

**A. I. Nº** - 206973.0042/24-1  
**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 Nº 0100-06/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. Comprovada a condição de utilização em uso e consumo dos produtos autuados, não tendo o sujeito passivo elidido a acusação, exceto em relação ao Vapor D'Água Saturado, caracterizado como produto intermediário, nos termos da decisão contida no STJ, ao apreciar o EREsp 1.775.781/SP, em julgamento ocorrido em 11/10/2023, consolidou a sua jurisprudência até então divergente entre as suas duas Turmas, entendendo que produtos intermediários geram, sim, crédito de ICMS. Entendimento convalidado em Parecer Jurídico da PGE/PROFIS. Infração parcialmente mantida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS/MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando os bens/materiais são destinados ao uso, consumo e ativo permanente do estabelecimento. Inaplicabilidade do Tema 1093 do STF, bem como das regras da Lei Complementar nº 190/2022 que dizem respeito a operações para consumidor final não contribuinte do imposto, situação diversa do sujeito passivo, devidamente caracterizado e inscrito no estado da Bahia como contribuinte do ICMS, ainda que consumidor final. Infração subsistente. Não acolhida arguição preliminar. Negado o pleito para realização de perícia/diligência. Impossibilidade legal de redução ou afastamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 25 de novembro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.656.442,87, além de multa de 60%, pela constatação 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, no montante de R\$ 1.648.957,61, para ocorrências nos meses de janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, janeiro a junho, agosto a dezembro de 2022.

**Infração 02. 006.002.001.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, maio e outubro de 2020, março a maio e dezembro de 2021, março e maio de 2022. Valor da exação, R\$ 7.485,26.

A autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do documento de fls. 73 a 82, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 27 a 49, onde, após resumir a autuação e seus fundamentos, argui, como preliminar, que no que diz respeito à infração 01, 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.

Contudo, numa análise detalhada do Auto de Infração e da planilha que o acompanha, constata que não há qualquer descrição dos motivos e fundamentos que levaram a fiscalização a classificá-los desta forma, pelo fato de haver apenas a inclusão, na coluna observação, do texto “Indevido - Material de consumo” para cada uma das operações/bens.

Verifica 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.

Fala ser a realização do lançamento fiscal 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 (copiado), argumenta serem 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.

Tem como 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.

Consigna 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, mas sim ao processo de industrialização.

Diz 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.

Exatamente nestes termos vem se firmando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), ao concluir que o uso de presunções não pode substituir a efetiva constatação do fato gerador, como no julgamento do RE 503372, realizado pela 2ª Turma, relator Ministro Joaquim Barbosa, publicado no Diário da Justiça de 03/06/2011, trecho transcrito.

Diante do exposto, resta demonstrada a nulidade do Auto de Infração, eis que lavrado com base em meros indícios e presunções.

No mérito, aduz que o entendimento da fiscalização que suportou o lançamento, na medida em que os créditos foram aproveitados em virtude da utilização desses bens no processo de industrialização, conforme autorizado pela legislação competente.

Esclarece que o crédito de ICMS aproveitado decorre do princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal (reproduzido), vinculando os Estados e o Distrito Federal a tal preceito, e 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, o crédito de ICMS a que faz jus é o valor do imposto pago nas aquisições de bens essenciais à manutenção de seu estabelecimento e de suas atividades empresariais e em consonância com o referido preceito constitucional, a Lei Complementar nº 87/1996, que disciplina o ICMS em âmbito

nacional, garantiu a apropriação de crédito de ICMS, na forma abaixo descrita nos seus artigos 19 e 20, copiados.

Pontua que no mesmo sentido, dispõe a Lei nº 7.014/1996 do Estado da Bahia, nos artigos 28 e 29, transcritos, juntamente com o artigo 309, inciso I do RICMS/12.

Da análise conjunta dos dispositivos legais acima transcritos, extrai 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.

Traz como exemplo, o bem Vapor D'Água, que corresponde a mais de 90% do valor dos créditos reputados como indevidos.

De início, verifica que as operações com Vapor D'Água foram todas classificadas sob o CFOP 1101, que se refere a operações de compra para industrialização.

Como se não bastasse a classificação dada à operação, o conceito de industrialização está previsto no Regulamento do IPI, argumenta, reproduzindo o artigo 4º do mesmo.

Frisa que do conceito previsto na legislação, caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo.

Na operação da autuada, o Vapor D'água é utilizado no processo de industrialização para transformar o estado do nitrogênio (N<sup>2</sup>) e do oxigênio (O<sub>2</sub>) de líquido para gás, informa.

Alega que essa transformação do estado líquido para o gasoso ocorre com a passagem do N<sub>2</sub> e O<sub>2</sub> líquidos em um tubo imerso em um tanque de água que é aquecida pelo vapor d'água. O processo de industrialização acima descrito pode ser resumido no quadro demonstrativo apresentado.

Neste contexto, verifica que o N<sup>2</sup> e o O<sub>2</sub> 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, não restam dúvidas de que o Vapor D'água integra o processo de industrialização da Impugnante, o que comprova a legalidade do crédito aproveitado.

Caso não se entenda pelo reconhecimento do pagamento do DIFAL exigido, pede o reconhecimento da impossibilidade da sua cobrança.

Repete ter a fiscalização lavrado Auto de Infração visando a cobrança do DIFAL referente aos períodos listados, todavia, os valores cobrados são indevidos, como será exporá.

Alega que a Emenda Constitucional nº 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, 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, 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 7.014/1996, passando a dispor sobre o fato gerador na forma dos artigos 4º, inciso XVI e 13, inciso I, alínea “j”, reproduzidos.

Não obstante a existência da EC 87/2015, do Convênio ICMS 93/2015 e das legislações estaduais,



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.

Invoca o reconhecimento pelo STF da repercussão geral do assunto em tela e, ter em 24/02/2021, concluído 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, tendo, na oportunidade, o STF fixado tese de Repercussão Geral, conforme reprodução.

Entende 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.

Sustenta 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, copiando o resultado do julgamento.

Diz ser cediço que as ações declaratórias de constitucionalidade possuem efeitos *erga omnes*, vinculando o Poder Judiciário e a Administração Pública ao estrito cumprimento daquele posicionamento, como estipulado no artigo 102, § 2º da Constituição Federal, copiado.

Independentemente da modulação de efeitos, aduz dever-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, transcrevendo trecho do mesmo.

Nessa toada, fala ser indubitado de que a cobrança de ICMS DIFAL das competências de fevereiro de 2020 a dezembro de 2021 não deve prosperar em virtude da ausência de Lei Complementar que teria o condão de conferir legitimidade à exigência.

E ao não recolher o ICMS DIFAL dessas competências, 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, arremata.

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 inexequíveis créditos tributários ancorados em normas declaradas inconstitucionais pelo STF, arremata.

Ante o exposto, considera ser a improcedência do presente lançamento fiscal medida que se impõe, vez restar evidente a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL dos períodos de fevereiro de 2020 a dezembro de 2021 levada à feito pela fiscalização.

Argumenta que no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093/RG) e da ADI 5.469, o STF fixou entendimento de que “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Nesse contexto, a Lei Complementar 190/2022 que conferiu fundamento de validade para a cobrança do ICMS apenas foi publicada em 05/01/2022, no entanto, contrariando expressamente o posicionamento do STF, 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. Todavia, a publicação da Lei se deu antes da edição da LC 190/2022, consoante transcrição dos artigos 4º, incisos XV e XVI e 13, inciso V, alíneas “a” e “b”.

Argumenta 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 Lei Complementar originada do Congresso Nacional.

Em outras palavras, a Lei Estadual que prevê a exigência de obrigação tributária sem a respectiva Lei Complementar que institua a obrigatoriedade do tributo e delineie seus aspectos fundamentais é lei que habita o vácuo jurídico; uma norma inócua, sem anteparo de validade.

Neste sentido, traz ensinamento de Humberto Ávila.

Aponta que a função constitucional da Lei Complementar instituidora de normas gerais não exclui a necessidade de lei ordinária em cada unidade federativa, já que somente a lei pode instituir tributos, e nesse contexto, não há que se falar em cobrança do ICMS DIFAL nos períodos de fevereiro de 2020 a maio de 2022, uma vez que o Estado da Bahia não editou lei estadual válida.

Evidentemente 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, finaliza.

Diz se tratar 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 Lei Complementar.

Transcreve trecho do voto do Ministro Joaquim Barbosa, naquela oportunidade.

Destaca que a publicação superveniente da Lei Complementar 190/2022 não tem o condão de tornar válida legislação ordinária estadual prévia, uma vez que inexiste no ordenamento jurídico nacional a constitucionalidade superveniente.

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, arremata.

Por esse racional, considera que a Lei Estadual nº 14.451/2021 não é válida para cobrança do DIFAL, de modo que não há dúvidas que a exigência do DIFAL com base em norma publicada antes da produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022 é inconstitucional.

Assim, 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 STF e, por consequência, não tem fundamento de validade.

Chama atenção para o fato de que, além de todos os demais fundamentos expostos na presente impugnação, o DIFAL dos períodos de fevereiro de 2020 a maio de 2022 não pode ser exigido em função do não atendimento de requisito essencial imposto pela Lei Complementar nº 190/2022.

Tal norma legal previu a necessidade de criação de um Portal, pelas unidades federativas, que contenha as “*informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais*” (artigo 24-A), prevendo, ainda, a necessidade de que o aludido Portal contivesse “*ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso I 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).

Ressalta que a existência dessa ferramenta é condição *sine qua non* para a exigência do DIFAL, como estabelece o parágrafo 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 4º, § 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 Lei Complementar nº 190/2022), o referido Portal não conta com a ferramenta de apuração centralizada do DIFAL prevista na Lei Complementar.

Argui bastar 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.

Apresenta *print* do Portal.

Reporta em decisão recente, o Tribunal de Justiça da Bahia entendeu pela impossibilidade da cobrança do ICMS DIFAL em virtude de a lei estadual baiana ter sido editada antes da Lei Complementar nº 190/2022 e ausência do Portal Nacional integrado para apuração e recolhimento unificado do DIFAL, reproduzindo a Ementa do Processo nº 8106204-11.2023.8.05.0001, Relatora Desembargadora Joanice Maria Guimarães de Jesus, Terceira Câmara Cível, julgado em 03/12/2024.

Reputa evidente, portanto, 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, tem 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 STF, no qual 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, tem como certo estar protegida pela aplicação do entendimento firmado pelo STF.

Repisa que as ações declaratórias de constitucionalidade possuem efeitos *erga omnes*, vinculando o Poder Judiciário e a Administração Pública ao estrito cumprimento daquele posicionamento. É o que estipula o artigo 102, § 2º, da Constituição Federal, copiado.

Diz ser sabido 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 05/01/2022.

Argui ter o Plenário do STF, em sessão de 29/11/2023, julgado 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.

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*”.

Lembra que de acordo com o STF, o recolhimento do imposto deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal, em atenção ao artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, de modo que a cobrança da competência de março/2022 objeto do Auto de Infração deve ser julgada improcedente.

Caso se entenda pela procedência do lançamento, o que admite apenas a título argumentativo, entende que deverá ser cancelada a multa de ofício tendo em vista o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório, na medida em que aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre os valores creditados indevidamente, nos termos do artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/1996.

Verifica, portanto, que tal sanção demonstra que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, a situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para lhe balizar o cálculo.

Invoca o fato de haver que se considerar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como



instrumento disfarçado de arrecadação.

A severidade das sanções visa proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. No entanto, deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas, devendo existir uma gradação razoável. A punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger, conclui.

Extraí da doutrina administrativista a noção de que o princípio constitucional implícito da proporcionalidade (ou razoabilidade) deve servir como limite à discricionariedade da Administração Pública (inclusive autoridades fiscais) e do próprio legislador, invocando doutrina de Maria Silvia Zanella di Pietro, em trecho reproduzido.

Ressalta que este posicionamento do STF foi definitivamente consagrado quando do julgamento da ADI 551/RJ pelo Tribunal Pleno, copiando a sua ementa.

Traz à colação o debate então travado no Plenário, por meio dos votos proferidos naquela ocasião, cujo teor transcreve.

Neste esteio, destaca que o STJ consagrou que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são limites ao ato administrativo, que deve guardar uma proporção adequada entre meios aplicados e o fim que se deseja alcançar, trazendo como paradigma a decisão contida no REsp 728999/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma julgado em 12/09/2006, Diário da Justiça de 26/10/2006.

Diante do exposto, considera demonstrada a manifesta abusividade e confiscatoriedade da multa de ofício aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre os valores supostamente devidos.

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 especialmente quanto ao processo de industrialização das mercadorias classificadas como uso e consumo pela fiscalização; e recolhimento do ICMS DIFAL dos períodos autuados, bem como a impossibilidade da cobrança do imposto, nos termos dos artigos 133 e 139 da Lei nº 3.956/1981 e 145 do Decreto 7.629/99, reproduzidos.

Diante do exposto, requer o provimento da presente impugnação para que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração e reconhecida a insubsistência do mesmo, 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, 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 descrito no início da presente impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados indicados.

Informação Fiscal prestada pelos autuantes (fls. 90 a 94), preliminarmente destaca ter o contribuinte recebido cópia dos documentos do feito em questão, com todos os elementos que descrevem 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 poderá solicitar cópia adicional de parte ou de todo o processo em tela.

Após resumo dos fatos, quanto ao pleito de nulidade do lançamento, vez que na visão do autuado *“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”*, lembra esquecer a defesa de que a “classificação” foi feita pela autuada e à fiscalização cabe analisar a classificação feita pelo contribuinte e sua conformidade com a legislação.

Se reporta ao argumento de ser inquestionável o poder da fiscalização inerente aos auditores fiscais de efetuar o lançamento, cita até o artigo 142 do CTN que atribui competência privativa à autoridade administrativa para constituição do crédito tributário. Entretanto entende necessário reunir outros elementos para comprovar o ilícito.

Ressalva que apesar da autuada utilizar o vocábulo “bens” tratam-se de materiais de uso e consumo, uma vez que o termo bens seria adequando em se tratando de ativo imobilizado, o que não é o caso.

Conclui 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 artigo 310, inciso IX e, em especial, o inciso II do parágrafo único do retro mencionado artigo do RICMS/12.

Pontua ser o ônus da prova do contribuinte, que deveria apresentar documentos hábeis e idôneos para comprovar a sua tese.

Quanto ao mérito, onde a tese defensiva é a de que o aproveitamento do crédito fiscal glosado decorre do princípio da não cumulatividade previsto na Lei Complementar 87/1996, e como informado pelo próprio Contribuinte em seu “Descritivo do Processo Produtivo” (cópia anexa fls. 96 a 99), 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, 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, conclui.

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. O sistema poderia utilizar qualquer outra fonte de calor, o qual poderia ser obtido por meio de queima um combustível (sólido, líquido ou gasoso) ou pela energia elétrica, arremata.

Ressalta que o Vapor D’água no processo produtivo é utilizado como fonte de calor, o qual, não se integra ao produto final, portanto, não concede direito ao uso de crédito fiscal de ICMS.

Diante da assertiva defensiva de que os valores devidos à título de DIFAL foram devidamente recolhidos pela autuada, anexando DAE e comprovante de recolhimento, refuta, apontando que o DIFAL cobrado no presente lançamento se refere, única e exclusivamente, aos valores de Diferença de Alíquota devidos nas aquisições interestaduais dos itens cujo crédito foi glosado.

Aponta 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 impugnação, os valores mensalmente recolhidos de DIFAL não incluem os valores cobrados no presente lançamento.

Desde modo, diferentemente do alegado, não é necessário detalhar a apuração de todo o período



para aferir o efetivo montante de ICMS DIFAL recolhido pela autuada. Bastava ter apresentado memória de cálculo dos períodos de agosto e outubro de 2019, fevereiro e março de 2020, julho de 2021 e março de 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.

Em relação ao argumento defensivo de inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL em virtude da ausência de Lei Complementar padecer de vício de inconstitucionalidade formal e, por esta razão, não poderia ser cobrada, aduz fugir de sua alçada discutir inconstitucionalidade, entretanto estão vinculados à legislação baiana e, portanto, obrigados a efetuar o lançamento.

Quanto a arguição de inconstitucionalidade da cobrança em razão da legislação estadual ter sido editada sem respaldo da Lei Complementar, diante da consideração de que a Lei Estadual nº 14.451/2021 que estabeleceu a cobrança da DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuintes de ICMS não tem validade porque foi editada antes da LC 190/2022, argumentam exercerem atividade plenamente vinculada, portanto, devem constituir o crédito em favor do Estado da Bahia quando assim determina a legislação a que estão submetidos.

Consignam também não lhes cabe discutir a inexistência do Portal para apuração do DIFAL 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.

A respeito à anterioridade nonagesimal referente ao julgamento das ADI 7066, 7078 e 7070, quanto ao valor cobrado que tem como fato gerador o mês de março de 2022 estaria protegido pela aplicação do entendimento firmado pelo SFT no que se refere à anterioridade anual e nonagesimal sobre a cobrança da DIFAL em 2022, tendo em vista que a Lei Complementar nº 190/2022 que regulamenta a exigência do DIFAL somente foi publicada em 01/01/2022, deixa aos julgadores a decisão uma vez que matéria de constitucionalidade não lhe cabe apreciar.

Em relação ao argumento da abusividade e da finalidade confiscatória da multa de ofício aplicada, indica terem aplicado multa de acordo com a legislação à qual estão vinculados.

Entende desnecessária a conversão do processo em diligência 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.

Do quanto foi exposto, confirmam que nenhuma alegação apresentada na peça de defesa deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado. A 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.

Constata que o autuado 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.

Firma inexistir motivos, nem mesmo a mera expectativa, que justificaria 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.

Se posicionam no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado com base no demonstrativo original (fls. 09 a 18) uma vez que a defesa não aponta e comprova qualquer equívoco.

Ante a todo o exposto, pedem que o presente Auto de Infração seja julgado procedente no valor histórico de R\$ 1.656.442,87.

Foi feito o encaminhamento ao CONSEF pelo órgão preparador em 21/01/2025, para instrução e

julgamento (fl. 85), sendo os autos recebidos no CONSEF em 24/01/2025 (fl. 85-v) e encaminhados a este relator em 27/01/2025 (fl. 86), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Registrada a presença da advogada da empresa. Dra. Ana Clhara Figueiredo Carvalho Barreiro, OAB/RJ 261.941, que abriu mão de realizar sustentação oral, visto ter apresentados argumentos defensivos quanto ao Auto de Infração nº 206973.0040/24-9, julgado nesta data, com o mesmo objeto e autuantes, se limitando a acompanhar a Sessão de Julgamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais, em 02/10/2024, pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de acordo com o documento de fls. 07 e 08.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 09 a 18 dos autos.

Já a ciência da autuação se deu também através do Domicílio Tributário Eletrônico, frente a transmissão de mensagem cientificando da lavratura do Auto de Infração, com os anexos que sustentam a acusação, em 26/11/2024, conforme documento de fls. 21 e 22.

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

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

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

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

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

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

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*II - de perícia fiscal, quando:*

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

*b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*c) a verificação for impraticável.*

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

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

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

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

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

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

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

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

O julgador se encontra autorizado a indeferir a prova pericial nos estritos casos previstos nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil, quando, nos termos da lei:

*"I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*

*II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*

*III – a verificação for impraticável".*

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

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

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

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

*"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS NECESSÁRIAS PARA O EXAME DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE*



**DEFESA. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF. NÃO INCIDÊNCIA.**

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

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

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

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

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

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

(...)

2. Consoante pacífica orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior e em conformidade com a regra do art. 464, § 1º, inc. II, do CPC/2015, **o julgador, como destinatário da prova, deve indeferir o pedido de perícia, na hipótese em não for necessária em vista de outras provas. Precedentes”.** (Grifei).

Reputo esclarecedor o seguinte trecho da decisão:

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

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

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

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

(...)

6. No REsp 1.280.559/AP, o argumento utilizado para reconhecer o cerceamento de defesa foi: ‘verifica-se que tal posicionamento diverge da orientação jurisprudencial do STJ de que há cerceamento de defesa quando se indefere a produção probatória e condena-se o requerente pela ausência de provas em contrário,

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

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

Pleito rejeitado, portanto.

Analisando a preliminar de nulidade suscitada, que se refere a arguição de ter sido o Auto de Infração lavrado com base em indícios e suposições, ou seja, sem qualquer motivação, o que violaria o princípio correspondente do processo administrativo fiscal, que segundo Diógenes Gasparini (Direito Administrativo – 10ª. Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005. p. 23), “...a motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu artigo 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida”.

Vem a ser um dos princípios mais importantes do processo administrativo fiscal, estabelecendo que os atos de seus agentes, para terem eficácia, devem esclarecer os motivos, sendo inadmissível que, em quaisquer despachos ou decisões (respostas a consulta, julgamento de processos fiscais, etc.), as autoridades possam ficar alheias à referência ao fundamento de seus pronunciamentos.

No processo administrativo fiscal, se apura que os contribuintes arguem diversas matérias pertinentes à defesa, sejam em âmbito preliminar, ou mérito.

A motivação indicará as razões que justifiquem a edição do ato, especialmente a regra de competência, os fundamentos de fato e de direito, e a finalidade objetivada, embora possa consistir na remissão a pareceres ou manifestações nele proferidas.

Com a motivação do lançamento tributário o contribuinte estará em condições de exercer convenientemente o seu direito de defesa, formulando os quesitos apropriados a obter da Administração Tributária a devida justificação do seu ato.

Registro que a falta de motivação adequada, em consonância com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tende a desaguar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que “Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão nº 9303-005.461, “Sendo a descrição dos fatos e a

*fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”.*

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput* da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55 da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa ao constituir o crédito tributário, determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

Os autuantes, quando do lançamento, constatarem o que consideraram como prática de atos pelo contribuinte, em sentido contrário aos da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente a conduta do sujeito passivo tida como infracional.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte falta de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura das infrações, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do substrato probante trazido pelos autuantes e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estarem as infrações devidamente comprovadas pelo demonstrativo elaborado pelos autuantes.

Esclareço ainda, que mesmo na hipótese de ocorrência de equívocos por parte dos autuantes, se fosse o caso, tal fato não viria a se constituir em vício insanável, sequer traria qualquer incerteza quanto a liquidez do lançamento, que se apresenta bastante claro e nítido, propiciando o pleno e completo exercício do direito de defesa do autuado, e o exercício do contraditório, como ocorrido, oportunizado na instrução do processo, e faz com que o mesmo seja rejeitado, não podendo, inclusive, albergar a argumentação trazida pela empresa.

Em suma: os fatos arrolados no lançamento foram lastreados em operações documentadas realizadas pelo contribuinte, que não se coadunam com o enquadramento legal indicado na



autuação, e tidos como fatos geradores do ICMS pelos autuantes.

Por outro lado, a impugnação apresentada, precisa e rica em detalhes e arguições, comprova, com solar clareza, que as infrações foram compreendidas e entendidas, ante a apresentação de elementos em sentido contrário ao posicionamento dos autuantes, e neste momento apreciadas.

Argumento não acolhido.

Adentrando no mérito, constato que o deslinde da matéria encartada na autuação se prende na verificação de que os produtos elencados na infração 01 não são utilizados como uso e consumo, matéria de fato, portanto, e validade e legalidade da cobrança efetivada na infração 02, pelos aspectos levantados em relação à Lei Complementar nº 190/2022 na forma acima relatada.

Na infração 01, vencida a preliminar aventada na impugnação, temos que a acusação se prende a utilização indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento.

A rigor, tal vedação seria uma negação à não cumulatividade do ICMS, cuja sistemática encontra sua base na Constituição Federal, especificamente em seu artigo 155, § 2º, inciso II, ao estabelece que o imposto “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”. Já o inciso XII, do mesmo dispositivo, remete à lei complementar a disciplina do *regime de compensação do imposto*.

Antes do advento da Lei Complementar nº 87/96, essa sistemática foi regrada pelo Convênio ICMS 66/88, por força do disposto no artigo 34, § 8º do ADCT, sendo que o artigo 31 do referido Convênio dispunha acerca das hipóteses em que *não* haveria direito ao crédito de ICMS:

*“Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:*

*II – a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento”.*

A Lei Complementar nº 87/96, que em cumprimento do dispositivo Constitucional dispôs, entre outras matérias, sobre a não-cumulatividade, estabelecendo no seu artigo 20, *caput* e § 1º, o seguinte:

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*(...)*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.*

Numa leitura mais apressada, poderia se ter a impressão de que todas as operações propiciariam a apropriação do crédito fiscal destacado nas Notas Fiscais, inclusive na aquisição de bens de uso e consumo.

Todavia o artigo 33 da citada Lei Complementar, prevê, na redação dada pela Lei Complementar 171, de 2019:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*(...)*

*I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033”.*

Ou seja: apesar de em tese, haver a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal na aquisição de bens para uso e consumo do estabelecimento, tal possibilidade está suspensa até o marco temporal ali contido.

Os materiais de uso e consumo se caracterizam como aqueles que não se agregam fisicamente, ao

produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, sendo adquiridas com o objetivo de satisfazer necessidades empresariais, e não para serem revendidas ou utilizadas na produção de outros bens ou serviços.

Em sentido contrário, os materiais de utilização direta na produção são caracterizados por serem imprescindíveis na produção do respectivo produto.

Da análise dos produtos elencados no demonstrativo de fls. 09 a 18, se verifica que foram arrolados materiais como cartucho preto para impressora, kits peças para impressoras, giz branco caixa, pincel atômico azul, corda de caminhoneiro  $\frac{1}{4}$ , cartucho de toner preto, conjunto peças para manutenção, mangueira, arame, ou seja, materiais que seguramente não são utilizados na produção ou industrialização de qualquer produto, o que, de logo, demonstra que ao contrário da argumentação defensiva, a autuação não se deu por presunção, até pelo fato de que as hipóteses de presunção legal se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, não estando esta possibilidade ali elencada.

Em relação especificamente ao Vapor D'água Saturado, também chamado de Vapor Seco, que vem a ser aquele obtido se todas as moléculas de água permanecerem no estado gasoso, cabem algumas observações.

Vapor Saturado é o estado em que o vapor e a água coexistem em equilíbrio, na mesma temperatura e pressão, e nesse estado, o vapor não pode ser aquecido ainda mais sem que ocorra uma mudança de fase para vapor superaquecido.

A respeito de tal produto, os autuantes acostaram junto a informação fiscal prestada, documento denominado "Descritivo do Processo Produtivo", o qual esclarece quanto ao modo e a forma de obtenção dos produtos resultantes da sua fabricação.

Ao descrever as etapas de purificação do ar atmosférico, os autuantes assim se reportam quanto ao Vapor D'água, com base em informação da autuada:

*"Os principais contaminantes do ar atmosférico, para o processo de separação do ar são vapor d'água, gás carbônico e hidrocarbonetos. Os dois primeiros possuem temperatura de fusão maior que as temperaturas criogênicas necessárias para a destilação do ar atmosférico, e, portanto, caso estejam presentes nos sistemas criogênicos, solidificariam nas tubulações e equipamentos, provocando perda de troca térmica, resistência ao fluxo de ar para a 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".*

Entretanto, nos autos se percebe que o vapor d'água se apresenta como contaminante ao entrar em contato com o ar atmosférico. Todavia, na sua operação e utilização no processo fabril da autuada tal produto *"...é utilizado no processo de industrialização para transformar o estado do nitrogênio (N<sub>2</sub>) e do Oxigênio (O<sub>2</sub>) de líquido para gás.*

(...)

*Neste contexto, verifica-se que o N<sub>2</sub> e o O<sub>2</sub> 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".*

Este Conselho, ainda que entenda e respeite a posição dos autuantes, adotado em função de várias decisões anteriores, não pode a ela se alinhar, ante o entendimento firmado pela 1ª Seção do STJ, ao apreciar o EREsp 1.775.781/SP, julgado no dia 11/10/2023, que consolidou a jurisprudência até então divergente entre as suas duas Turmas daquele Tribunal, entendendo que produtos intermediários geram, sim, crédito de ICMS.

Em tal decisão, a Ministra Regina Helena Costa, Relatora assim se posicionou:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGÁVEL O ACÓRDÃO QUE NÃO TENHA CONHECIDO DO RECURSO, EMBORA TENHA APRECIADO A CONTROVÉRSIA (ART. 1.043, III, DO CPC/2015). ICMS. LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS (PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS). ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE.*

**CABIMENTO.**

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.*

*II - Conquanto se trate de Recurso Especial não conhecido pela 2ª Turma, a apreciação da controvérsia tributária (premissa jurídica) atrai a disciplina radicada no art. 1.043, III, do CPC/2015, a qual autoriza a interposição de embargos de divergência contra o acórdão de órgão fracionário que 'divergir do julgamento de qualquer outro órgão do mesmo tribunal, sendo um acórdão de mérito e outro que não tenha conhecido do recurso, embora tenha apreciado a controvérsia'.*

*III - 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.*

*IV - Tais materiais não se sujeitam à limitação temporal prevista no art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.*

*V - Embargos de Divergência providos.*

De tal decisão, pela pertinência e importância na resolução da presente lide, destaco os seguintes trechos:

*“O ponto a ser desvendado refere-se ao direito à obtenção de crédito no tocante aos materiais (produtos intermediários), os quais são consumidos ou desgastados gradativamente durante o processo produtivo, não integrando o produto final.*

*(...)*

*A essencialidade do item adquirido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de obtenção de crédito do ICMS na Lei Complementar n. 87/1996.*

*No ponto, cumpre sublinhar o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: ‘Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento’; e (ii) no inciso III do art. 21 ‘O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento’.*

*Com efeito, o critério da essencialidade ou relevância considera a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*Essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a relevância, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção.*

*Aliomar Baleeiro doutrina que insumo é ‘uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final’ (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405/406 – destaques do original).*

*Sendo o insumo mercadoria indispensável à atividade da empresa, inarredável que a soma decorrente dessa aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte.*

*Acerca do conteúdo das normas radicadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Kandir, esclarece Sacha Calmon Navarro Coelho:*

*As normas da referida Lei Complementar não mais distinguem entre matéria-prima, produto intermediário, insumos diretos da produção. Ao contrário, o art. 20 inclui o direito ao crédito relativamente a qualquer operação tributada de que tenha resultado a entrada no estabelecimento, inclusive a de uso e consumo ou ao ativo permanente. [...]*

*[...]*

*O Superior Tribunal de Justiça tem interpretado os dispositivos acima narrados de forma ampla, determinando que o conceito de insumos tenha abrangência não somente quando se integra ao produto final, mas deve-se levar em conta, a partir da vigência da Lei Complementar 87/96, a essencialidade do produto*



*diante do processo produtivo.*

*[...]*

*Agora, o mais importante. Na linha tradicional do Supremo Tribunal Federal, mesmo antes da Constituição de 1988: Produtos intermediários, que se consome ou se inutilizam no processo de fabricação, como cadinhos, lixas, feltros etc., não são integrantes ou acessórios das máquinas em que se empregam, mas devem ser computados no produto final para fins de crédito de ICM, pelo princípio da não cumulatividade deste. **Ainda que não integrem o produto final, concorrem direta e necessariamente para este porque utilizados no processo de fabricação, nele se consumindo*** (STF – RE n. 79.601, Relator Aliomar Baleeiro).

*(Curso de Direito Tributário Brasileiro. 15ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. pp. 489/491 – sublinhei).*

*(...)*

*Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa.*

*Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – desgaste gradual – mostra-se insuficiente para desqualificar a essencialidade do produto intermediário diante do processo produtivo, uma vez que tal material concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.*

*Desse modo, os materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.*

*Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica das contribuintes.*

*(...)*

*Ocorre que a Lei Complementar n. 87/1996, em relação à disciplina legal anterior – Decreto-Lei n. 406/1968 e Convênio ICM n. 66/1988 –, ampliou as hipóteses de creditamento de ICMS, permitindo a compensação concernente à aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, ainda que não ocorra: (i) o consumo imediato e integral do item; (ii) bem como a integração física ao produto, por exemplo o açúcar.*

*Nesse aspecto, relevante consignar, a título de premissa, que a essencialidade do item obtido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de compensação do ICMS, cumprindo sublinhar, uma vez mais, o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: ‘Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento’; e (ii) no inciso III do art. 21 ‘O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento’.*

*Adequado, portanto, o deslinde radicado nos paradigmas, mormente por ter sido prestigiado, naqueles precedentes, o critério da essencialidade dos materiais utilizados na consecução da atividade-fim da indústria, consoante disciplina normativa do ICMS (arts. 20, 21 e 33, todos da Lei Complementar n. 87/1996).*

*Tal diretiva orientou outros julgados deste Superior Tribunal, nos quais a noção de essencialidade para a realização do objeto social da empresa é, igualmente, abraçada (e.g. 1ª S., Tema n. 779, REsp n. 1.221.170/PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22.2.2018; bem como 1ª T., REsp n. 1.366.437/PR e AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.554.169/SP, ambos de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, j. 3.10.2013 e 6.12.2021).*

*Logo, 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 empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim. Assim, os aludidos materiais não se sujeitam à limitação temporal do art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.*

*Posto isso, DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA, para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa; e (ii) determinar o retorno dos autos ao tribunal de origem,*

*da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes”.*

A Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, assim entende a respeito do tema, em resposta a provocação deste Conselho em caso similar, quando da emissão do PARECER Nº 006.10298.2024.0087465-21:

*“...Reside o questionamento formulado pela 6ª JJF em derredor da análise, sob o prisma do princípio da não-cumulatividade, da possibilidade da utilização de crédito fiscal pelo autuado de bens utilizados no processo produtivo da autuada, sob o abrigo do novo entendimento firmado nos embargos de divergência em agravo de recurso especial 1.775.781-SP.*

*Pois bem, passemos ao exame da diligência.*

*(...)*

*Importante frisar, depois duma breve leitura da ementa acima, que, de forma clara, a nova orientação jurisprudencial do STJ sobre a questão não trouxe o requisito da essencialidade como única condição para fruição do crédito de produtos intermediários. A conjunção aditiva “e” no texto não deixa qualquer dúvida que o requisito da essencialidade deve sempre atrelado ao processo produtivo, com o desgaste imediato ou gradativo do mesmo.*

*Logo, não há como se entender somente a essencialidade do produto intermediário como elemento definidor da fruição do crédito, tem-se, conforme descrito na ementa, que sempre existir uma participação do mesmo no processo produtivo do estabelecimento, preservando-se, desta forma, a lógica do crédito físico para concreção da não-cumulatividade.*

*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 na realização do 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 linha marginais, desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo.*

*Nunca é demais ressaltar que toda mecânica do crédito fiscal, um dos elementos da equação matemática da não-cumulatividade, deve ter como premissa básica e lógica para sua concreção, a existência de mais de um ciclo na cadeia de circulação econômica até o consumo final, seja por continência na outra mercadoria pelo processo fabril, seja por consumo, gradativo ou integral, no processo produtivo.*

*Ou seja, o novo entendimento trouxe como norte a relativização da ideia do consumo, avançando para possibilidade do 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 originais).*

Tal Parecer foi convalidado pela Procuradora responsável pelo NCA.

Pela descrição da utilização do produto no processo da autuada reproduzida linhas acima, se consegue vislumbrar tal função em relação ao produto “Vapor D’Água”, na condição de produto intermediário, motivo para a exclusão do mesmo no lançamento, e consequente procedência parcial da infração 01, em R\$ 34.446,20 na forma do seguinte demonstrativo:

MÊS	2020	2021	2022
Janeiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 29.437,98	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 42,43
Abril	R\$ 0,00	R\$ 776,42	R\$ 0,00
Maiο	R\$ 142,66	R\$ 84,04	R\$ 25,36
Junho	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Julho	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Outubro	R\$ 2.442,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 0,00	R\$ 1.462,50	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 0,00	R\$ 32,24	R\$ 0,00
<b>Total Por Exercício</b>	<b>32.023,21</b>	<b>2.355,20</b>	<b>67,79</b>

<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 1</b>	<b>34.446,20</b>
----------------------------	------------------

Quanto a infração 02, que como visto, trata da cobrança do DIFAL analiso as considerações traçadas pela defesa quanto ao marco inicial da vigência da Lei Complementar nº 190/2022, datada de 04/01/2022, a qual promoveu alteração na Lei Complementar nº 87/96, especialmente no tocante a exigência do Diferencial de Alíquota, sendo essencial registrar que o STF firmou a seguinte tese para o Tema 1.093: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”, cujo efeitos foram modulados para o exercício de 2022.

Ou seja: o STF entendeu por modular os efeitos para afastar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS apenas no exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, o que significa dizer que a decisão acerca da inconstitucionalidade da cobrança passa a produzir efeitos a partir de 01/01/22.

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

Com a publicação da Lei Complementar 190/2022 ocorrida em 04/01/2022 houve questionamento dos contribuintes quanto o início da sua vigência, em razão de normas constitucionais que estabelecem que leis que instituem ou aumentam alíquotas de tributos não detêm vigência imediata, como aliás, arguido na defesa.

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

A discussão encetada se estendeu sendo que em 29/11/2023, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 7066, 7078 e 7070, que tratavam da possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) em operações com consumidores finais não contribuintes do ICMS pelos Estados, a partir do exercício financeiro de 2022, nos termos da Lei Complementar 190/2022, todas sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes foram julgadas, através do Plenário Virtual.

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

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

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

Esclareça-se que em fevereiro de 2021, o STF decidiu que esse mecanismo de compensação teria



de ser disciplinado por meio de Lei Complementar, sendo que em dezembro de 2021, foi aprovada a Lei Complementar nº 190, todavia a sanção presidencial ocorreu apenas em 04 de janeiro de 2022, como já reportado, fato que motivou a discussão sobre o início de sua vigência.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos trecho da decisão:

“5. É o relatório. Passo à manifestação.

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

7. A tese do recurso é de que, até a publicação da Lei Complementar 190/2022, não existia lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para fins de uso e consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto. Segundo os recorrentes, a exigência de edição de lei complementar teria sido confirmada pelo STF no Tema 1.093/RG, cuja tese assentou que ‘a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais’.

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

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

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

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

*inciso III do art. 102 da Constituição da República, quando o Tribunal a quo não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição Federal. IV – A admissão do recurso extraordinário pela alínea d do inciso III do art. 102 da Constituição Federal pressupõe a ocorrência de conflito de competência legislativa entre os entes da Federação. Dessa forma, é incabível o recurso extraordinário, fundado no aludido dispositivo, cuja pretensão seja provocar o reexame da interpretação de norma infraconstitucional conferida pelo Juízo de origem. V – Agravo ao qual se nega provimento. (grifos acrescentados) (RE 1.430.536 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cristiano Zanin, j. em 13.05.2024).*

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

*(...)*

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

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

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

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

Neste caso, segundo ele, como visto em trecho do voto condutor, seria preciso analisar se a exigibilidade do diferencial de alíquota está suficientemente fundamentada na Lei Complementar 87/96 o que, representa análise de legislação infraconstitucional.

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

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

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

Em relação a decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, relativa ao Processo 8106204-11.2023.8.05.0001, julgado em sede de Apelação Cível, trazido como paradigma pela defesa, não



pode ser aproveitada, vez que, como visto abaixo na Ementa em seu item 1, se aplica a **“consumidores finais não contribuintes”**, o que não vem a ser o caso da empresa autuada, contribuinte do ICMS regularmente inscrito no estado da Bahia, como visto anteriormente:

- “1. A cobrança do DIFAL (Diferencial de Alíquota do ICMS) nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes somente pode ser exigida após a edição da Lei Complementar n.º 190/2022, respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal.*
- 2. A lei estadual que instituiu a cobrança no Estado da Bahia foi editada antes da vigência da LC n.º 190/2022, contrariando o entendimento consolidado pelo STF no Tema 1093 e na ADI 5469.*
- 3. A ausência de um portal nacional integrado para apuração e recolhimento unificado do DIFAL é um obstáculo à exigência da cobrança, conforme previsto pela LC n.º 190/2022.*
- 4. Apelação provida para conceder a segurança e suspender a cobrança do DIFAL até que seja implementada legislação válida e cumpridas as exigências da LC n.º 190/2022”. (Grifei).*

Assim, não pode ser a mesma considerada pelo julgador, a exemplo das demais trazidas na impugnação, por não terem vinculação com a matéria ora discutida (**Diferencial de Alíquota para consumidor final contribuinte do imposto**).

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

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

Ademais, a impugnação apresentada não tendo trazido argumentos contrários aos cálculos realizados ou aos documentos fiscais elencados no demonstrativo elaborado pelos autuantes, limitou-se à discussão jurídica já analisada e posicionada pelo julgador.

Desta maneira, não posso acolher na totalidade as arguições defensivas postas trazidas aos autos pela defesa, nesta infração 02, e à vista não somente da legislação, como, de igual modo, pela correteza do lançamento, que se encontra embasado não somente na Lei Complementar nº 87/96, como de igual modo, na Lei Estadual nº 7.014/96 e Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, os quais estabelecem as normas para a cobrança do Diferencial de Alíquotas em aquisições interestaduais julgar a infração totalmente subsistente.

Esclareço que ainda que as duas infrações estejam apontadas em um único demonstrativo, as exclusões realizadas na infração 01 não alteraram os valores da infração 02, tendo em vista que as aquisições do produto excluído na primeira, foram feitas junto a estabelecimento localizado no estado da Bahia.

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como abusiva e confiscatória, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais.

Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério.

Dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

*“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

*“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:*

*‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou*

*contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.*

*7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.*

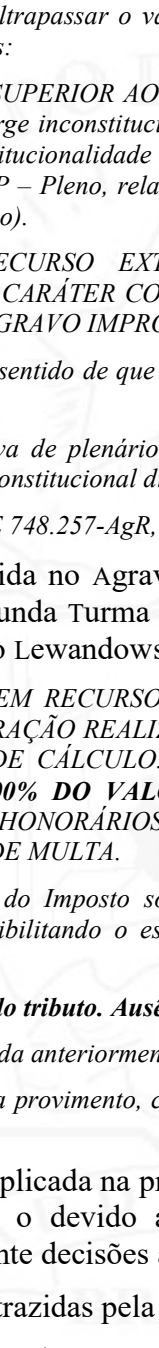
*8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:*

*‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).*

*‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.*

*I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.*

*II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.*

*III Agravo regimental improvido’.* (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)”.  


Ainda pertinente citar a decisão contida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.123.367/PB, julgado pela Segunda Turma do STF em sessão virtual entre 18 e 24/10/2019, tendo como Relator o ministro Ricardo Lewandowski, cuja ementa reza:

*“Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DA PARAÍBA. OPERAÇÃO REALIZADA COM ÁLCOOL ANIDRO. BENEFÍCIO FISCAL. SUBSÍDIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL. **MULTA FISCAL FIXADA EM 100% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.***

*I – A redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS corresponde à isenção parcial, possibilitando o estorno do crédito proporcional ou parcial relativo às operações anteriores.*

*II – Multa fixada em 100% do valor do tributo. Ausência de caráter confiscatório. Precedentes.*

*III – Majorada a verba honorária fixada anteriormente, nos termos do art. 85, § 11, do CPC.*

*IV – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC’’. (Destaquei).*

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, conforme assentado na jurisprudência recente do STF, consoante decisões acima enumeradas.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do *quantum* do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por



infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo.

Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

*“Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido.*

*A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.*

*(...)*

*Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:*

*AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.*

*A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).*

*DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.*

*1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.*

*2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.*

*3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.*

*4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).*

*(...)*

*AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA. ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.*

*1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.*

*2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)”.*

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, sendo estas (em montante igual ou menor do valor do imposto) consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes daquelas trazidas na impugnação.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado daquele diploma legal, através da Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e

16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Quanto à solicitação da defesa para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado, como, aliás, o foram.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática.

Com tal implementação, as outras formas de contato direto entre a Administração Tributária e os contribuintes perdeu totalmente sentido.

Pelas expostas razões apontadas no curso deste voto, tenho a autuação como PARCIALMENTE PROCEDENTE, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 34.446,20

Infração 02 R\$ 7.485,26

## 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 **206973.0042/24-1** lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 41.931,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, “f” e VII, “a” 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 artigo 169, I, “a” do RPAF/99, na redação do Decreto nº 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

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

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR