

**A. I. N°** - 206973.0040/24-9  
**AUTUADO** - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.  
**AUTUANTES** - IVANA MARIA MELO BARBOSA MENEZES e CRIZANTO JOSÉ BICALHO  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/07/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0099-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO/CONSUMO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO/CONSUMO. Embora não se integre nem se desgaste em função do contato com o produto acabado, foi admitido o crédito fiscal nas aquisições de vapor d'água, em observância às novas diretrizes fixadas pelo STJ, no julgamento dos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL N° 1.775.781 - SP (2020/0269739-9), por se tratar de mercadoria consumida no interior do estabelecimento industrial. Acolhida a alegação decadencial. Infrações parcialmente elididas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/11/2024 (ciência em 26/11/2024, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 1.143.483,58, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01: 001.002.002** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 1.132.758,01. Multa: 60%. Consta, ainda, que “conforme ‘DEMONSTRATIVO do Crédito Indevido e DIFAL’ anexo”.

**Infração 02: 006.002.001** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 10.725,57. Multa: 60%. Consta, ainda, que “conforme ‘DEMONSTRATIVO do Crédito Indevido e DIFAL’ anexo”

O Sujeito Passivo apresenta impugnação, às folhas 27/47, aduzindo o que segue.

Inicialmente, alega decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos ao período de janeiro a outubro de 2019. Explica que o auto de infração foi lavrado visando a cobrança de créditos tributários de ICMS das competências de janeiro de 2019 a dezembro de 2022. Argumenta, todavia, que o direito ao lançamento dos créditos tributários dos períodos de janeiro a outubro de 2019 encontrava-se extinto pela decadência, quando da sua lavratura, porque o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, mensalmente a Impugnante verifica a ocorrência do fato gerador, apura o quantum devido e efetua o recolhimento antecipadamente (sem a participação da Administração Pública).

Ensina que o prazo decadencial quinquenal para o lançamento fiscal de tributos sujeitos ao lançamento por homologação observa o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (“CTN”), iniciando-se a partir do dia seguinte à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Transcreve o texto do dispositivo citado.

Argumenta que, ao analisar-se o presente caso, verifica-se que (i) os créditos tributários exigidos se referem a tributo sujeito ao lançamento por homologação (ICMS); (ii) parte dos fatos geradores combatidos ocorreram nos períodos de 1.1.2019 a 31.10.2019; e (iii) a constituição e cobrança do crédito deu-se em 26.11.2024, quando a Impugnante foi cientificada da lavratura do auto de

infração. Neste contexto, assevera que o direito de lançamento dos créditos tributários relativos ao período de 1.1.2019 a 31.10.2019 já havia sido extinto pela decadência.

Transcreve julgado do Superior Tribunal de Justiça para apoiar a tese de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação - como é o caso do ICMS - o prazo decadencial deve observar o disposto no § 4º, do artigo 150 do CTN, somente se aplicando o disposto no artigo 173, inciso I do CTN quando constatada (i) a existência de dolo, fraude ou simulação ou (ii) que o contribuinte não recolheu nenhum valor de forma antecipada.

Argumenta que, além de ser evidente que a discussão em tela se refere ao recolhimento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, deve-se considerar que não há qualquer comprovação - ou sequer alegação - da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Dessa forma, de acordo com o artigo 150, § 4º do CTN, conclui que o direito à constituição dos créditos tributários esgota-se com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador dos tributos, hipótese em que se consideram extintos os créditos tributários.

Diante do exposto, conclui não restarem dúvidas quanto ao decurso do prazo decadencial, que afasta a exigência dos créditos tributários relativos ao período compreendido entre janeiro de 2019 e outubro de 2019.

Preliminarmente, alega nulidade do auto de infração lavrado com base em indícios e suposições. Explica que o crédito tributário em exigência decorre de a fiscalização ter classificado os bens objeto das operações autuadas como destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Em decorrência dessa classificação, os créditos aproveitados foram reputados indevidos. Argumenta, contudo, que, em uma análise detalhada do auto de infração e da planilha que o acompanha, verifica-se que não há qualquer descrição dos motivos e fundamentos que levaram a fiscalização a classificá-los desta forma. Há apenas a inclusão, na coluna observação, do texto “*Indevido - Material de consumo*” para cada uma das operações/bens. Alega que o que se verifica é que a fiscalização optou por presumir que determinados bens seriam destinados ao uso e consumo do estabelecimento, deixando de apresentar as razões que a levaram a esta classificação.

Ressalta 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. Nos termos prescritos no artigo 142 do CTN (cujo texto transcreve), destaca que são requisitos necessários ao ato de lançamento, sob pena de nulidade, a indicação e a evidência da ocorrência de todos os pressupostos de direito e de fato que, em conjunto, fundamentam o crédito tributário constituído, delimitando o aspecto material da exigência, o montante do tributo porventura devido e a penalidade efetivamente aplicável àqueles pressupostos. Neste sentido, defende ser inquestionável o poder de fiscalização inerente aos auditores fiscais, tal como dispõe o artigo 195 do CTN, motivo pelo qual se torna ainda mais evidente o fato de que a fiscalização deveria ter reunido outros elementos para comprovar o ilícito fiscal imputado à Impugnante. Raciocina que, caso a fiscalização tivesse analisado detalhadamente os bens em questão teria verificado, conforme será demonstrado a seguir, que os referidos bens não são destinados ao uso e consumo da Impugnante, mas sim ao seu processo de industrialização.

Argumenta que se, por um lado, é certo que o Fisco tem a prerrogativa de constituir o crédito tributário em face do contribuinte, também é certo que isso só poderá ser feito se restar demonstrada, com certeza, a infração à legislação cometida pelo contribuinte autuado. Ensina que, exatamente nestes termos vem se firmando a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao concluir que o uso de presunções não pode substituir a efetiva constatação do fato gerador. Transcreve julgado da Suprema Corte, em apoio à sua tese.

Diante do exposto, sustenta restar demonstrada a nulidade do auto de infração, eis que lavrado com base em meros indícios e presunções.

No mérito, relativamente à Infração 01, defende o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, relativos à utilização de bens no processo de industrialização. Explica que a fiscalização reputou indevidos parte dos créditos de ICMS aproveitados pela Impugnante no período autuado, sob o entendimento de que tais créditos teriam origem em operações com bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. No entanto, alega que esse entendimento não se sustenta, na medida em que os créditos foram aproveitados em virtude da utilização desses bens no processo de industrialização, conforme autorizado pela legislação competente.

Alega que o crédito de ICMS aproveitado decorre do princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal (cujo texto transcreve), vinculando os Estados e o Distrito Federal a tal preceito. Afirma que tal princípio estabelece que o valor do ICMS a recolher em cada período de apuração corresponderá à diferença entre o imposto devido sobre as operações ou prestações tributadas e o recolhido nas anteriores. Logo, conclui que o crédito de ICMS a que faz jus a Impugnante é o valor do imposto pago nas aquisições de bens essenciais à manutenção de seu estabelecimento e de suas atividades empresariais.

Em consonância com o referido preceito constitucional, ensina que a Lei Complementar 87/1996, que disciplina o ICMS em âmbito nacional, garantiu a apropriação de crédito de ICMS, conforme artigos 19 e 20, cujos textos transcreve.

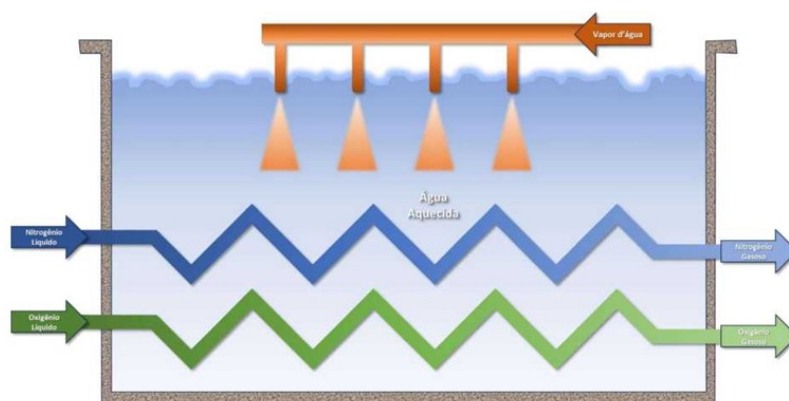
Ressalta que, no mesmo sentido, dispõe a Lei nº 7.014/1996 do Estado da Bahia, em seus artigos 28 e 29, cujos textos transcreve. Ainda, o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 13.780/2012) em nada inova, em seu artigo 309, inciso I, alínea “b”, transcrito.

Da análise conjunta dos dispositivos legais acima transcritos, conclui que o contribuinte baiano tem direito ao crédito do ICMS correspondente ao imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos, de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização - exatamente como ocorre com os bens cujas operações foram autuadas e, os créditos, glosados.

A título exemplificativo, informa que as operações com Vapor D'Água, que corresponde a aproximadamente 90% do valor dos créditos reputados como indevidos foram todas classificadas sob o CFOP 1101, que se refere a operações de compra para INDUSTRIALIZAÇÃO. Argumenta que, como se não bastasse a classificação dada à operação, o conceito de industrialização está previsto no Regulamento do IPI, cujo art. 4º transcreve para concluir que, do conceito previsto na legislação, verifica-se que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.

Na operação da Impugnante, alega que o vapor d'água é utilizado no processo de industrialização para transformar o estado do nitrogênio (“N2”) e do oxigênio (“O2”) de líquido para gás. Explica que essa transformação do estado líquido para o gasoso ocorre com a passagem do N2 e O2, líquidos, em um tubo imerso em um tanque de água que é aquecida pelo vapor d'água.

Resume o processo de industrialização no quadro demonstrativo abaixo:





Neste contexto, explica que o N2 e o 02 gasosos, comercializados pela Impugnante, são enviados para os consumidores por ser o meio de transporte mais seguro, de modo que a transformação de estado físico dos produtos é uma etapa fundamental do processo de industrialização, condição *sine qua non* para a comercialização das mercadorias. Desse modo, conclui que não restam dúvidas de que o vapor d'água integra o processo de industrialização da Impugnante, o que comprova a legalidade do crédito aproveitado pela mesma.

Quanto à Infração 02, explica que a fiscalização aduz que a Impugnante teria deixado de recolher o DIFAL devido no período autuado. Argumenta, contudo, que os valores devidos a título de DIFAL foram devidamente recolhidos pela Impugnante, conforme se depreende dos documentos anexos [Doc. 04]. Nesse sentido, a título de exemplo, a Impugnante colaciona comprovantes de recolhimento do ICMS DIFAL das competências com maior valor em cobrança na autuação para concluir que os exemplos apresentados nessa defesa e corroborados pelos documentos anexos deixam evidente a necessidade da devida e detalhada apuração de todo o período autuado para aferir o efetivo montante de ICMS DIFAL recolhido regularmente pela Impugnante.

Em outras palavras, sustenta ser essencial a realização de diligência por esse órgão fazendário, de maneira a apurar o montante em questão. Isto porque, após tal diligência, com a aferição detalhada do DIFAL que foi devida e regularmente recolhido pela Impugnante antes da autuação, defende que restará claro que o imposto discutido foi extinto em virtude do pagamento, nos termos do artigo 156, inciso I do CTN, razão pela qual conclui que não há infração tributária, e, por conseguinte, inexistente imposto devido e penalidade a ser aplicada, de modo que o lançamento deve ser julgado improcedente.

Ainda relativamente à Infração 02, sustenta a impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL objeto da autuação. Argumenta que, caso não se entenda pelo reconhecimento do pagamento do DIFAL exigido, afirma que se há de reconhecer a impossibilidade da sua cobrança.

Repisa que a fiscalização lavrou auto de infração ora impugnado visando a cobrança do DIFAL referente aos períodos de agosto e outubro de 2019, fevereiro de 2020, março e julho de 2021 e março de 2022. Argumenta, todavia, que os valores cobrados são indevidos, dada a inconstitucionalidade da sua cobrança em virtude da ausência de lei complementar.

Ensina que a EC 87/2015 alterou a forma de tributação do ICMS devido em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto. Afirma que a nova redação dada aos incisos VII e VIII, do artigo 155 da Constituição Federal, 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”.

Prossegue, explicando que, 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, informa que foi editada a Lei nº 13.373/2015, que alterou a Lei nº 7.014/1996, passando a dispor sobre o fato gerador da seguinte forma:

*“Art. 4. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...  
XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação;*

*...  
Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*...  
j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:*

1. o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, na hipótese do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei;
2. o do estabelecimento remetente de mercadoria ou bem destinados a consumidor final não contribuinte do imposto, na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei;
- ...

Não obstante a existência da EC 87/2015, do Convênio ICMS 93/2015 e das legislações estaduais, ressalta que não foi editada lei complementar federal para regulamentação da cobrança do imposto, em atenção ao Princípio de Reserva de Lei Complementar, previsto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal. Destaca que o E. STF reconheceu a repercussão geral do assunto em tela e, em 24.2.2021, concluiu o julgamento do *leading case*, RE 1.287.019/DF (Tema de Repercussão Geral 1.093), juntamente com o julgamento da ADI 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, inciso III e artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i” da Constituição Federal.

Informa que, na oportunidade, o STF fixou a seguinte 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.”*

Explica que, 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. Transcreve trecho da decisão, em apoio aos seus argumentos, destacando que as ações declaratórias de constitucionalidade possuem efeitos *erga omnes*, vinculando o Poder Judiciário e a Administração Pública ao estrito cumprimento daquele posicionamento, conforme artigo 102, § 2º da Constituição Federal, cujo texto transcreve.

Defende que, independentemente da modulação de efeitos, deve-se utilizar por analogia o entendimento do Exmo. Ministro Nunes Marques, em seu voto-vista, no julgamento da ADC 49, em que consignou que a modulação de efeitos não convalida cobranças retroativas, conforme abaixo:

*“Não há espaço para cobranças, retroativas ou prospectivas, desde a publicação da ata do julgamento em que este Tribunal se pronunciou sobre o mérito da ação, porque a inconstitucionalidade declarada retira qualquer carga de eficácia jurídica aos atos tendentes a exigir o tributo. Eventual modulação de efeitos não autoriza o Fisco a autuar contribuintes ou a cobrar o tributo de quem não o recolheu por observância à jurisprudência consolidada nos Tribunais. Em suma: se não houve autuação até o instante do julgamento de mérito, não é após a declaração de inconstitucionalidade do tributo que se fará a exigência. (RE 605.552 ED-segundos, Tribunal Pleno, ministro Dias Toffoli, DJe de 12 de abril de 2021; e ADI 2.040 ED, Tribunal Pleno, Redator do acórdão o ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de setembro de 2021) (g.n)”*

Nessa toada, conclui que não há dúvidas de que a cobrança de ICMS DIFAL das competências de agosto de 2019 a julho de 2021 não deve prosperar em virtude da ausência de Lei Complementar que teria o condão de conferir legitimidade à exigência.

Argumenta que, ao não recolher o ICMS DIFAL dessas competências, a Impugnante possuía justa expectativa de direito em virtude da confiança legítima de que a Administração Pública não lançaria tributos declarados ilegais e inconstitucionais pelos Tribunais Superiores. Destaca que a atuação da fiscalização em sentido contrário à jurisprudência dos tribunais pátrios viola o princípio da eficiência disposto no artigo 37 da Constituição Federal, na medida em que são inexecutáveis créditos tributários ancorados em normas declaradas inconstitucionais pelo E. STF.

Ante o exposto, conclui que a improcedência do presente lançamento fiscal é medida que se impõe, na medida em que resta evidente a inconstitucionalidade cobrança do DIFAL dos períodos de agosto de 2019 a julho de 2021 levada à feito pela fiscalização.

Alega, ainda, impossibilidade da cobrança em razão de a legislação estadual ter sido editada sem respaldo da lei complementar. Explica que, no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093/RG) e da ADI 5.469, o E. STF fixou entendimento de 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*". Nesse contexto, a Lei Complementar nº 190/2022, que conferiu fundamento de validade para a cobrança do ICMS, apenas foi publicada em 05.1.2022. No entanto, contrariando expressamente o posicionamento do E. STF, ressalta que o Estado da Bahia editou a Lei nº 14.451/2021, que estabeleceu a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, antes, todavia, da edição da LC 190/2022.

Alega que a Lei Estadual, uma vez que inábil juridicamente a impor ou majorar obrigação tributária diante da previsão do artigo 146 da Carta Magna, somente encontra seu fundamento de validade em LC originada do Congresso Nacional. Em outras palavras, explica que a Lei Estadual que prevê a exigência de obrigação tributária sem a respectiva LC que institua a obrigatoriedade do tributo e delinheie seus aspectos fundamentais, é lei que habita o vácuo jurídico; uma norma inócua, sem anteparo de validade. Transcreve a doutrina de Humberto Ávila, em apoio aos seus argumentos. Nesse contexto, conclui que não há que se falar em cobrança do ICMS-DIFAL, nos períodos de agosto de 2019 a março de 2022, uma vez que o Estado da Bahia não editou lei estadual válida.

Argumenta que o ordenamento jurídico exige um fluxo lógico e coerente na criação de novas normas. A legislação dos Estados deve ter como fundamento a legislação complementar e, por óbvio, não pode ser editada antes dessa. Explica tratar-se do fenômeno do *"fluxo de positivação da regra-matriz"*, necessário para a exigência tributária, segundo a jurisprudência do STF. Essa foi a conclusão, inclusive, no julgamento do RE 439.796/PR, no qual se reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS com base em lei local editada antes da respectiva LC. Transcreve trecho do voto proferido pelo relator Ministro Joaquim Barbosa para concluir que a publicação superveniente da LC 190/2022 não tem o condão de tornar válida legislação ordinária estadual prévia, uma vez que inexiste no ordenamento jurídico nacional a constitucionalidade superveniente.

Argumenta que entender o contrário atrairia a inversão lógica entre a hierarquia das normas, já que as normas criadas com a edição da EC 87/2015 são de eficácia limitada, justamente porque depende de necessária regulamentação por Lei Complementar e, ainda, da instituição da cobrança por cada um dos Estados. Por esse racional, afirma que a Lei Estadual nº 14.451/2021 não é válida para cobrança do DIFAL, de modo que não dúvidas que a exigência do DIFAL com base em norma publicada antes da produção de efeitos da LC 190/2022 é inconstitucional.

Assim, conclui que a autuação deve ser julgada improcedente, na medida em que a Lei nº 14.451/2021 foi editada quando inexistia lei complementar em inobservância à ordem constitucional estabelecida pelo E. STF e, por consequência, não tem fundamento de validade.

Alega, ainda, inexigibilidade do DIFAL ante a inexistência de ferramenta centralizadora para a sua apuração. Argumenta que, além de todos os demais fundamentos expostos na presente impugnação, o DIFAL dos períodos de agosto de 2019 a março de 2022 não pode ser exigido em função do não atendimento de requisito essencial imposto pela LC 190/2022, qual seja, um Portal, criado pelas unidades federativas, que contenha as *"informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais"* (art. 24-A). Informa que a lei previu, ainda, a necessidade de que o aludido Portal contenha *"ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação"* (artigo 24-A, § 2º).

Assevera que a existência dessa ferramenta é condição *sine qua non* para a exigência do DIFAL, como estabelece o § 4º, do artigo 24-A da LC 87/1996, segundo o qual as normas que tratam dos contribuintes e do fato gerador do DIFAL (artigo 4, § 2º, incisos I e II e artigo 12, inciso XVI da LC 87/1996). Ocorre que, embora o CONFAZ tenha deliberado pela criação do *"Portal do DIFAL"*, por meio do Convênio ICMS 235/2021 (antes mesmo da edição da LC 190/2022), alega que o referido Portal não conta com a ferramenta de apuração centralizada do DIFAL, prevista na Lei



Complementar, ressaltando que basta uma mera consulta ao aludido portal para verificar que se trata de mero “*rascunho*” do Portal exigido por lei, o que se comprova pelo fato de que, ainda atualmente, o mecanismo de apuração do DIFAL apenas comporta alguns Estados da Federação. Anexa imagens para comprovação do quanto alega, dando destaque para recente decisão do Tribunal de Justiça da Bahia (reproduzida) que entendeu pela impossibilidade da cobrança do ICMS IDFAL em virtude “*(i) da lei estadual baiana ter sido editada antes da Lei Complementar 190/2022; e (ii) ausência do portal nacional integrado para apuração e recolhimento unificado do DIFAL*”.

Conclui, portanto, ser evidente que inexistente a ferramenta exigida pela LC 190/2022 que permita a produção de eficácia das normas que tratam do DIFAL, razão pela qual o auto de infração ora impugnado merece ser julgado improcedente.

Subsidiariamente, alega desrespeito à anterioridade nonagesimal, já que os valores referentes ao ICMS/DIFAL do mês de março/2022 não poderiam ser exigidos, em razão do julgamento das (ADI) 7066, 7078 e 7070 pelo E. STF. Explica que, no referido julgamento, o E. STF determinou a aplicação do entendimento de que “*o julgado, de natureza vinculante, deve ser observado no caso sob exame a fim de que seja respeitada a anterioridade nonagesimal*”. Desta forma, tendo em vista que o valor cobrado pelo Estado da Bahia tem como fato gerador o mês de março de 2022, conclui que a Impugnante está protegida pela aplicação do entendimento firmado pelo E. STF. Repisa, mais uma vez, que as ações declaratórias de constitucionalidade possuem efeitos erga omnes, vinculando o Poder Judiciário e a Administração Pública ao estrito cumprimento daquele posicionamento.

Informa que, no julgamento das ADI 7066, 7070 e 7078, discutiu-se a necessidade de aplicação da anterioridade anual e nonagesimal sobre a cobrança do DIFAL no ano de 2022, tendo em vista que a LC 190/2022, que regulamenta a exigência do diferencial de alíquota somente foi publicada em 5.1.2022. Afirma que o Plenário do STF, em sessão de 29.11.2023, julgou o mérito das ADI 7066, 7070 e 7078 e validou a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais de circulação de mercadoria para consumidores finais não contribuintes do imposto somente a partir de 5 de abril de 2022, pois, na oportunidade, a Suprema Corte 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*”.

Explica que, de acordo com o E. STF, o recolhimento do imposto deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal, em atenção ao art. 3º da LC 190/2022, de modo que a cobrança da competência de março/2022, objeto do auto de infração, deve ser julgada improcedente.

Alega, por fim, abusividade e da finalidade confiscatória da multa de ofício aplicada. Transcreve a doutrina de MARIA SYLVIA ZANELLA DI PIETRO bem como a jurisprudência do STF para concluir que, diante do exposto, resta demonstrada a manifesta abusividade e confiscatoriedade da multa de ofício aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre os valores supostamente devidos pela Impugnante.

Caso não se entenda pelo cancelamento do auto de infração em razão dos argumentos e provas expostos na presente defesa, requer seja determinada diligência aos órgãos necessários para que possam ser comprovadas as matérias de fato e direito expostas na presente Impugnação, especialmente quanto ao “*(i) processo de industrialização das mercadorias classificadas como uso e consumo pela fiscalização; e (ii) recolhimento do ICMS DIFAL dos períodos autuados, bem como a impossibilidade da cobrança do imposto, nos termos dos artigos 133, 139 da Lei 3.956/1981 e 145 do Decreto 7.629/1999*”.

Diante do exposto, requer o provimento da presente impugnação para que seja “*(i) reconhecida a nulidade do auto de infração 206973.0040/24-9, ou, caso assim não se entenda, (ii) declarada a extinção, pela decadência, do crédito tributário referente ao período compreendido entre janeiro e outubro de 2019; e (iii) reconhecida a insubsistência do auto de infração 206973.0040/24-9, para que seja integralmente cancelado o lançamento fiscal, determinando-se o imediato*

*arquivamento do processo administrativo, sem qualquer ônus para as partes”.*

Subsidiariamente, na remota hipótese de esse não ser o entendimento adotado, a Impugnante requer, ao menos, o cancelamento da multa imposta, diante de seu caráter abusivo e confiscatório.

Solicita, ainda, a 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.

Requer, por fim, que toda intimação seja encaminhada ao endereço da Impugnante, descrito no início da presente impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome da advogada ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO, inscrita na OAB/RJ sob o nº 108.708.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 94-A/104, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Preliminarmente destaca que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descreve detalhadamente a infração evidenciada na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa das fls. 01 a 04. Observa, também, que mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao Contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela.

Quanto à alegação de decadência do direito de o fisco constituir os lançamentos fiscais relativos ao período de janeiro a outubro de 2019, explica que o lançamento foi baseado na Ordem de Serviço emitida para homologação dos exercícios de 2019 a 2022, ressaltando que, aos julgadores, cabe apreciar a autuação resultante da ação fiscal, os argumentos de defesa e direito do contribuinte autuado que alega breve período sob decadência.

Quanto à alegação de nulidade do auto de infração lavrado com base em indícios e suposições, argumenta que a DEFESA se esquece que a “classificação” foi feita pela autuada e à fiscalização cabe analisar a classificação feita pelo contribuinte e a sua conformidade com a legislação. Ressalta que, apesar de a DEFESA utilizar o vocábulo “bens”, trata-se de material de uso e consumo ensinando que o termo bens seria adequando em se tratando de ativo imobilizado, mas não é o caso.

Argumenta que, ainda que se tratasse de indícios e suposições, caberia à autuada, no exercício do seu direito de DEFESA, comprovar que cada item indicado como material de uso e consumo pela fiscalização gera direito à utilização do crédito de ICMS por se tratar de matéria prima, embalagem, produtos intermediários para emprego no processo de industrialização, não esquecendo de levar em conta a vedação do art. 310, inciso IX e, em especial, o inciso II, do Parágrafo Único, do retro mencionado artigo do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Assevera que o ônus da prova é do Contribuinte, devendo apresentar documentos hábeis e idôneos para comprovar a sua tese.

No mérito, quanto ao direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos ao vapor d'água utilizado no processo de industrialização (Infração 01), pondera que, como informado pelo próprio Contribuinte em seu “Descritivo do Processo Produtivo” (cópia anexa fls. 101 a 104), um dos principais contaminantes do ar atmosférico para o processo de separação de ar é vapor d'água, pois, caso esteja presente nos sistemas criogênicos, solidificaria nas tubulações e equipamentos, provocando perda de troca térmica, resistência ao fluxo de ar para planta e redução da superfície requerida para os estágios de equilíbrio líquido-vapor, provocando redução de eficiência ou até mesmo impossibilitando a operação da planta. Portanto, explica que o vapor d'água é altamente indesejável no processo de produção de oxigênio e nitrogênio na forma gasosa e líquida a partir de separação de ar atmosférico, não sendo utilizado como matéria-prima ou produto intermediário.

Argumenta que o vapor d'água é basicamente utilizado em trocadores de calor que operam com



vapor d'água. É utilizado como fonte de calor com o propósito de transferir seu calor aos gases liquefeitos com o objetivo de os vaporizar. Argumenta que o sistema poderia utilizar qualquer outra fonte de calor, a qual poderia ser obtida por meio de queima de um combustível (sólido, líquido ou gasoso) ou pela energia elétrica. Ressalta que o vapor d'água no processo produtivo é utilizado como fonte de calor, o qual, não se integra ao produto final. Portanto, conclui que não concede direito ao uso de crédito fiscal de ICMS.

Quanto ao recolhimento do DIFAL nos períodos autuados (Infração 02), opõe-se, argumentando que o DIFAL cobrado no presente lançamento se refere, única e exclusivamente, aos valores de Diferença de Alíquotas, devidos nas aquisições interestaduais dos itens cujo crédito foi glosado. Assim, explica que, entendendo a autuada ser direito seu utilizar o crédito fiscal do ICMS, como de fato utilizou, não considerou material de uso e consumo as aquisições interestaduais de tais itens e, conseqüentemente, não recolheu o DIFAL devido. Portanto, apesar dos recolhimentos apresentados na DEFESA, afirma que os valores mensalmente recolhidos de DIFAL não incluem os valores cobrados no presente lançamento.

Desde modo, explica que, diferente do que alega a DEFESA, não é necessário detalhar a apuração de todo o período para aferir o efetivo montante de ICMS DIFAL recolhido pela autuada. Bastava a DEFESA apresentar memória de cálculo dos períodos ago/2019, out/2019, fev/2020, mar/2020, jul/2021 e mar/2022 para que os julgadores pudessem constatar que os documentos fiscais indicados na última coluna (VIDifalAud) - vide demonstrativo (fls. 09 a 19), não integram o valor recolhido de DIFAL no período.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL em virtude da ausência de lei complementar, alega que foge da sua alçada discutir inconstitucionalidade, pois está vinculado à legislação baiana e, portanto, obrigado a efetuar o lançamento.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da cobrança em razão da legislação estadual ter sido editada sem respaldo da lei complementar, ressalta exercer atividade plenamente vinculada, sendo, portanto, seu dever constituir o crédito em favor do Estado da Bahia quando assim determina a legislação a que está submetido.

Quanto à alegação de inexigibilidade do DIFAL ante a inexistência de ferramenta centralizadora para a sua apuração, afirma que também não lhe cabe discutir a inexistência do Portal, contendo as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias nas operações e prestações interestaduais, ou como entende a DEFESA, a falta de ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte. Afirma que, nas palavras da DEFESA, o Portal do DIFAL existente (anexa imagem extraída de site na internet) é um mero rascunho do Portal exigido por lei.

Quanto à alegação subsidiária de desrespeito à anterioridade nonagesimal, deixa aos julgadores a decisão uma vez que matéria de constitucionalidade não lhe cabe apreciar.

Quanto à alegação de abusividade e da finalidade confiscatória da multa de ofício aplicada, explica que aplicou multa de acordo com a legislação à qual está vinculado.

Quanto à solicitação de diligência, entende desnecessária uma vez que o que seria feito em diligência poderia ter sido feito durante a informação fiscal, caso a DEFESA comprovasse através da apresentação de memória de cálculo que nela estavam incluídos os documentos fiscais objeto da autuação.

Em conclusão, afirma que nenhuma alegação apresentada pelo contribuinte, em sua peça de defesa, deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, afirma que não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. Destaca que o Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões pois não foi estabelecido nenhum obstáculo e, desta forma, garantiu seu amplo direito de defesa.

Ressalta que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos e arquivos eletrônicos integrantes do auto de infração em tela, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de direito de defesa, não havendo motivos, nem mesmo a mera expectativa, que justificasse imaginar a IMPROCEDÊNCIA do lançamento por não ter sido comprovado o registro da totalidade dos documentos cuja multa pela falta de registro na escrita fiscal foi cobrada.

Opina que o Auto de Infração deve ser julgado como base no demonstrativo original (fls. 9 a 19) uma vez que a DEFESA não aponta e comprova qualquer equívoco.

Ante a todo o exposto, pede que o presente Auto de Infração seja julgado procedente no valor histórico de R\$ 1.143.483,58.

Presente à sessão de julgamento, a representante do Sujeito Passivo, a advogada Dra. Ana Clhara Figueiredo Carvalho Barreiro, OAB/RJ: 261.941 realizou a sustentação oral.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por lavratura de auto de infração com base em indícios, não merece prosperar, pois, diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, o lançamento não se baseou em indícios, mas ancorou-se nos fatos documentados através dos documentos fiscais de entrada, lançados na escrita fiscal do contribuinte, a partir dos quais a fiscalização fez um extenso levantamento fiscal, relacionando todas as aquisições realizadas ao longo do período de cinco anos (2019-2022) de mercadorias que o fisco entendeu enquadrarem-se no conceito de material de uso/consumo.

Assim, nada indica que a autuação decorreu de indícios, mas de fatos, cuja avaliação pode até mesmo não se afigurar adequada, hipótese em que se deve afastar a presente exigência fiscal. Tal exame, todavia, remete ao mérito processual e como tal será tratado, no momento oportuno.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Denego o pedido de diligências por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

No mérito, a exigência fiscal consiste em duas infrações distintas decorrentes, todavia, de uma única conduta, qual seja, aquisições interestaduais de mercadorias classificadas como material de uso/consumo, conforme se lê abaixo.

*“Infração 01: 001.002.002 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 1.132.758,01. Multa: 60%. Consta, ainda, que “conforme ‘DEMONSTRATIVO do Crédito Indevido e DIFAL’ anexo”.*

*Infração 02: 006.002.001 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 10.725,57. Multa: 60%. Consta, ainda, que “conforme ‘DEMONSTRATIVO do Crédito Indevido e DIFAL’ anexo”.*

Trata-se de aquisições internas e interestaduais de itens diversos, em relação aos quais a empresa autuada se apropriou do crédito e deixou de recolher o diferencial de alíquotas, como esclarece o demonstrativo de débito acostado à peça inaugural do auto de infração.

Considerando tratar-se de infrações decorrentes de uma única conduta, julgo-as de forma conjunta, acompanhando o tratamento dispensado pela peça defensiva.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando, inicialmente, a ocorrência do fenômeno decadencial relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e outubro de 2019.

Quanto à alegação decadencial, noto que, apesar de a conduta descrita na Infração 02 se reportar a “deixou de recolher”, ambas as infrações se traduzem como descumprimentos de obrigações

principais que desaguam, em última instância, na conta corrente fiscal da empresa, repercutindo em recolhimento a menor, vez que o contribuinte apresentou regular recolhimento do ICMS Normal-Indústria, ao longo de todo o período autuado.

De fato, creditar-se indevidamente do ICMS destacado no documento de entrada ou deixar de registrar o DIFAL nas aquisições interestaduais de material de uso/consumo resultam em recolhimento a menor do ICMS normal, atraindo a incidência do § 4º, do art. 150 do CTN, em observância ao quanto estabelecido no Incidente de Uniformização da PGE nº 2016.194710-0, cuja Nota “1” define o seguinte.

*“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.”*

Assim, como se trata de recolhimento a menos e não há indícios de que tenha havido dolo, fraude ou simulação, acolho a alegação defensiva de decadência e excluo, do lançamento, os fatos geradores ocorridos entre janeiro a outubro/19, relativamente à Infração 01 e aqueles ocorridos em agosto e outubro/19, relativamente à Infração 02.

No mérito propriamente dito, quanto à Infração 01, o Sujeito Passivo discordou, especificamente, do tratamento jurídico tributário dispensado, pela fiscalização, às aquisições de vapor d'água, ao argumento de que se trata de produto intermediário. Segundo o contribuinte, o vapor d'água é utilizado nos trocadores de calor, como fonte de calor para viabilizar a transformação do O<sub>2</sub> e do N<sub>2</sub> de líquido em gás.

A fiscalização ressalta que o vapor d'água não tem contato com o produto em processo, não se integrando, portanto, ao produto final.

A questão a ser dirimida tem a ver com a possibilidade de creditamento nas aquisições de materiais cujo consumo na atividade industrial NÃO resulta em integração ou incorporação ao produto acabado. Dito de outro modo, discute-se se as mercadorias consumidas no estabelecimento industrial podem ensejar o direito ao creditamento do imposto estadual, independentemente de sua integração ao produto final.

Antes do enfrentamento da questão posta, impõem-se breves considerações acerca da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar nº 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área industrial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se



encontra, basicamente, no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12:

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...  
b) de **matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem**, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil (grifos acrescidos);  
...”*

Percebam que além de ter que atender ao requisito acima (serem empregadas em processo de industrialização), faz-se indispensável (pela dicção do caput) que as mercadorias se classifiquem como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, sem o qual o crédito será indevido.

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo produtivo traduza-se como “indispensável”, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “*compensação com o tributo devido na operação subsequente*”, nos termos do art. 309, caput, reproduzido acima.

Deve, por conseguinte, atender, simultaneamente, às seguintes condições: **a)** serem empregadas no processo de industrialização; **b)** estarem classificadas como matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem; e **c)** serem tributadas na operação subsequente.

No caso do vapor d’água, os elementos dos autos revelam que, efetivamente, atua na conversão do O<sub>2</sub> e do N<sub>2</sub>, de líquido para sólido, processo para o qual depende do aquecimento da água, que se dá pelo contato com o vapor aquecido. Assim, o vapor d’água aquece a água, a qual, por sua vez, aquece os tubos, onde ocorre a reação química de transformação do líquido em gás.

É fato que o vapor d’água não se integra aos produtos fabricados, tendo a sua atuação limitada à produção de calor, sem qualquer contato com o produto acabado. Nesse sentido, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda encontrava-se sedimentada no sentido de que o direito ao crédito está condicionado à integração da mercadoria consumida ao produto acabado ou ao seu desgaste em função do contato com tal produto. Nota-se, assim, que o vapor d’água não atende a tais requisitos, ou seja, apesar do consumo, não entram em contato direto com o produto fabricado.

No entanto, o quadro normativo sofreu significativa mudança com a recente decisão, exarada em out/23, pela Primeira Seção do STJ, nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.781 - SP (2020/0269739-9), mediante a qual foi uniformizada a jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas da Corte Superior.

A decisão do colegiado apontou no sentido de que “*à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim (grifo acrescido)*”.

Nesse sentido, entendo que, desde que consumido no estabelecimento fabril, ainda que em linhas marginais da produção, as mercadorias adquiridas devem ensejar direito ao crédito, à luz da nova orientação do STJ, acima citada.

Esse é o entendimento da PGE/PROFIS, conforme Parecer nº 006.10298.2024.0087465-21, da lavra de Dr. José Augusto Martins Júnior, de cujo trecho reproduzo trecho abaixo.

*“Neste diapasão, o posicionamento trazido com a nova decisão pode ser dissecado nas seguintes conclusões: **a)** os produtos adquiridos consumidos ou desgastados, **mesmo que gradativamente**, no processo*

*produtivo da empresa darão direito ao crédito; b) a concessão do crédito se dará mediante comprovação da essencialidade dos produtos no objeto social da empresa, uma vez vinculado ao processo produtivo da mesma; c) A concessão do crédito dependerá da verificação e comprovação da essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente; d) a concessão do crédito não ficará adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato diretamente com o produto final do contribuinte, sendo passíveis de crédito, assim sendo, os produtos utilizados em linhas marginais desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste gradativo.*

...

*Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da ideia do consumo, avançando para possibilidade de crédito diante dum consumo gradativo, para além do imediato e integral, e, por fim, da desnecessidade da integração e contato com o produto final (grifos acrescidos)."*

Nessa linha, é forçoso reconhecer que o vapor d'água deve ensejar o direito ao crédito, já que se encontra vinculado ao processo produtivo do autuado, embora em linhas marginais.

Entendo que assiste razão ao Sujeito Passivo, neste ponto.

Julgo, portanto, a Infração 01 procedente em parte, com a exclusão total dos valores lançados nas competências de janeiro a outubro/19, por força da decadência e a exclusão do vapor d'água dos demais meses, o que reduz o valor lançado para R\$ 162.014,61, conforme demonstrativo acostado ao final.

Quanto à Infração 02, o Sujeito Passivo alega pagamento do imposto lançado. De forma contraditória, alega também impossibilidade de cobrança do DIFAL por ausência de lei complementar, disciplinando os demais aspectos da matéria tributária. Alega, ainda, ausência de Portal centralizador, bem como desrespeito ao princípio da anterioridade nonagesimal e caráter confiscatório da multa aplicada.

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

***"CONVÊNIO ICMS Nº 235, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2021***

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

...

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

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

Quanto às alegações pertinentes à falta de definição, por parte da lei complementar, dos aspectos nucleares da relação jurídico-tributária, noto que o acolhimento a tal pleito exigiria que esta Corte Administrativa afastasse a incidência da lei estadual vigente, o que não é possível, nesta instância, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo reproduzido.

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior."*

Nesse sentido, é importante ressaltar que, embora o STF tenha reconhecido a desconformidade do Convênio ICMS 93/2015 e leis estaduais com a Constituição Federal, a Suprema Corte modulou os efeitos de sua decisão para o exercício de 2022, conforme abaixo.

***"Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes***

*Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF (grifos acrescidos). Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).”*

Ademais, tal decisão é afeta, exclusivamente, às operações interestaduais destinadas a consumidor final, NÃO CONTRIBUINTE, não se aplicando à situação dos autos, que trata de aquisições feitas por contribuinte do imposto.

Por fim, embora o Sujeito Passivo alegue ter efetuado o pagamento do DIFAL, não apresenta elementos que evidenciem o fato extintivo alegado, limitando-se a acostar alguns DAE's, sem a necessária apresentação do demonstrativo, detalhando a apuração do diferencial de alíquotas.

Registre, ainda, que tal tese revela-se contraditória com as demais alegações deduzidas pela empresa e com o fato de que se creditou indevidamente de tais aquisições, o que nos leva a crer que, em coerência, deixou, igualmente, de recolher o tributo sobre tais operações, vez que tais lançamentos são automatizados pelo sistema contábil da companhia.

Assim, tenho a Infração 02 como procedente em parte, excluindo apenas os fatos geradores ocorridos em agosto e outubro de 2019, por força da decadência, o que reduz o valor lançado para R\$ 9.369,96.

Assim, ficam as infrações 01 e 02, reduzidas, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	CRÉDITO INDEVIDO	DIFAL
jan/19	R\$ -	R\$ -
fev/19	R\$ -	R\$ -
mar/19	R\$ -	R\$ -
abr/19	R\$ -	R\$ -
mai/19	R\$ -	R\$ -
jun/19	R\$ -	R\$ -
jul/19	R\$ -	R\$ -
ago/19	R\$ -	R\$ -
set/19	R\$ -	R\$ -
out/19	R\$ -	R\$ -
nov/19	R\$ 105.454,37	R\$ -
dez/19	R\$ 1.231,62	R\$ -
jan/20	R\$ -	R\$ -
fev/20	R\$ 98,31	R\$ 188,39
mar/20	R\$ -	R\$ -
abr/20	R\$ -	R\$ -
mai/20	R\$ -	R\$ -
jun/20	R\$ -	R\$ -
jul/20	R\$ -	R\$ -
ago/20	R\$ -	R\$ -
set/20	R\$ -	R\$ -
out/20	R\$ -	R\$ -
nov/20	R\$ -	R\$ -
dez/20	R\$ 13.295,28	R\$ -
jan/21	R\$ -	R\$ -
fev/21	R\$ -	R\$ -
mar/21	R\$ 221,33	R\$ 424,16
abr/21	R\$ -	R\$ -



mai/21	R\$	-	R\$	-
jun/21	R\$	-	R\$	-
jul/21	R\$	140,00	R\$	268,29
ago/21	R\$	-	R\$	-
set/21	R\$	-	R\$	-
out/21	R\$	-	R\$	-
nov/21	R\$	2.682,00	R\$	-
dez/21	R\$	-	R\$	-
jan/22	R\$	-	R\$	-
fev/22	R\$	-	R\$	-
mar/22	R\$	4.645,78	R\$	8.489,12
abr/22	R\$	-	R\$	-
mai/22	R\$	-	R\$	-
jun/22	R\$	-	R\$	-
jul/22	R\$	34.245,92	R\$	-
ago/22	R\$	-	R\$	-
set/22	R\$	-	R\$	-
out/22	R\$	-	R\$	-
nov/22	R\$	-	R\$	-
dez/22	R\$	-	R\$	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>162.014,61</b>	<b>R\$</b>	<b>9.369,96</b>

Quanto às alegações de confiscatoriedade das multas, trata-se de exigências previstas em lei, não podendo ser afastadas nesta seara administrativa, conforme já explicitado acima.

Do exposto, julgo o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 162.014,61
2	R\$ 9.369,96
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 171.384,57</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0040/24-9, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 171.384,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

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

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR