim denominados: i) Insider - Desistência Abril-22 a Dez-23; ii) Doc. 01-Representação; iii) Doc. 02- Parcelamento, cujas cópias deverão ser anexadas ao PAF.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data da representante legal do autuado, Dra. Pamela Frezzato Ventura, OAB/SP nº 498.107, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

A acusação objeto do presente lançamento está assim descrita: “*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*”.

Foi acrescento que: “*Apurado conforme os Demonstrativo 01(resumo), 02 (vendas para não contribuintes – cálculo do ICMS devido por operação) e 03 (devoluções-créditos,) que seguem anexos e também integram este PAF na forma de arquivos digitais, encontrando-se os seguintes débitos mensais da empresa autuada*”.

Inicialmente, o autuado alegou que a ação fiscal foi iniciada sem a lavratura do “Termo de início de Fiscalização”, ou “Termo de Intimação para apresentação de documentos, como disposto no art. 28 do RPAF/BA, e tal fato, seria ensejador de nulidade da ação fiscal.

Argumenta que somente fica dispensada a lavratura do Termo de Início de fiscalização, nas situações previstas no art. 29 do RPAF/Ba, o que não se aplica no presente caso.

A lavratura de Termo de Início de Fiscalização é um procedimento previsto no art. 196 do CTN:

“Art. 196.

*A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

*Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”*

A Lei Estadual nº 7.753/00, que alterou o inciso III, “a”, do § 1º do art. 127 do COTEB Código Tributário deste Estado, passou a prever que, se fosse lavrado o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, a emissão desse Termo de Intimação dispensaria a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.

Tais determinações foram absorvidas pelo RPAF/BA que prevê em seu art. 28 com redação em vigor a partir de 01/01/01:

“Art. 28.

*A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização.”*

Da leitura dos dispositivos legais verifico ser necessária a lavratura do Termo de Início de

Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, podendo o mesmo ser dispensado, através da Intimação para apresentação de Livros e Documentos.

No presente caso, verifico que a empresa se encontra estabelecida no estado de Minas Gerais, e de acordo com o contido no Auto de Infração e esclarecimentos prestados pelo auditor fiscal, na Informação Fiscal, a autuada não possui registro no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, pois opera vendendo os seus produtos através de plataformas digitais para todo o território nacional.

Por esta razão, o Termo de Início de Fiscalização foi expedido e encaminhado através do e-mail “contato a *insiderstore.com.br*” indicado no cadastro da empresa perante a Receita Federal do Brasil, em 25 de agosto de 2023. Após decorrido o prazo de 05 dias, em 01/09/2023, foi encaminhado um segundo e-mail, porém, não houve qualquer pronunciamento a respeito.

Dito isto verifico que as forma de comunicação a serem realizadas pela fiscalização, encontram-se estabelecidas no artigo 108 do RPAF/BA, cujo teor transcrevo:

*“Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.*

*§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.*

*§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br).*

§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:

*I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;*

*II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;*

*III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo.*

Assim, de fato a modalidade adotada pela fiscalização para o envio da intimação do início do procedimento fiscal não se encontra prevista na legislação, que, como visto, reclamava um endereço eletrônico previamente credenciado na SEFAZ, porém essa intimação eletrônica foi recebida por preposto ou mandatário do sujeito passivo tributário, conforme prova os documentos acostados às fls. 08 e 09, identificado por Felipe Cazari (Insider), providênciia suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.

Assim, ao contrário do que faz crer a defesa, de acordo com os documentos acostados aos autos, o autuado tomou ciência do procedimento administrativo fiscal que lhe movia o órgão fazendário.

Frizo que a formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação, o que não ocorreu, razão pela qual afasto a nulidade arguida pelo defensor.

O autuado sustentou que os períodos autuados não poderiam ser exigidos, pois, ao seu entender estaria com a exigibilidade suspensa em razão das decisões proferidas nos autos dos Mandados de Segurança impetrados pela Impugnante, os quais discutem *(i)* a inexigibilidade do imposto estadual em razão da ausência de Lei Complementar e *(ii)* a necessidade de observância dos Princípios Constitucionais da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022.

Asseverou que em 02/02/2021, impetrou o Mandado de Segurança nº 8012161-53.2021.8.05.0001 (v.

Doc. 05), em trâmite perante a 3<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, para discutir a inexigibilidade do DIFAL-ICMS em razão da ausência de Lei Complementar para regulamentar o tributo estadual, o qual obteve o deferimento da medida liminar para suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão.

Além disso, em 29/03/2022, impetrou o Mandado de Segurança nº 8038355-56.2022.8.05.0001 (Doc. 06), em trâmite perante a 11<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, para discutir a inexigibilidade do DIFAL-ICMS no período de 2022, considerando que a Lei Complementar nº 190/2022 foi publicada somente em 04 de janeiro de 2022, devendo observar os Princípios da Anterioridade Nonagesimal e Anual para produção de efeitos, o qual obteve decisão favorável nos termos pleiteados na exordial.

Arguiu, também não ser possível admitir a exigência do DIFAL-ICMS com base em legislação estadual editada e publicada antes da Lei Complementar nº 190/2022 ante a impossibilidade de convalidação ou constitucionalização superveniente, de modo que, considerando que não foram editadas novas disposições legais no Estado da Bahia, os supostos débitos de DIFAL-ICMS do período de 2023 também não podem ser exigidos.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal disse que no primeiro Mandado de Segurança a que se refere a autuada (Proc. MS 8012161-53.2021.805.0001), foi-lhe concedido apenas uma Liminar suspendendo a exigência da referida cobrança, condicionando tais efeitos, porém, ao depósito judicial dos seus respectivos débitos mensais (fls. 95/97). Entretanto, tais depósitos nunca foram feitos, dessa forma, entende que a referida liminar não produziu qualquer efeito prático, e considerando-se que ainda não houve julgamento quanto ao mérito da proteção almejada pela impetrante, o desfecho do processo é incerto, portanto, os débitos referentes ao exercício 2021 não são alcançados pelo efeito retroativo da Decisão do STF.

Acrescentou que em 29/11/2023 o Plenário do STF, ao apreciar as ADI 7066, 7070 e 7078. “reconheceu 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”, afastando assim os questionamentos quanto à necessidade de se observar a anterioridade anual e reconhecendo, portanto, a constitucionalidade da cobrança do DIFAL do ICMS após 05/04/2022.

Opinou pela cobrança integral do valor exigido no presente lançamento, e, caso o entendimento deste órgão julgador fosse pela exclusão os débitos anteriores a 05/04/2022, o débito ficaria reduzido para R\$ 555.330,94 (quinhentos e cinquenta e cinco mil trezentos e trinta reais e noventa e quatro centavos), conforme demonstrativo que elaborou à fl. 33.

Ante aos fatos relatados esta 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência à PGE/PROFIS, no sentido de que fosse emitido um Parecer Jurídico a respeito das questões suscitadas pelo defendant, e qual a repercussão das mesmas em relação ao presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por meio do Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, apresentou Parecer, que foi inteiramente retificado pela Procuradora Assistente Dra. Paula Gonçalves Morrris, onde inicialmente ressaltou que a infração em apreço aparentemente atrai o presente lançamento para os efeitos da ADI - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5469/DF, cuja Ementa e voto transcreveu.

Em seguida, diz que, *de acordo com a decisão prolatada se observa evidente coincidência temática com a infração sob análise, ou seja, cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de vendas de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente.*

*Assim, da leitura da modulação da ADI 5469/DF transcrita, percebe-se que a possibilidade da cobrança do DIFAL para não contribuinte só se tornou possível a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, prolatado em 2021. Ou seja, a partir de julgamento da ADI*

5469/DF, na esteira da modulação, restou decidido que os efeitos da decisão de constitucionalidade só se perfectibilizaria a partir de 2022, desde que editada Lei Complementar regulando o tema, lei esta que veio em 04 de janeiro de 2022.

Entretanto, a própria Lei Complementar dispôs que seus termos só produziriam efeitos cumprindo a anterioridade nonagesimal, conforme prescrito na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal prazo este que foi referendado pelas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078. Assim sendo, os efeitos da ADI 5469/DF, após a modulação, decidiu que o DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE só poderia ser cobrada após 2021 com a edição da respectiva Lei Complementar, mantendo-se válidos os autos lavrados anteriores a este período, em decorrência da modulação. Entretanto, com a edição da Lei Complementar 190/22, publicada em 04 de janeiro de 2022, após cumprimento da anterioridade nonagesimal, a cobrança do DIFAL/NÃO CONTRIBUINTE só se concretizou em 04 de abril de 2022.

Conclui que:

- a) o periodo do lançamento de 01/01/2022 a 04/04/2022 deve ser expurgado do Auto de Infração, por conta da modulação estabelecida na ADI 5469/DF e ADIs 7.066, 7.070 e 7.078;
- b) Devem ser mantidos os períodos de 2021 e anteriores, uma vez hígidas as normas de tributação segundo a modulação;
- c) Devem ser mantidos os períodos de 2021 e anteriores, uma vez hígidas as normas de tributação segundo a modulação;

No que concerne aos efeitos dos MS nos 8038355-562022.8.05.0001 e 801216153.2021.8.05.0001, entendemos que diante das ADIs retro alinhavadas os mesmos perderam seu objeto, não havendo que se falar da sua aplicabilidade ao caso em apreço.

Acolho inteiramente o entendimento externado pela PGE/PROFIS, e, concluo pela subsistência do Auto de Infração, tendo em vista que, de acordo com as conclusões contidas no referido Parecer, apenas as parcelas compreendidas entre de 01/01/2022 a 04/04/2022 deveriam ser expurgadas do Auto de Infração, por conta da modulação estabelecida na ADI 5469/DF e ADIs 7.066, 7.070 e 7.078. Ocorre que, após verificações no demonstrativo que deu respaldo ao lançamento, inserido no CD de fl. 33, inexistem valores exigidos neste lançamento, no mencionado período.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores objeto de parcelamento nº 1307025-8, com o benefício do REFIS - ICMS-2024, Lei 14.761/24, no valor histórico de R\$ 555.300,84.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207104.0030/23-7, lavrado contra **INSIDER COMÉRCIO E CONFECÇÃO DE PEÇAS E VESTUÁRIO**, devendo ser intimado o autuado para pagamento do imposto no valor de R\$ 575.954,71, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores objeto de parcelamento ,com benefício do REFIS – ICMS - 2024, Lei 14.761/24.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA