

A. I. N° - 147321.0001/23-9  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
AUTUANTE - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.03.2024

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0034-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO. Infração não contestada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO/CONSUMO. Matérias fática e de direito suscitadas revelaram-se insuficientes para elidir o lançamento. Excluído apenas o imposto relativo à NF 7861, de fev/21. Infração elidida em parte. Pedido de diligência negado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2023 (ciência em 05/07/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 61.554,10, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 001.002.020 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade. ICMS: R\$ 48.240,89. Multa: 60%.

Consta que “*a empresa foi intimada a esclarecer os lançamentos em duplicidade, tendo retornado informando que não foi feito o estorno nos registros fiscais e sim nos seus sistemas*”.

Infração 02 - 006.002.001 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. ICMS: R\$ 13.313,21. Multa: 60%.

Consta que “*a empresa foi intimada a esclarecer as diferenças encontradas no cálculo do difal, tendo retornado com as observações pertinentes, conforme planilha anexa*”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 36/49, mediante a qual contesta o presente lançamento, alegando que o Auto de Infração lavrado deverá ser anulado, com consequente determinação de arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual ou à fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

No mérito, transcreve o texto do art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/1996, para esclarecer que, em virtude da mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, de 22.09.2015, que alterou o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro”, à sabença, àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe a sua própria base de cálculo. Em face disso, informa que verificou que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA – já apresentados via Cartas TRIBUTARIO/TPG/IAF/FISC-ICMS 22/2023 e TRIBUTARIO/TPG/IAF/FISC-ICMS 198/2023, o que torna esta infração improcedente.

Além disso, informa que a Gerência Especializada da Autuada constatou que a Fiscalização fazendária igualmente também desconsiderou o fato de que há notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCM's registrados nos dados

adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/1991, de 26.09.1991 (atualmente prorrogado até 30.04.2024, conf. Conv. ICMS 178/2021), o que também foi ignorado pelo fisco.

Transcreve a Cláusula Primeira do Convênio citado para concluir, em seguida, que os NCM's que constam das Notas Fiscais autuadas estão relacionados no Anexo I (notadamente com relação a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais), fazendo jus a redução da base de cálculo regulada no referido Convênio ICMS 52/1991, o que requer seja observado por essa D. Corte.

Deste modo, com efeito, com base nesta objetiva mas precisa consolidação normativa, em inafastável subsunção à matéria e dados fáticos que constam das Notas Fiscais correlacionadas (ante o princípio da verdade material em procedimentos fiscais na seara tributária), alega que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, eis que comprovado com efetividade o direito da PETROBRAS, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

Ainda em relação à Infração 02, argumenta que, por se estar diante de cobrança de ICMS-DIFAL, mister registrar que embora a CRFB/88 tenha estabelecido, no art. 155, § 2º, VII, a competência do Estado de destino para a instituição do DIFAL no caso de operações com contribuintes, a sua definição como hipótese de incidência e demais requisitos necessários à exação apenas ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, que alterou diversos dispositivos da LC 87/96, com a finalidade de regulamentar a cobrança do ICMS-Difal. Desse modo, antes da produção de efeitos da LC 190/2022 (que, em virtude da anterioridade anual, conforme será detalhado abaixo, deve ocorrer apenas em 2023), entende que não há qualquer lei complementar federal regulamentando o ICMS-Difal e, por conseguinte, não há fundamento para a sua cobrança.

Argumenta que, no caso, a ausência de lei complementar regulamentadora impede a exação antes de 2023, em virtude do disposto no art. 146, III, a, da CRFB/88. Nesse sentido, já desde 2015, informa que o Supremo Tribunal Federal (STF) possui jurisprudência aplicável a consumidores finais contribuintes do ICMS, reconhecendo que “*a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar*”, sendo que “*a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquota*” (Ag. Reg. no RE 580.903/PR, relatoria do Ministro Roberto Barroso).

Cita outros dois precedentes do STF, julgados em conjunto, mais recentemente, sendo um em controle de constitucionalidade e o outro através da sistemática da repercussão geral (Tema 1093), mediante o qual restou assentado “*a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora*” (ADI 5469/DF e RE 1.287.019, tendo como redator do Acórdão o Ministro Dias Toffoli – julgado em 24/02/2021).

Assim, conclui que a SEFAZ estadual exige de forma indevida o recolhimento do DIFAL do ICMS. Afirma que essa exigência se mostra indevida pois não existia lei complementar federal geral, até a edição da LC 190/22, que disciplinasse a hipótese de incidência do DIFAL do ICMS, requisito imprescindível para tal exação, conforme já decidido pelo STF (Ag. Reg. no RE 580.903/PR; ADI 5469/DF e RE 1.287.019 - Repercussão Geral – Tema 1093).

Argumenta que, através do art. 155, § 2º, inciso VII, a Constituição da República apenas previu a competência do Estado de destino para instituir a cobrança do DIFAL do ICMS, em caso de operações interestaduais, quando o adquirente estiver na qualidade de consumidor final. Sabe-se que a CRFB/88 não tem o poder de instituir tributos, mas apenas de estabelecer a competência que cada ente da Federação possui para, através da legislação pertinente, efetivamente instituir e exigir os tributos que a Carta Magna definiu como de sua competência. Ocorre que, no caso dos impostos discriminados na CRFB/88 (situação do ICMS), há exigência de lei complementar federal

que estabeleça normas gerais com a definição dos seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Por outro lado, prossegue, especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da Carta Magna, dispõem ser necessária a edição de lei complementar federal disposta sobre a definição dos contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local da ocorrência das operações, fixação da base de cálculo, entre outros pontos. Nesse sentido, é a Lei Complementar Federal nº 87/96 (conhecida como Lei Kandir) que prevê as normas gerais sobre o ICMS. No entanto, na mencionada legislação, não existia, até a edição da LC 190/22, qualquer previsão do DIFAL como fato gerador (hipótese de incidência) do ICMS, nem tratando sobre seus aspectos principais.

Argumenta que, ao se analisar a redação da LC 87/96, antes das alterações promovidas pela LC 190/22, constata-se que o artigo 2º não estabelecia as hipóteses de entradas de bens de uso e consumo como hipótese de incidência do imposto no caso de contribuintes localizados em outros Estados, ressaltando que o artigo 12 da LC 87/96 também não elencava o DIFAL como fato gerador. O que se verificava era apenas a previsão do inciso XIII, que considera fato gerador “*a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente*”, não havendo previsão semelhante no que se refere à entrada de bens. Ensina que a única referência ao DIFAL era encontrada no artigo 6º, § 1º da LC nº 87/96, que permitia que a lei estadual atribuisse aos contribuintes do ICMS a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, inclusive no que se refere ao DIFAL (substituição tributária). Todavia, tal previsão não se mostrava suficiente para que se considerasse que a LC nº 87/96 estabelecesse as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS prevista na Constituição da República, uma vez que não delimitava todas as hipóteses de incidência do DIFAL e nem previa as bases de cálculo e contribuintes.

Sobre esse ponto, no julgamento pelo STF do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – tema 1093), transcreve trecho do voto do Ministro, Dias Toffoli, que reconheceu a ausência de qualquer disposição regulamentando o DIFAL na antiga versão da LC 87/96. Informa, ainda, que, corroborando seu entendimento, o Ministro citou o parecer elaborado pelo Sacha Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados (cujo trecho transcreve), reconhecendo a impossibilidade de se extrair da CRFB/88 ou da LC 87/96 os aspectos gerais do DIFAL do ICMS.

Raciocina que, ainda que se considerasse a possibilidade da CRFB/88 instituir diretamente o DIFAL do ICMS (o que não se mostra possível, pois a Constituição apenas define competências), mesmo assim a Carta Magna não prevê em seu texto todos os aspectos relacionados a sua exação, como, por exemplo: ausência da definição do aspecto temporal (momento da incidência do DIFAL); ausência de definição do sujeito passivo (se remetente ou destinatário); ausência de definição sobre a base de cálculo; entre outros pontos. Por outro lado, a ausência de previsão do DIFAL do ICMS na anterior redação da LC 87/96 é claramente demonstrada pela edição da LC 190/2022, que, justamente, promoveu alterações na Lei Kandir com a finalidade de regulamentar o DIFAL do ICMS, em todos os seus aspectos (hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo, etc.).

Desse modo, entende que restou demonstrado que a jurisprudência do STF, a doutrina especializada na matéria, bem como o legislador nacional, todos entendem que nem a CRFB/88 e nem a redação anterior da LC 87/96 estabeleceram as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS (exigidas pelo art. 146, III, a, da Carta Magna), o que, evidentemente, impossibilita a exação por parte dos Estados Federados antes da produção de efeitos da LC 190/2022.

Destaca, ainda, a impossibilidade de os Estados cobrarem o DIFAL de ICMS, antes da produção de efeitos da lei complementar federal disposta sobre o tema (LC 190/22). Nesse ponto, alega que o art. 24, § 3º, da CRFB/88, não autoriza que os Estados Federados cobrem o diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, apenas com a edição de leis locais, ou seja, sem o advento da lei complementar federal geral que trate sobre o assunto, que conforme já indicado, apenas ocorreu com a LC 190/2022, que só produzirá seus efeitos a partir de 2023.

Transcreve o texto do art. 24, § 3º, da CF/88 para concluir que, conforme disposto no § 3º, os Estados só podem exercer a competência legislativa plena para atender às suas peculiaridades, isto é, para disciplinar questões específicas de sua área de atuação, o que não é o caso da regulamentação do DIFAL do ICMS, a cobrança do DIFAL em operações interestaduais, por sua própria natureza, envolve o relacionamento entre as unidades federadas, podendo, inclusive, resultar em conflito federativo entre os entes. Portanto, afirma que, antes da LC 190/2022, ou seja, antes da lei complementar federal que tratou do tema, os Estados Federados não estavam autorizados a estabelecer a incidência do DIFAL do ICMS apenas com a edição de leis locais, dado que não se está diante de “peculiaridades” do ente federado. Trata-se, em verdade, de matéria tributária geral, que envolve a relação entre os referidos membros, exigindo a regulamentação de modo uniforme para todo o território nacional, que apenas ocorreu com a LC 190/2022. Nesse sentido, transcreve voto do Ministro Dias Tófolli, quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema nº 1093 de Repercussão Geral), em apoio aos seus argumentos.

Sendo assim, por mais esse motivo, entende que restou demonstrada a indevida exigência do DIFAL de ICMS pela parte Ré, apenas com a edição de lei estadual, tendo em vista que, sobre essa matéria, não possui o Estado Federado a autorização para legislar de forma plena. Além disso, a lei complementar federal que regulamentou o ICMS-DIFAL (LC 190/2022) apenas produzirá seus efeitos a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual – art. 150, III, b, da CRFB/88 (conforme será esclarecido em tópico específico dessa petição).

Alega, também, impossibilidade de exigência do DIFAL de ICMS antes da produção de efeitos da LC 190/22, face à necessidade de observância do princípio da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88). Nesse ponto, enfatiza que a LC 190/2022 previu uma nova relação jurídica-tributária, referente ao ICMS-DIFAL (conforme reconhecido pelo STF) e, desse modo, embora tenha sido publicada no dia 05/01/2022, só produz seus efeitos no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual, previsto no art. 150, III, b, da CF/88. Informa que, nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093), o STF entendeu que a norma incluída pela EC 87/15 (ICMS-DIFAL para não contribuintes) previu uma nova relação jurídica entre os Fiscos Estaduais e os sujeitos passivos, que não poderia ser exercida sem a edição de lei complementar, diante da previsão constante no art. 146, III, a, da CRFB/88.

Argumenta que, do mesmo modo que no “ICMS-DIFAL para consumidores finais não contribuintes”, pode-se dizer que, no caso “ICMS-DIFAL para consumidores finais contribuintes” houve o estabelecimento de uma nova relação jurídica-tributária, antes não prevista na LC 87/96, tendo em vista que tal exação foi expressamente regulamentada através da LC 190/2022. Conforme esclarecido no tópico anterior, entre outras alterações, a LC 190/2022 trouxe disposições expressas sobre a definição: dos contribuintes (art. 4º, § 2º, I, da LC 87/96); do local e momento do fato gerador (art. 11, V, “a” e art. 12, XV, ambos da LC 87/96); e da base de cálculo (art. 13, IX, da LC 87/96); todos referente à situação do ICMS-DIFAL para o caso de consumidores finais contribuintes do imposto.

Além disso, destaca que essas novas normas são essenciais para o devido cálculo e recolhimento do ICMS-DIFAL, mesmo na situação de consumidores finais contribuintes do imposto. Antes da LC 190/2022, os contribuintes tinham que se valer das normas editadas pelo CONFAZ e pelos estados federados, para poder perfectibilizar totalmente o fenômeno da incidência tributária. Ocorre que o STF sacramentou a discussão, afirmando que não basta a existência de leis estaduais e de Convênios do CONFAZ para possibilitar a exigência do ICMS-DIFAL, sendo imprescindível a existência de lei complementar federal geral regulamentando o tema, o que só veio a ocorrer com a edição da LC 190/2022.

Portanto, conclui que, em se tratando de uma nova relação jurídica (prevista expressamente pela LC 190/22), mostra-se imperativa a aplicação das disposições constitucionais sobre as limitações do poder de tributar, estando entre elas, o denominado macro princípio da não surpresa, realçando que o macro princípio da não surpresa deriva do princípio da segurança jurídica que,

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

Destaca que, no caso da LC 190/2022, o próprio legislador previu expressamente a aplicação da anterioridade nonagesimal (art. 3º da LC 190/2022), o que já demonstra a intenção de se observar o macro princípio da não surpresa. Além disso, em se tratando de ICMS, não há aplicação da anterioridade nonagesimal sem a observância da anterioridade anual, conforme previsto no art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88, cujo texto reproduz para concluir que a própria Constituição Federal estabelece que a vedação à cobrança antes de noventa dias da publicação da lei, deve, em conjunto, observar também a anterioridade anual.

Desse modo, conclui que a atual sistemática da anterioridade tributária prevista na Constituição Federal consiste na combinação da anterioridade anual com a anterioridade nonagesimal. Isto é: para que a nova exação seja possível deve-se aguardar o ano seguinte ao da publicação da lei (art. 150, III, b) e, adicionalmente, deve-se aguardar um intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e sua vigência (art. 150, III, c), enfatizando que, por ser o princípio da anterioridade (anual e nonagesimal) uma limitação constitucional ao poder de tributar, então consubstancia direito individual do contribuinte, sendo, portanto, um direito/garantia fundamental, ou seja, cláusula pétreas que não pode ser alterada pelo legislador, conforme previsto no art. 60, § 4º, IV, da CF/88 e já reconhecido como tal pelo STF.

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

Considerando a grande diversidade de tipos de operações, requer a realização de diligência nas notas fiscais, dentro de sua complexa dinâmica, a fim de as identificar corretamente o que influencia diretamente a incidência tributária.

Em nome da boa-fé, a Autuada faz a juntada do comprovante de pagamento parcial, no valor de R\$ 61.492,97, quitado em 15.08.2023, relativo à infração nº 01.

Por tudo o quanto exposto, requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se ao Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (idem, art. 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente a infração anotada, já que a Petrobras não cometeu infração, tendo recolhido o tributo na forma da legislação tributária.

Nesses termos, pede deferimento.

Às folhas 248/250, o autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Relativamente à Infração 02 (a única, objeto de impugnação), informa que a empresa, no decorrer do processo de fiscalização, foi devidamente informada sobre todos os procedimentos relativos à fiscalização, tendo sido encaminhada Intimação Fiscal de nº 10/23, solicitando que lhe fosse encaminhada planilha de cálculo do DIFAL referente ao período de janeiro a dezembro de 2021.

Definidos os valores finais objeto dessa autuação, infirma que retornou ao contribuinte para conhecimento. Tendo tomado conhecimento, informa que o preposto da empresa lhe regressou, validando os valores como sendo devidos, inclusive a totalidade do valor de R\$ 13.313,21 referente à infração 02 - cálculo do DIFAL. Transcreve e-mail, com troca de mensagens entre o

autuante e o Gerente Geral de Tributos e Participações Governamentais da Petrobrás, Sr. Sandro Antunes.

No mérito, no que se refere à alegação de desconsideração das normativas do Convênio ICMS 52/91, alega que esta afirmação não procede, pois, a fiscalização considerou as reduções de acordo com o que determina o Convênio. Ademais, salienta que os valores apurados neste Auto de Infração foram previamente informados à empresa para conhecimento, tendo a mesma confirmado como devidos conforme já mencionado acima.

Relata que, não obstante a empresa ter sido informada e considerado como devidos os valores apurados nesse PAF, na apreciação desse processo, a autoridade fiscal declara reconhecer a impropriedade da cobrança referente ao documento fiscal de nº 7861 no valor de R\$ 1.743,40, mês de referência fevereiro/21, pois verificou que a NCM informada no documento está contida no anexo I do Convênio ICMS 52/91 e o cálculo do DIFAL sujeito às regras ali previstas de redução de base de cálculo.

Quanto às outras diferenças apuradas, afirma não prosperarem os argumentos da autuada de que foi indevida a autuação, pois foram observadas as normativas de cálculo que tratam sobre a cobrança do DIFAL. Afirma que a empresa, inclusive, não contextualiza as diferenças apuradas neste Auto de Infração que estejam em desacordo com a legislação do DIFAL.

Sobre a alegada inexistência de lei complementar federal “geral” até a edição da LC 190/22, que disciplinasse a hipótese de incidência do DIFAL e de que, na LC nº 87/96, até a edição da LC 190/22, não existia qualquer previsão de DIFAL como fato gerador do ICMS, informa que a fiscalização apurou todos os valores devidos lançados no presente Auto de Infração utilizando-se da forma de cálculo prevista no art. 17 da Lei 7.014/96 (cujo texto reproduz), que foi alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, com efeitos a partir de 01/01/16.

Dessa forma, explica que foi calculada a base de cálculo, do ICMS diferencial de alíquota, separando-se o valor da mercadoria do ICMS incluído na base de cálculo na operação interestadual, e em seguida recalculando-se a base de cálculo considerando-se a alíquota interna do ICMS. Tudo conforme determina o dispositivo legal acima descrito e que pode ser verificado através da análise da planilha constante no CD de dados anexado ao PAF. Portanto, a fiscalização procedeu estritamente conforme determina a legislação fiscal em vigor que regulamenta o cálculo do ICMS DIFAL a ser recolhido pelos contribuintes do Estado da Bahia. Como não poderia deixar de ser, por exação da sua atividade vinculada.

Diante dos fatos apresentados, conclui que ficou evidenciado que os cálculos referentes ao DIFAL, cujas diferenças motivaram esta autuação, foram realizados de acordo com o que preceitua a legislação que trata sobre esta matéria. Ressalta, ainda, que a conduta adotada por este preposto do fisco foi de total transparência na sua relação com o autuado, mantendo-o sempre informado sobre os dados objeto da fiscalização.

Por tudo quanto aqui exposto, com exceção da cobrança indevida referente ao documento fiscal de nº 7861 no valor de R\$ 1.743,40, mês de referência fevereiro/21, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário, sendo que o valor agora a ser cobrado será de R\$ 11.569,80, conforme demonstrativos anexo. Visando salvaguardar os interesses públicos, espera dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento pela PROCEDÊNCIA do presente auto.

Às folhas 257/259, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Registra, uma vez mais, que a linha defensiva da ora autuada se baseia, precipuamente, no fato de que esta adimpliu suas obrigações legais que constam da legislação atinente, em especial no que se refere à Constituição Federal de 1988 e à Lei Complementar nº 87/1996, e ao próprio RICMS/BA. Especificadamente, com relação a esta nova informação fiscal, observa que as diferenças de cálculo do ICMS-DIFAL entre a SEFAZ/BA e a Petrobras, identificadas nas planilhas eletrônicas, em sua maior parte, estão relacionadas as aquisições de materiais classificados nos

NCMs pertencentes ao Convênio ICMS 52/1991. E ainda, em referência ao cálculo do ICMS DIFAL das notas fiscais relacionadas ao Convênio ICMS 52/1991, a fiscalização da SEFAZ/BA reconheceu haver utilizado carga tributária superior, realizando o devido recálculo, segundo a sua compreensão.

Com essa premissa, a Petrobras declara que mantém o seu posicionamento, ratificando a linha argumentativa antes traçada, no sentido de que as alíquotas interestaduais estão parametrizadas com as normas legais efetivamente aplicáveis no caso concreto, para promoção do cálculo do ICMS DIFAL, de forma que ratifica a compreensão deste contribuinte no sentido de as alegações da fiscalização remanescem equivocadas, especialmente quanto ao cálculo das notas fiscais relacionadas ao Convênio ICMS 52/1991, em que a fiscalização fazendária não reconheceu a falha no seu cálculo.

Portanto, renova a defesa apresentada, e posteriores manifestações da Petrobras, em todos os seus aspectos, inclusive quanto à necessária observância da anterioridade anual em referência à Lei Complementar nº 190/2002, por se estar diante de cobrança de ICMS-DIFAL, e a impossibilidade de os Estados cobrarem o DIFAL de ICMS antes da produção de efeitos da lei complementar federal referenciada.

Conclui a sua manifestação, alegando que não há justa causa para que seja esta Companhia posta nesta situação, já que não cometeu qualquer ilícito, tendo agido segundo a legislação posta, considerada em sua sistematicidade, não gerando qualquer prejuízo para o Estado da Bahia.

Por todos estes elementos e aqueles já demonstrados com a defesa e outras manifestações interpostas, defende que há de ser afastada a exação ora pretendida pelo Fisco baiano, com todos os seus consectários, sendo decidida por este D. Junta pela improcedência do Auto sob commento, determinando-se seu consequente arquivamento, segundo as razões ora asseverada, ante a ausência de tipicidade da conduta, e ainda por falta de supedâneo quer fático quer jurídico para a Autuação.

Pede deferimento.

À folha 263, o autuante presta uma nova informação fiscal, oportunidade em que declara não possuir nenhuma informação a ser adicionada aos autos.

Esse é o relatório.

## VOTO

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Dec. 7.629/99.

A única infração impugnada (Infração 02) foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento*”. Consta que “*a empresa foi intimada a esclarecer as diferenças encontradas no cálculo do difal, tendo retornado com as observações pertinentes, conforme planilha anexa*”.

O Sujeito Passivo se opõe à exigência fiscal, especificamente ao objeto da Infração 02. Aduz argumentos que tangenciam tanto a matéria fática, como a matéria de direito.

Na matéria fática, aduz que a fiscalização desconsiderou que há notas fiscais que descrevem mercadorias que gozam do benefício fiscal de redução da base de cálculo, previsto no Convênio 52/91.

Como matéria de direito, alega a impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL antes da produção de efeitos da LC 190/22, em conformidade com o que decidiu o STF na ADI 5469. Alega, também no aspecto jurídico, a inobservância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, ainda no que se refere aos efeitos da lei citada.

No que se refere à natureza das mercadorias descritas nas notas fiscais de entrada, objeto do presente lançamento, noto que o contribuinte não especificou quais os itens que se enquadrariam como “máquinas e equipamentos”, conforme alega, tendo se limitado a afirmar, de forma genérica, que “a fiscalização desconsiderou que há notas fiscais que possuem benefícios fiscais ...”.

O exame do demonstrativo de débito revela que, diferentemente do que afirma a autuada, não se trata de máquinas e equipamentos, mas de itens de uso e consumo, em coerência com a forma como foram codificadas tais aquisições, cujo CFOP enquadrado pelo Sujeito Passivo foi o 2.556 (Compra de material para uso ou consumo).

De fato, os itens autuados foram descritos como “sensor”, “válvula”, “abraçadeira”, “conexão”, “anel”, “elemento de pressão”, etc. Para alguns deles, cabe a redução da base de cálculo, para outros, não. Noto, todavia, que o demonstrativo de débito contempla a aplicação da alíquota de 8,8% para o cálculo do DIFAL, conforme arquivo “planilha DIFAL NF RESUMO”, gravado em mídia (CD), à folha 22 do processo.

Assim, excluída a NF 7861, no mês de fevereiro/21, pelo autuante, faltou ao Sujeito Passivo especificar os seus argumentos em relação aos demais itens, em relação aos quais já houve a aplicação da alíquota reduzida de 8,8%, conforme prevê a Cláusula Primeira, Inciso II do Convênio 52/91, para alguns dos itens.

Quanto à matéria de direito, é importante destacar que a cobrança do tributo em testilha se encontra disciplinada no art. 4º, inciso XV c/c art. 17, inciso XI, § 6º da Lei 7.014/96, abaixo reproduzidos.

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

...

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto;”*

...

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

...

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.*

...

*§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.*

*Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação originária, efeitos até 21/12/17:*

*“§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.”*

...

Assim, a inserção do imposto na própria base de cálculo é princípio geral do microssistema do ICMS, conforme art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, abaixo reproduzido

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

...

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

...

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

...

*XII - cabe à lei complementar:*

...

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre* (grifo acrescido), também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço;

..."

Sendo princípio geral, não há exceção a essa metodologia de apuração do ICMS, diferentemente do que defende o Sujeito Passivo, o qual pretende ver a alíquota plena incidir apenas sobre a diferença de imposto, devida ao destino.

Ora, a expressa previsão do diferencial de alíquotas foi a técnica encontrada pelo legislador para uniformizar a tributação entre a Unidade Federada de origem e a do destino, de forma a evitar indevidas vantagens nas aquisições fora do estado, em detrimento dos fornecedores locais. Por isso, buscou-se complementar o imposto devido, atingindo a operação de aquisição na plenitude da sua dimensão valorativa. Não há, por isso, qualquer desconformidade da lei estadual com o sistema normativo constitucional brasileiro.

Esse é o entendimento da PGE/PROFIS, que teve oportunidade de examinar a questão, quando do exame do PAF 298620.0007/18-7, conforme referência feita pelo voto vencedor no Acórdão 0140-11-21-VD, em trecho que reproduzo abaixo.

*“Da análise das razões recursais, comungo do entendimento exarado através do Parecer Jurídico da PGE/PROFIS no PAF nº 2986200007/18-7 de que não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, uma vez que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é parte componente do valor da operação e, consequentemente, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base imponível provém do art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, premissa básica do ICMS, logo, como bem consignado no aludido Parecer, por uma imposição legal, obrigatoriamente, compõe a base de cálculo do ICMS, normal ou DIFAL, o valor do próprio tributo.”*

A 1<sup>a</sup> CJF já consolidou este entendimento, no julgamento do PAF 298929.0009/18-9, conforme ementa abaixo.

*“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0074-11/21-VD. EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado apurou o ICMS devido a título de diferença de alíquotas, sem considerar que a base de cálculo deve ser constituída com o imposto por dentro. Infração 01 subsistente. ... Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.”*

Nesse mesmo sentido, foi a decisão da 1<sup>a</sup> CJF, no julgamento do PAF 206833.0004/19-0, conforme ementa abaixo.

*“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0140-11/21-VD. EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU ATIVO IMOBILIZADO. METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. Não existe qualquer ilegalidade na norma estadual, conforme alteração promovida no § 6º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, visto que perfeitamente encartada nos limites do art. 13 da LC 87/96, no qual prevê que o valor do imposto é componente do valor da operação e, em consequência, da base de cálculo do ICMS, cuja previsão para inclusão do imposto em sua própria base imponível provém do art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, premissa básica do ICMS. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.”*

Quanto à alegação de impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL antes da produção de efeitos da LC 190/22, não merece acolhida, pois, embora o STF tenha julgado procedentes a ADI 5469 e o RE 1.287.019 (que discute, este último) a possibilidade de exigência de DIFAL para contribuintes), reunidos para julgamento em conjunto, reconhecendo a necessidade de aprovação de lei complementar para viabilizar a cobrança do DIFAL, nas aquisições interestaduais, o mesmo colegiado modulou os efeitos de sua decisão, para o exercício financeiro de 2022, conforme dispositivo da decisão, abaixo reproduzido.

**Decisão:** *O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022) (grifos acrescidos), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderia à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).*

Assim, antes de 2022, não há que se falar de aplicação do acórdão do STF, na ADI 5469 e no RE 1.287.019, exceto quando se tratar de ações judiciais já em curso, à data da decisão da Corte. No âmbito administrativo, portanto, não há que se reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL sem lei complementar.

Por fim, quanto à alegação de inobservância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, é importante ressaltar que os fatos geradores se reportam ao exercício de 2021, quando sequer havia sido aprovada a LC 190/22, já que não havia, ainda, expirado o prazo fixado pelo STF para a sua aprovação pelo parlamento. Assim, nenhum sentido faz tratar de tal matéria, antes da edição da lei citada, aprovada em dezembro/22 e cuja publicação somente se deu em janeiro/23, momento em que se passou a discutir o termo *a quo* a partir do qual deveria produzir efeitos, em respeito às limitações do poder de tributar, dispostas no art. 150, inciso II, alíneas “b” e “c” da CF/88. Antes disso, todavia, não cabe tal discussão, mas apenas aquela relativa aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferida pelo STF, na ADI 5469 e no RE 1.287.019, o que já foi abordado linhas atrás.

Assim, julgo procedente em parte a Infração 02, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
jan/21	R\$ 3.501,28
fev/21	R\$ 1.481,36
abr/21	R\$ 6.108,43
jun/21	R\$ 478,74
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 11.569,81</b>

Do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 48.240,89
2	R\$ 11.569,81
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 59.810,70</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147321.0001/23-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo para efetuar o pagamento do imposto montante de **R\$ 59.810,70**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR