

A. I. Nº - 207104.0039/24-2
AUTUADO - COMERCIAL MOSTAERT LIMITADA
AUTUANTE - LUIZ GONZAGA ALVES SOUZA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2025

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0103-02/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE. PARTILHAMENTO EC 87/15. Operações tributáveis comprovadas nos autos. Partilha do imposto entre as UFs de origem e destino a partir de abril 2022. Entendimento firmado pelo STF nas ADIS 7070, 7066 e 7078. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 10/12/2024, refere-se crédito tributário pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 003.002.016 - Recolheu a menor o ICMS partilhado, devido ao Estado da Bahia em razão da EC 87/15, quando da realização de operações de venda a consumidor final *não* contribuinte do imposto, localizado em outras Unidades da Federação. **Valor apurado:** R\$ 67.349,76. **Período:** maio 2022. **Enquadramento legal:** Art. 49-C da Lei 7014/96 c/c ar. 99 do ADCT da CF/88, acrescido pela EC nº 87/2015, e Convênio ICMS 93/15. **Multa de 60%** - Art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96;

Consta da descrição: Apurado conforme o Demonstrativo “DIFAL DO ICMS DEVIDO – DIFERENÇA A RECOLHER”, que segue anexo, onde se verifica que o total do imposto devido no mês de maio de 2022 perfaz R\$ 247.471,80, enquanto houve pagamento de R\$ 180.122,04.

Na Impugnação de fls. 22-39, após reproduzir a infração e relatar os fatos, o sujeito passivo contesta o AI:

DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO – DO EQUÍVOCO DO LANÇAMENTO FISCAL E DO ENQUADRAMENTO DAS OPERAÇÕES AUTUADAS PARA A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO PELO CONV. ICMS 87/02

Diz que a fiscalização sinalizou que o ICMS DIFAL relativo às NFS 111318, 111514 e 111515 não foi recolhido e que as NFs 111514 e 111515, contemplando mercadorias isentas nos termos do Conv. ICMS 87/2002, cuja Cláusula primeira, § 1º, I e II, reproduz, correspondem a mais de 60% do valor autuado.

Reproduzindo o art. 264, XXXIV do RICMS-BA, art. 111, II, do CTN e ementa de decisão judicial a respeito, diz que a Bahia ratificou o citado convênio isentando operações com medicamentos destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, Federal, Estadual e Municipal e suas fundações públicas, e que as operações atendiam aos requisitos para uso do benefício fiscal.

DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA EM RAZÃO DA LEGISLAÇÃO ESTADUAL TER SIDO EDITADO SEM RESPALDO DA LEI COMPLEMENTAR

Menciona que o lançamento não subsiste, na medida em que, após a LC 190/2022, não se editou Lei da Bahia instituindo o ICMS DIFAL, pois no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093/RG) e da ADI 5.469, o STF entendeu que “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela EC 87/2015, pressupõe edição da LC veiculando normas gerais”, mas a LC 190/2022 conferindo validade para a cobrança do ICMS apenas foi publicada em 05/01/2022.

Diz que contrariando a posição do STF, a Bahia editou a Lei 14.451/2021, estabelecendo a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, publicada antes da LC 190/2022 e, portanto, juridicamente inábil a impor ou majorar obrigação tributária diante da previsão do art. 146 da CF.

Seguindo, após reproduzir trecho do voto do relator no julgamento do RE 439.796/PR, diz que a autuação deve ser julgada improcedente, na medida em que a Lei 14.451/2021 foi editada quando inexistia LC. Portanto, sem observar a ordem constitucional estabelecida pelo STF e, por consequência, sem fundamento de validade.

DA INEXIGIBILIDADE DO DIFAL ANTE A INEXISTÊNCIA DE FERRAMENTA CENTRALIZADORA PARA A APURAÇÃO DO DIFAL

Diz que o DIFAL do período maio 2022 não pode ser exigido em face do não atendimento do requisito imposto pela LC 190/2022, pois ela previu a necessidade de um Portal contendo as “informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais” (art. 24-A), bem como a necessidade de “ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação” (art. 24-A, § 2º).

Fala que embora o CONFAZ tenha deliberado pela criação do “Portal do DIFAL” por meio do Conv. ICMS 235/2021 (antes da edição da LC 190/2022), o referido Portal não conta com a ferramenta de apuração centralizada do DIFAL previsto na LC, sendo que, conforme ementa reproduzida, em recente decisão (Processo 8106204-11.2023.8.05.0001), o TJ-BA entendeu pela impossibilidade da cobrança do ICMS DIFAL em virtude: (I) da Lei estadual baiana ter sido editada antes da LC 190/2022; e (II) ausência do portal nacional integrado para apuração e recolhimento unificado do DIFAL, de modo que o AI deve ser julgado improcedente.

DA ABUSIVIDADE E DA FINALIDADE CONFISCATÓRIA DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

Diz que caso o lançamento seja julgado procedente, a multa deve ser cancelada em vista do seu caráter abusivo e confiscatório, conforme exposto em excerto de doutrina e decisões judiciais, cujas ementas, reproduz.

Concluindo, requer: a) provimento da Impugnação e reconhecimento da insubsistência do AI em face da isenção das mercadorias autuadas, bem como da impossibilidade de cobrança de DIFAL ante à ausência de Lei estadual válida; b) subsidiariamente, ao menos o cancelamento da multa imposta, diante do seu caráter abusivo e confiscatório; c) que as intimações sejam encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, indicado no início da Impugnação, bem como publicadas em nome dos advogados habilitados no AI.

A autoridade fiscal autuante presta Informação Fiscal às fls. 67-71. Diz que o Impugnante alega improcedência da autuação, pois relacionada a venda do medicamento Vyndagel pelas NF-es 111.318, 111.514 e 111.515, sob o argumento de isenção prevista no art. 264, XXXIV, do RICMS-BA e Conv. ICMS 87/02, além de que a Bahia não poderia exigir ICMS DIFAL para operações do exercício 2022, pois a legislação implementada pelos estados após o advento da EC 190/21, somente produziriam efeitos a partir de 2023, mas, o Impugnante se equivoca, pois, à época dos fatos, o citado medicamento não gozava da alegada desoneração do ICMS, enquanto que a legislação baiana aplicável possui suporte na Constituição Federal e está consoante com a orientação das instâncias superiores do Judiciário sobre o assunto, como passa a pontuar:

a) O Vyndagel e o Convênio ICMS 87/02

Afirma que o RICMS-BA contempla a hipótese de isenção do ICMS na venda dos medicamentos relacionados no Anexo Único do Convênio ICMS 87/02 quando adquiridos por órgão da Administração Pública (art. 264, XXXIV), desde que sejam desonerados dos tributos federais e o valor correspondente ao ICMS seja abatido do preço pago pelo órgão adquirente.

Diz que o Vindagel, feito com o princípio ativo Tafamidis meglumina, atualmente goza de isenção, mas somente foi incluído no Anexo Único (Item 268), com o advento do Convênio ICMS 31/22, o qual passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023, conforme inciso II, da sua Cláusula terceira (cópia anexa).

Ademais, diz, as vendas referidas na Defesa possuem o ICMS incorporado no preço pago pelo órgão adquirente, inclusive com o destaque da parcela correspondente ao DIFAL devido à Bahia, como se vê nas NF-es autuadas. Assim, também não se atendeu condição prevista para desoneração tributária. Portanto, não se aplica a desoneração alegada pelo Impugnante.

DIFAL do ICMS – Base legal

Diz saber que a partir de 2022, os valores correspondentes ao DIFAL do ICMS incidente sobre a venda direta para não contribuintes ou consumidores finais, devido aos estados destinatários, conforme previsão da EC 87/15, é cobrado com base na disciplina introduzida pela LC 190/21, Convênio ICMS 236/21, e na Bahia, com base na Lei 7.014/96, com as adequações feitas pela Lei 14.415/21.

O Impugnante alega que tais normas infraconstitucionais somente produzem efeitos a partir do exercício seguinte ao da publicação da LC 190/21 (04/01/2022), mas tal questão foi superada pelas ADIs 7070, 7066 e 7078, quando o STF concluiu que a LC 190/21 não dependeria da anterioridade anual para produzir efeitos, visto que ela não versou sobre a instituição ou aumento de tributo, limitando-se, somente, a definir a distribuição do ICMS incidente sobre remessas interestaduais para não contribuinte do imposto, conforme teor da Ementa que reproduz.

Portanto, a Bahia, ao editar a Lei 14.415, fez os necessários ajustes no texto a Lei 7.014/96 com suporte nas previsões do Convênio ICMS 236/21 e se estruturou legalmente para cobrar o ICMS DIFAL logo após a vigência da LC 190/21, ou seja, desde abril 2022, e assim tem decidido o TJ-BA, a exemplo dos processos Mandado de Segurança Civil n. 8013325.19.2022.8.05.0001 e Processo AGRAVO DE INSTRUMENTO n. 8030451.85.2022.8.05.0000, conforme trechos reproduzidos.

Conclui pedindo que o AI seja julgado procedente.

Presente na sessão de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Andrey Martins Araruna, OAB/RJ 263.950, dizendo ser breve na manifestação oral, limitou-se a pontuar: a) a existência do benefício fiscal antes do período da autuação; b) o aspecto da impossibilidade da cobrança do ICMS DIFAL, como expressamente detalhado na Impugnação, especialmente no que diz respeito à necessidade da Bahia editar nova Lei posterior à LC 190/21.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 67.349,76.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois, o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 16 e 19, bem como do que se percebe nos autos, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a

infração está claramente descrita, corretamente tipificada, tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03, 04), está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Sem preliminar, a defesa consiste em alegar improcedência do Auto de Infração: a) porque as mercadorias objeto da autuação, especialmente o medicamento VYNDAGEL, relacionado nas NF-es 111318, 111514 e 111515, são isentas de ICMS quando destinadas a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal, conforme Conv. ICMS 87/2002 e art. 264, XXXIV, do RICMS-BA; b) impossibilidade de cobrança do ICMS DIFAL no exercício 2022, pois a LC 190/21, publicada em 04/01/2022, bem como as demais leis infraconstitucionais somente produziriam efeito a partir de 2023; c) subsidiariamente, cancelamento da multa imposta, por ser abusiva e confiscatória.

Passo ao mérito do caso.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§ § 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso de ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre do confronto dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

A exação tem suporte no demonstrativo de fls. 07-09 no qual detalhadamente se identifica as operações objeto da autuação, sendo que do valor do ICMS devido no período autuado (R\$ 247.471,80), deduziu-se o imposto recolhido, conforme DAE's identificados/relacionados às fls. 10-14, (R\$ 180.122,06), apurando-se a diferença exigida de R\$ 67.349,76.

a) Porque as mercadorias objeto da autuação, especialmente o medicamento VYNDAGEL, relacionado nas NF-es 111318, 111514 e 111515, são isentas de ICMS quando destinadas a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal, conforme Conv. ICMS 87/2002 e art. 264, XXXIV, do RICMS-BA

Ao que interessa ao caso, para decidir neste ponto contraditório, cabe expor, com meus pertinentes destaques, a normativa a respeito e os argumentos de defesa e acusação:

Convênio ICMS 87/2002

Cláusula primeira Ficam isentas do ICMS as operações realizadas com os fármacos e medicamentos **relacionados no Anexo Único** deste convênio destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta, Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas.

§ 1º A isenção prevista nesta cláusula fica condicionada a que:

I - os fármacos e medicamentos estejam beneficiados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados;

II - a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações previstas nesta cláusula esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS;

...

§ 6º O valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais.

Anexo único do Convênio 87/2002

Acrescidos os itens 268 a 269 ao Anexo Único pelo Conv. ICMS 31/22, **efeitos a partir de 01.01.23.**

268	Tafamidis meglumina	2924.29.99	Tafamidis meglumina - 20mg - cápsula	3004.90.49
-----	---------------------	------------	--------------------------------------	------------

RICMS-BA

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

...

XXXIV - as operações realizadas com os fármacos e medicamentos, relacionados no Anexo único do Conv. ICMS 87/02, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e às suas fundações públicas, observadas as seguintes condições:

a) os fármacos e medicamentos estejam beneficiados com isenção ou alíquota zero dos Impostos de Importação ou sobre Produtos Industrializados;

b) a parcela relativa à receita bruta decorrente das operações previstas no referido inciso esteja desonerada das contribuições do PIS/PASEP e COFINS;

c) nos processos de licitação, o valor correspondente à isenção do ICMS deverá ser deduzido do preço dos respectivos produtos, devendo o contribuinte demonstrar a dedução, expressamente, nas propostas do processo licitatório e nos documentos fiscais;

Impugnante

Para esse caso, tomando como exemplo a NF-e 111514 contendo o medicamento Vindagel (tafamidis meglumina), que corresponde ao maior valor cobrado pela fiscalização para demonstrar que as operações autuadas são isentas, o Impugnante alega o cumprimento de “todos requisitos” para a fruição do benefício fiscal: 1) medicamento destinado a órgãos da administração pública; 2) consta indicado no Anexo Único do Convênio ICMS 87/02 (posição 268); 3) não é tributado pelo IPI, II, PIS/PASEP e COFINS.

Autoridade fiscal autuante

Por sua vez, a autoridade fiscal autuante informa a respeito: a) que o Vindagel (tafamidis meglumina) foi incluído no Anexo Único – item 268 -, com o advento do Convênio ICMS 31/22 para produzir efeitos a partir de janeiro 2023; b) as vendas referidas pelo Impugnante descumpriram o requisito indicado na letra “c” do inciso XXXIV do art. 264 do RICMS-BA, ou seja, sem isenção, pois com o ICMS incorporado ao preço pago pelo órgão público adquirente

Pelo exposto, compulsando os elementos de prova autuados e os argumentos de defesa e acusação, é de se concluir razão assistir à autoridade fiscal autuante, pois: a) as operações ocorreram em maio 2022 e a isenção alegada pelo Impugnante somente se efetivou a partir de 1º de janeiro de 2023, via Convênio ICMS 31/2022; b) a contrariar a alegação do Impugnante e documentalmente provar razão à autoridade fiscal autuante, estão os DANFES das NF-es 111318,

111514 e 111515 (fls. 73, 74 e 75), emitidas pelo contribuinte autuado com tributação de ICMS, inclusive com indicação da repartição da receita às UF's de origem e destino e cujo ônus tributário foi bancado pelo órgão público adquirente.

b) Impossibilidade de cobrança do ICMS DIFAL no exercício 2022, pois a LC 190/21, publicada em 04/01/2022, bem como as demais leis infraconstitucionais somente produziram efeito a partir de 2023.

Sem objetivamente contestar os dados/valores da exação, detalhados no demonstrativo suporte da acusação fiscal, tem-se que, neste ponto, o contraditório reside em pura questão de direito que, também compulsando os autos, ponderando os argumentos de defesa e acusação em face da legislação a respeito, é de se concluir pela impertinência das alegações defensivas, pelas seguintes razões:

A uma, porque, como já exposto, a autuação decorre de objetiva apuração de diferença no recolhimento de ICMS partilhado devido à Bahia em função da EC 87/15, em operações promovidas pelo contribuinte autuado no período/competência maio 2022 e a contrariar a alegação defensiva da impossibilidade da cobrança em razão da legislação estadual ter sido editada sem respaldo da Lei Complementar, estão os muitos recolhimentos do tributo efetuados tempestiva e espontaneamente pelo sujeito passivo com os DAE's relacionados/identificados nos extratos de fls. 10-14 dos autos, uma vez que, tratando-se das operações relacionadas/identificadas no demonstrativo suporte de fls. 07-09, originalmente sujeitas a lançamento por homologação, é o próprio contribuinte que pratica todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial.

A duas, porque esta questão foi superada pelas ADIs 7070, 7066 e 7078, quando o STF concluiu que a LC 190/21 não dependeria da anterioridade anual para produzir efeitos, visto que ela não versou sobre a instituição ou aumento de tributo, limitando-se, somente, a definir a distribuição do ICMS incidente sobre remessas interestaduais para não contribuinte do imposto. Eis as conclusões do entendimento do STF:

1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.
2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF art. 150, III, "b" e "c").
3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias.
4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte.

Portanto, a Bahia, ao editar a Lei 14.415, fez os necessários ajustes no texto da Lei 7.014/96 com suporte nas previsões do Convênio ICMS 236/21 e se estruturou legalmente para cobrar o ICMS DIFAL logo após a vigência da LC 190/21. Ou seja, desde abril 2022, e assim tem decidido o TJ-BA,

a exemplo dos processos Mandado de Segurança Civil n. 8013325.19.2022.8.05.0001 e Processo AGRAVO DE INSTRUMENTO n. 8030451.85.2022.8.05.0000.

c) subsidiariamente, cancelamento da multa imposta, por ser abusiva e confiscatória.

Por ser a prevista na legislação e a análise não competir a órgão julgador administrativo, com fundamento no art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, deixo de apreciar a alegada inconstitucionalidade da multa aplicada e, por falta de previsão legal para tanto, tenho por prejudicado o pedido de cancelamento/redução da multa aplicada.

As intimações acerca deste Auto de Infração devem seguir a forma regulamentada, mas nada impede que cópia seja também encaminhada ao representante legal do sujeito passivo, especialmente se habilitado no DT-e da SEFAZ

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207104.0039/24-2**, lavrado contra **COMERCIAL MOSTAERT LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 67.349,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2025

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO – JULGADORA