

PROCESSO	- A. I. Nº 147321.0001/23-9
RECORRENTE	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0034-05/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0149-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. 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 Nota Fiscal nº 7861, de fev/21. Infração elidida em parte. Pedido de diligência negado. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0034-05/24-VD, que julgou Procedente em Parte o presente 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 de duas imputações, sendo objeto tão somente a seguinte infração:

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. Às folhas 248/250, o autuante presta **informação fiscal**. Às folhas 257/259, o Sujeito Passivo apresenta **manifestação**. À folha 263, o autuante presta uma nova informação fiscal, oportunidade em que declara não possuir nenhuma informação a ser adicionada aos autos.

A JJF concluiu pela decisão amparada na seguinte fundamentação:

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

"1ª 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 1ª CJF, no julgamento do PAF 206833.0004/19-0, conforme ementa abaixo.

"1ª 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 aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF)."

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
TOTAL	R\$ 11.569,81

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
TOTAL	R\$ 59.810,70

O advogado apresenta apelo recursal às fls. 287/96 (frente e verso), tecendo o seguinte

I. DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA FISCAL ORA COMBATIDA

Solicita a revisão da decisão proferida no acórdão anterior, com fundamento nas prerrogativas legais deste Conselho Superior. Busca-se a correção do entendimento adotado, diante de afrontas às normas federais vigentes, reafirmando a autoridade da instância revisora e a observância da norma estadual que legitima o recurso.

II. DOS FATOS

Destaca a ausência de rigor técnico e de atenção por parte dos julgadores ao analisar a defesa da PETROBRAS, especialmente quanto à documentação que comprova o cumprimento das obrigações legais. Argumenta-se que houve falha na apreciação dos fundamentos jurídicos e probatórios, resultando em julgamento parcial na 1ª Instância. Diante disso, o recurso é apresentado com base em entendimento divergente sobre os fatos e fundamentos legais aplicáveis, especialmente no tocante à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 87/1996, que regulam o ICMS.

III - DO AUTO DE INFRAÇÃO

Sustenta que o Auto de Infração deve ser anulado e arquivado, pois não há materialidade para a cobrança do tributo, já que a situação não se enquadra na hipótese de incidência prevista. Alega também ausência de base jurídica, inexistência de infração à norma tributária estadual, ausência de prejuízo ao erário ou à fiscalização, e inexistência de fraude à legislação.

IV - DA PRELIMINAR:

4.1 - DA NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA POR AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA - AFRONTA AO ART. 5º, LIV e LV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Requer a nulidade do Acórdão recorrido, por este ter indeferido, sem justificativa válida, o pedido de realização de perícia técnico-contábil requerido ainda na 1ª Instância Administrativa. A ausência dessa prova, essencial diante da complexidade do setor da indústria do petróleo, compromete o contraditório e a ampla defesa, princípios constitucionais garantidos no art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88.

Alega-se que a decisão desconsiderou a relevância da perícia para verificar a veracidade dos fatos e a correção das operações constantes no Auto de Infração, sobretudo quanto à destinação dos

bens e à correta aplicação do critério da “inerência”. Ressalta-se que a não realização da perícia impediu o esclarecimento de pontos fundamentais, tornando o Auto de Infração lacônico, subjetivo e desprovido de liquidez.

A defesa cita jurisprudência do STJ que reforça a importância da produção de provas técnicas em processos tributários e argumenta que o processo administrativo tributário deve seguir o princípio da verdade material, sendo dever do Fisco comprovar as alegações que fundamentam o lançamento.

Concluiu que:

- A declaração de nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento de defesa;
- O retorno dos autos à 1ª Instância Administrativa para a realização da perícia requerida;
- O reconhecimento da inexistência de infração, diante da ausência de provas válidas e da falta de fundamentação no Auto de Infração.

Por fim, invoca-se a Súmula nº 473 do STF, destacando que atos administrativos ilegais podem (e devem) ser anulados pela própria Administração.

V - DO MÉRITO

5.1 - MUDANÇA NA METODOLOGIA DE CÁLCULO DO ICMS/DIFAL

Contesta auto de infração lavrado pela SEFAZ/BA, argumentando que a metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL adotada pela fiscalização está equivocada. Após a Lei nº 13.373/2015, o Estado da Bahia passou a utilizar o cálculo “por dentro”, em que o próprio imposto integra sua base de cálculo, o que, segundo a PETROBRAS, não foi corretamente observado pela fiscalização.

Destaca que diversas notas fiscais autuadas envolvem produtos com NCMs contemplados no Anexo I do Convênio ICMS 52/1991, que garante redução da base de cálculo do ICMS para máquinas, aparelhos e equipamentos industriais. Essa redução, ignorada pelo fisco, implicaria em menor carga tributária.

Sustenta que a autuação é indevida e requer que suas alegações sejam consideradas, com o consequente julgamento de improcedência do auto de infração, por estarem em conformidade com a legislação aplicável e com os documentos fiscais apresentados.

5.2 - DA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE ANUAL – REF. LC 190/2002

5.2.1 - MATRIZ CONSTITUCIONAL DO DIFAL DE ICMS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR GERAL FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA APENAS COM LEI ESTADUAL E/OU CONVÊNIO. ART. 146, I E III, “A”, C/C ART. 155, § 2º, VII e XII, AMBOS DA CRFB/88.

Assinala que a cobrança do ICMS-DIFAL antes da vigência da Lei Complementar nº 190/2022 é inconstitucional, pois carecia de regulamentação por lei complementar, conforme exigido pela Constituição Federal (art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII). Embora a Constituição atribua competência aos Estados para instituírem o DIFAL, essa cobrança somente poderia ocorrer após a edição de norma federal que definisse os aspectos essenciais do tributo, como fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo.

Aponta que a LC nº 87/96 (Lei Kandir), em sua redação original, não regulamentava o DIFAL para operações interestaduais com consumidor final contribuinte, sendo insuficiente para respaldar a cobrança. A jurisprudência do STF é clara nesse sentido, tendo declarado a exigência inconstitucional na ausência de lei complementar específica (RE 1.287.019 – Tema 1093 e ADI 5469).

Assim, reporta que até a LC nº 190/2022 passasse a produzir efeitos (respeitada a anterioridade anual, ou seja, apenas a partir de 2023), não havia base legal válida para os Estados exigirem o DIFAL, tornando indevidas as cobranças feitas anteriormente, como no caso enfrentado pela Petrobras.

5.2.2 – IMPOSSIBILIDADE DE OS ESTADOS COBRAREM O DIFAL DE ICMS ANTES DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL DISPONDO SOBRE O TEMA (LC 190/22).

INAPLICABILIDADE DO ART. 24, § 3º DA CRFB/88

Discorre que o art. 24, § 3º da Constituição Federal não autoriza os Estados a instituírem o ICMS-DIFAL apenas com base em leis estaduais, sem a existência de uma lei complementar federal que regulamente a matéria. Isso porque o DIFAL, por envolver relações entre diferentes entes federados, trata de tema tributário geral e não de peculiaridades locais.

Salienta que a regulamentação adequada só ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, que uniformizou a cobrança do DIFAL em todo o território nacional. Antes disso, não havia respaldo constitucional para os Estados legislarem isoladamente sobre o assunto.

Aponta que o STF já reconheceu essa impossibilidade, especialmente no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093), no qual o Ministro Dias Toffoli afirmou que os Estados não podiam exigir o DIFAL com base apenas em sua competência plena, pois isso extrapola as peculiaridades locais e afeta o pacto federativo.

Portanto, sustenta que a exigência feita por lei estadual, sem base em lei complementar federal válida, é indevida. Além disso, por força do princípio da anterioridade anual (art. 150, III, "b" da CF), a LC 190/2022 só pode produzir efeitos a partir de 2023.

5.2.3 - IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO DIFAL DE ICMS ANTES DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LC 190/22. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL (ART. 150, III, "B" E "C" DA CRFB/88)

Esclarece que a LC 190/2022 criou uma nova relação jurídico-tributária ao regulamentar o ICMS-DIFAL, conforme reconhecido pelo STF nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Tema 1093). Por se tratar de nova exação, sua cobrança deve respeitar o princípio da anterioridade tributária, especialmente a anterioridade anual (art. 150, III, "b" da Constituição), ou seja, só pode produzir efeitos a partir de 2023, já que foi publicada em 05/01/2022.

Disse que antes da LC 190/2022, os contribuintes se baseavam em normas estaduais e convênios do CONFAZ, mas o STF firmou o entendimento de que apenas uma lei complementar federal pode instituir validamente o DIFAL. A LC 190/2022 detalhou aspectos essenciais da cobrança, como definição de contribuinte, local do fato gerador e base de cálculo.

Reporta que a aplicação da LC 190/2022 deve respeitar o macro princípio da não surpresa, que deriva da segurança jurídica e engloba os princípios da irretroatividade, anterioridade anual e nonentena. Inclusive, a própria lei prevê expressamente a observância da anterioridade nonagesimal (art. 3º da LC 190/2022), que deve ser aplicada em conjunto com a anterioridade anual.

Consigna que, como a Constituição veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro de sua criação e antes de 90 dias da publicação da lei, e como essas garantias são direitos fundamentais (cláusulas pétreas), a cobrança do ICMS-DIFAL com base na LC 190/2022 só pode ocorrer a partir de 2023. Assim, qualquer autuação anterior a esse período é indevida.

Finaliza requerendo que:

- seja conhecido o Recurso, à vista da manifestação atual e pretérita da PETROBRAS;
- seja reconhecida a preliminar suscitada;
- ultrapassada esta prefacial, no mérito, que seja o Auto de Infração em tela julgado improcedente.

Registrada a presença do advogado Dr. Bruno Barros Cavalcanti na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental da fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado, tempestivamente, visando modificar a decisão recorrida que julgou Procedente em Parte, sendo lavrado duas imputações, no entanto, fora objeto

da peça recursal tão somente a seguinte:

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”.

O contribuinte não contestou a primeira exação devido ao pagamento integral do débito tributário.

Vejo que na decisão primeira instância modificou a infração 2, o colegiado da JJF reduziu a exação de R\$ 13.313,21 para R\$ 11.569,81, sendo excluído do lançamento a Nota Fiscal nº 7861 sob o argumento do autuado de que a fiscalização desconsiderou notas fiscais tendo mercadorias que gozam do benefício fiscal de redução da base de cálculo, previsto no Convênio ICMS 52/91, constatado pelo relator que no exame da documentação de que 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 foi o 2.556 (Compra de material para uso ou consumo). Foi confirmado de que cabe redução da base de cálculo em algumas mercadorias com aplicação da alíquota de 8,8% para o cálculo do DIFAL. Assim, foi excluída a referida nota fiscal referente ao mês de fevereiro de 2021, conforme prevê a Cláusula Primeira, Inciso II do Convênio ICMS 52/91.

Nas razões recursais requereu que:

a) Suscita nulidade da decisão de piso por ausência de determinação de realização de perícia - afronta ao art. 5º, LIV e LV da CF/1988.

Assinalo, em **primeiro**, que não encontrei nenhuma evidência de dúvida para a realização de diligência ou perícia, **segundo**, não nulidade devido à não realização de perícia, pois como, no primeiro grau, eu vejo que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção, conforme os termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99. Também encontro todos os documentos acostados aos autos para os pressupostos de validade do processo legal. Não vislumbro a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo ora recorrente, sendo bem apreciado, na primeira instância, no qual teve êxito parcialmente em suas alegações, consequentemente, em seu Recurso Voluntário ora apreciado, detalha muito bem sua tese, tendo entendimento por completo. Portanto, rejeito toda a nulidade suscitada.

b) Alega mudança de metodologia no cálculo do ICMS/DIFAL adotada pela fiscalização, afirmando que após a Lei nº 13.373/2015, o Estado da Bahia passou a utilizar o cálculo “por dentro”, em que o próprio imposto integra sua base de cálculo, no qual não foi corretamente observado pela fiscalização. Destacou diversas notas fiscais que envolvem produtos com NCMs contemplados no Anexo I do Convênio ICMS 52/1991, que garante redução da base de cálculo do ICMS para máquinas, aparelhos e equipamentos industriais.

Na consulta do demonstrativo que reproduzo aqui:

Ano	Mês	UF	Código	Descrição	NCM	VlBruta	VlDespesa	Alq	VlAlq	IP	Corre	Alfr	Alfr	Alq	VlBaseAlq	VlReduzido	BaseQHd	Corr.	DifAlq	Diferenca	ITENS																
																					Imp	Imp	VlNF	BC ICMS	Avg	ICMS	IP	BC DIFAL	IP DIFAL	DIFAL	Diferenca						
2021	1	PI	6102	2556	II 140087 TWINKLE HAYDN (PATENTED) /VALVULATVIMLE	3449304	22.007,39	23.014,47	4	925,58	100,08	4	4	10	4	23.014,47	32.558	22.210,9	21.090,11	18	3.350,64	3.104,08	045,56	Cresce	RJ	22.017,39	23.014,46	1.01,08	21.090,10	18	3.350,64	3.104,08	045,56				
2021	1	PI	6102	2556	II 140087 CYLINDER HEAD/PACKING /VEDAÇÃO DO CILINDRO	3449303	17.816,08	17.02,26	4	204,08	338,20	4	4	10	4	7.02,26	28,03	6.816,17	8.314,04	18	582,74	255,04	255,04	Cresce	RJ	17.816,08	17.02,26	4	214,09	338,20	6.314,04	582,74	255,04				
2021	1	PI	6102	2556	I 140087 TWINKLE HAYDN (PATENTED) /VALVULATVIMLE	3449304	22.007,39	23.014,46	4	925,58	100,08	4	4	10	4	23.014,46	32.558	22.210,9	21.090,10	18	3.350,64	3.104,07	045,57	Cresce	RJ	22.017,39	23.014,47	1.01,08	21.090,10	18	3.350,64	3.104,07	045,57				
2021	1	PI	6102	2556	3 140087 RING ANEL R	3449302	53.44,50	56,17,01	4	224,47	247,23	4	4	10	4	5,617,01	22,44,7	5,382,85	6,836,83	18	389,0	752,70	20,53	20,53	Cresce	RJ	53,44,50	56,17,01	4	224,47	247,23	5,382,85	389,0	752,70	20,53		
2021	1	PI	6102	2556	8 1000000 003 CONEXÃO ESPIRÓFICA	3405399	14,52,81	10,25,26	4	61,0	126,15	4	4	10	4	6,25,26	14,643,13	17,057,40	18	2.604,22	2.047,67	550,05	Cresce	RJ	14,52,81	10,25,26	4	61,0	126,15	17,057,40	2.604,22	2.047,67	550,05				
2021	1	PI	6102	2556	3 1000000 491,01,01,06 ELEMENTO DE PRESSÃO	3405399	16,73,07	17,03,24	4	705,49	818,07	4	4	10	4	17,03,24	16,73,07	16,831,75	16,914,48	18	310,24	3.265,97	645,2	645,2	Cresce	RJ	16,73,07	17,03,24	4	705,49	818,07	16,914,48	310,24	3.265,97	645,2		
2021	1	PI	6102	2556	2 1000000 434,01,01,04 ANEL DE VEDAÇÃO	3405399	347,128	338,64	4	152,74	347,12	4	4	10	4	3,08,41	192,74	16,665,67	4,470,03	18	651,82	523,23	136,63	136,63	Cresce	RJ	347,128	338,64	4	152,74	347,12	16,665,67	4,470,03	18	651,82	523,23	136,63
Total													Imp		16.339,34		12.858,05		3.301,28																		
2021	2	PI	6102	2556	4 1000000 401,01,01 SENSOR DE VELOCIDADE	3421909	15.203,16	40,49,51	4	1519,82	528,03	4	4	10	4	40,49,51	1519,82	38.801,03	47,410,52	18	6.910,0	541,65	148,01	148,01	Cresce	RJ	15.203,16	40,49,51	4	1519,82	528,03	47,410,52	18	6.910,0	541,65	148,01	
2021	2	PI	6102	2556	2 1000000 125,01,01 VALVULA ESPIRÓFICA PARA MOTOR	3405399	14,05,09	14,19,04	4	590,48	102,95	4	4	10	4	14,19,04	590,48	14,17,56	17,14,04	18	2.520,00	776,35	17,14,04	17,14,04	Cresce	RJ	14,05,09	14,19,04	4	590,48	102,95	17,14,04	18	2.520,00	776,35	17,14,04	
Total													3.433,38		6.208,60		1.224,15		9.433,36																		
2021	4	PI	6102	2556	4 1000000 289,01,01,09 ABRAÇADEIRA	7262609	61,16,43	71,55,05	4	2.86,23	3.401,42	4	4	10	4	71,55,05	68,685,02	81,772,70	12,216,86	18	5,59,06	2,67,00	71,55,05	4	2.86,23	3.401,42	81,772,70	12,216,86	5,59,06	2,67,00							
2021	4	PI	6102	2556	2 1000000 289,01,01,09 ABRAÇADEIRA	7262609	60,16,43	71,49,31	4	3.06,31	4,541,23	4	4	10	4	71,49,31	9131,50	111,55,35	16,03,14	18	12,739,61	3,49,03	71,49,31	111,55,35	16,03,14	12,739,61	3,49,03	16,03,14	18	12,739,61	3,49,03	16,03,14					
Total													28.506,00		22.339,17		6.160,43		28.506,00																		
2021	6	SP	6102	2556	1 916,05 ELIMINADOR DE AR - JAMPT Eliminador de ar, topo simples elást., pvc 194010399 115,005,12	121200,35	7,489,67	577,28	7	1	18	7	121,200,35	8,489,67	112,791,28	111,550,35	18	12,263,15	4,338,46	11,630,35	Cresce	SP	115,005,12	7,489,67	577,28	111,550,35	18	12,263,15	4,338,46	11,630,35	18	12,263,15	4,338,46	11,630,35			
Total													12,263,15		4,338,46		11,630,35		4.667,20																		

Constata-se, como já exposto na decisão de piso, que os itens apurados foram descritos como

sensor, válvula, abraçadeira, conexão, anel, elemento de pressão e etc. Estando tudo conforme se encontra disciplinada no art. 4º, XV c/c art. 17, XI, § 6º da Lei nº 7.014/96, além da inserção de dispositivo que compõe a base de cálculo, sendo princípio geral do microssistema do ICMS, conforme art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88, sendo que não há exceção a essa metodologia de apuração do ICMS, diferentemente do que novamente defende o recorrente, o qual pretende ver a alíquota plena incidir apenas sobre a diferença de imposto, devida ao destino.

Quanto à defesa da **não anterioridade anual, referente LC 190/2002, sendo que a matriz constitucional do DIFAL de ICMS, onde há necessidade de lei complementar geral federal, tendo à lei estadual e/ou convênio, pois o art. 146, I e III, “a”, c/c art. 155, § 2º, VII e XII, ambos da CRFB/88**. Sustenta ser inconstitucional a vigência da Lei Complementar nº 190/2022, pois carecia de regulamentação, embora a Constituição atribui competência aos Estados para instituírem o DIFAL, essa cobrança somente poderia ocorrer após a edição de norma federal que definisse os aspectos essenciais do tributo, como fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo. Apontou que a LC nº 87/96 (Lei Kandir), não regulamentava o DIFAL para operações interestaduais com consumidor final contribuinte, sendo insuficiente para respaldar a cobrança, conforme a jurisprudência do STF tem declarado a exigência inconstitucional na ausência de lei complementar específica (RE 1.287.019 – Tema 1093 e ADI 5469).

Discorre sobre a **impossibilidade de os estados cobrarem o DIFAL de ICMS antes da produção de efeitos da lei complementar federal dispondo sobre o tema (LC 190/22), tendo sua inaplicabilidade do art. 24, § 3º da CRFB/88**, pois sustenta que não autoriza os Estados a instituírem o ICMS-DIFAL apenas com base em leis estaduais, sem a existência de uma lei complementar federal que regulamente a matéria. Isso porque o DIFAL, por envolver relações entre diferentes entes federados, trata de tema tributário geral e não de peculiaridades locais. Reporta que a edição da LC nº 190/2022, uniformizou a cobrança do DIFAL em todo o território nacional. Antes disso, reafirma que não havia respaldo constitucional para os Estados legislarem isoladamente sobre o assunto, conforme o julgamento do STF reconhecendo essa impossibilidade, especialmente no julgamento do RE 1.287.019 (Tema 1093), no qual afirmou que os Estados não podiam exigir o DIFAL com base apenas em sua competência plena, pois isso extrapola as peculiaridades locais e afeta o pacto federativo.

Aponta também quanto à **impossibilidade de exigência do DIFAL de ICMS antes da produção de efeitos da LC 190/22, sendo à necessidade de observância do princípio da anterioridade anual e nonagesimal, conforme o art. 150, III, “b” e “c” da CRFB/88**. Esclareceu que a LC 190/2022 criou uma nova relação jurídico-tributária ao regulamentar o ICMS-DIFAL, conforme julgado do STF nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Tema 1093), assim por se tratar de nova exação, sua cobrança deve respeitar o princípio da anterioridade tributária, especialmente a anterioridade anual, ou seja, só pode produzir efeitos a partir de 2023, já que foi publicada em 05/01/2022.

Apesar de eu, relator deste PAF, apresentar reconhecer o entendimento do contribuinte, no entanto, estou aqui mudando meu pensamento quanto à esta questão e entendendo a jurisprudência deste Conselho, que a meu ver avançou muito em teses que por muito vigorou nas instâncias administrativa da Bahia, reconhecendo alguns paradigmas esposados nas defensas quando surgiu essa tese. Considerando que já existe entendimento de tribunais superiores e uniformidade da Procuradoria do Estado, vejo que está superada essas alegações do contribuinte.

Explico. Sabe-se que a previsão do DIFAL, técnica encontrada para uniformizar a tributação entre a Unidade Federada de origem e a do destino, no sentido de evitar indevidas vantagens nas aquisições fora do estado (interestaduais), em detrimento dos fornecedores locais, vejo que a legislação buscou complementar o imposto devido, atingindo a operação de aquisição na plenitude da sua dimensão valorativa, portanto, não há nos autos qualquer desconformidade da lei estadual com o sistema normativo constitucional brasileiro.

Destaco que a uniformidade da PGE/PROFIS examinou a questão em julgados anteriores, tendo na 1ª CJF, como nesta CJF, tendo entendimento 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 CF, premissa básica do ICMS, logo, ... compõe a base de cálculo do ICMS, normal ou DIFAL, o valor do próprio tributo”.

O entendimento dos tribunais superiores que à alegação de impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL antes da produção de efeitos da LC 190/22, não foi acolhida, pois os procedentes que discute, há possibilidade de exigência de DIFAL para contribuintes, reconhecendo a necessidade de aprovação de lei complementar para viabilizar a cobrança do DIFAL, nas aquisições interestaduais, modulando os efeitos a partir do exercício financeiro de 2022. Assim, lendo tal decisão, vejo que antes de 2022, não há que se falar de aplicação do Acórdão do STF (ADI 5469 e no RE 1.287.019), exceto quando se tratar de ações judiciais impetradas e já em curso, à data da decisão da Corte.

Para a inobservância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, ressalto que os fatos geradores se reportam ao exercício de 2021, tanto para infração 1 (reconhecida e paga pelo contribuinte), como para exação 2 (reduzida pela instância de piso), sequer havia sido aprovada a LC 190/22, expirado o prazo fixado pelo STF para a sua aprovação pelo parlamento. Assim, não tem nenhum sentido tratar de tal matéria, antes da edição da lei citada, aprovada em dezembro/22, 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, conforme o art. 150, II, alíneas “b” e “c” da CF/88. Portanto, antes disso, não cabe tal discussão, mas apenas aquela relativa aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Restando, assim, o valor remanescente de R\$ 11.569,81 é subsistente, conforme decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 147321.0001/23-9, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto valor de R\$ 59.810,70, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS