

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 280080.0005/18-1
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2 <sup>a</sup> JJF n° 0234-02/19
<b>ORIGEM</b>	- SAT COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 28.10.2025

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0248-11/25-VD

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMO. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. Autuação referente à falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias para consumo, incluindo operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Defesa alegou ausência de fato gerador nas transferências internas, com base na Súmula 166 do STJ. Pedido de perícia indeferido por ausência de elementos novos e por se tratar de matéria documental sob posse do contribuinte. Aplicação do entendimento firmado pelo STF na ADC 49 e Tema 1367 da Repercussão Geral, que reconhece a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, para processos pendentes até 04/05/2021. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão n° 0234-02/19 da 2<sup>a</sup> JJF deste CONSEF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/2018, por meio do qual se formalizou a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 149.898,00, além de multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro de 2014.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

#### VOTO

*O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, tendo observado que a mesma tomou conhecimento de seu teor, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*A empresa foi fiscalizada a partir de 24/07/2018, na forma do Termo de fls. 04, sendo a fiscalização prorrogada, de acordo com os documentos de fls. 05 a 07.*

*O demonstrativo que suporta a acusação fiscal se encontra às fls. 08 a 30, bem como na mídia de fl. 31, entregue ao sujeito passivo na forma do recibo de fl. 32, recebido em 20/12/2018 por Cláudio Coberto Martins Ferreira, Coordenador da empresa.*

*Da análise dos diversos materiais autuados, destaco os seguintes: óculos de segurança, abraçadeiras, formulários, niples, porcas, luvas para tubos em diversos calibres, lâmpadas, cartucho para impressoras, baterias, arruelas, juntas, dentre outros.*

*Quanto à questão preliminar suscitada pela defesa, qual seja, a de que duas das notas fiscais arroladas na autuação não tiveram as suas chaves de acesso indicadas pelos autuantes, além de que a empresa autuada não encontrou registro das mesmas na sua EFD transmitida, o que na visão da defesa implicaria em nulidade do lançamento, não há de prosperar.*

*E são vários os motivos para tal: em primeiro lugar, em sede de informação fiscal, os autuantes confirmaram o registro de ambas na EFD da autuada, acostando não somente a chave de acesso, como igualmente cópias das mesmas, o que ensejou, inclusive, a devida ciência e entrega de tais documentos à autuada, com abertura de prazo para manifestação da mesma.*

*Em segundo lugar, diante do fato de que tal fato em nada prejudicou o sujeito passivo, desde quando as notas fiscais, tal como as demais arroladas na autuação foram discriminadas uma a uma no demonstrativo elaborado pelos autuantes, de forma não ser possível alegar qualquer violação aos princípios formadores do processo administrativo fiscal. Ainda que tal fato ocorresse, a omissão existente seria plenamente sanável, e por via de consequência, passível de correção, sem prejuízo para o sujeito passivo.*

*Frente ao argumento defensivo sustentado na argumentação de que não incidiria o imposto sobre parte das operações autuadas, vez que se reportam a transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo a empresa autuada se apegado à Súmula 166 do STJ como elemento a ser aplicado em seu favor, por se tratarem de transferências interestaduais (remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.*

*Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:*

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*(...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:*

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

*Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.*

*No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96:*

*Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV - a entrada ou a 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.*

*Por outro lado, o § 1º do mencionado diploma legal prevê que:*

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

*A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.*

*A respeito do tema, algumas observações são necessárias: a primeira é a de que sabido é que decisões como as trazidas pela defesa não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento daquela Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a*

se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma, julgado em 26/04/2011, DJ-e 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

E aqui questiono: se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível decidir e estabelecer acerca de base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito”.

O julgamento de tal feito era aguardado ansiosamente, tendo em vista ser acerca de fatos verificados após a vigência da Lei Complementar 87/96, entretanto, para frustração geral, a parte Cooperativa Regional Agropecuária Sul Catarinense Ltda., peticionou ao STJ, desistindo do Recurso Especial, o que levou o Relator Ministro Herman Benjamin a, em 07 de dezembro de 2016, homologar o pedido, impedindo, desta forma, decisão quanto ao assunto.

Ainda a respeito deste tema, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrhinos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

*Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89.*

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

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.*

*Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.*

*Importante, de igual forma, mencionar entendimento do STF no sentido de que, apreciando a incidência da Súmula 166 do STJ, quando da transmissão de energia elétrica, assim se posicionar, diante da decisão do Ministro Dias Toffoli, datada de 20/04/2017, ao apreciar Recurso Extraordinário:*

*“Como se vê, a matéria possui natureza infraconstitucional. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas, de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação e de que incidiria (ou não) o enunciado da Súmula 166/STJ no caso dos autos, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL e LC nº 87/96). Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário.*

*No mesmo sentido segue ementa de recente julgado da Segunda Turma da Corte, de minha relatoria:*

*Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. ICMS. Base de cálculo. Inclusão. TUST. TUSD. Súmula 166/STJ. Necessidade de reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional.*

*1. Para superar o entendimento da instância de origem e acolher as alegações de que as fases de geração, transmissão, distribuição e fornecimento de energia elétrica são desenvolvidas por pessoas jurídicas distintas; de que os valores questionados se inserem na base de cálculo da exação e de que não incidiria a Súmula 166/STJ no caso dos autos, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional pertinente (Lei nº 10.848/04, Resoluções da ANEEL, LC nº 87/96). Assim, a alegada ofensa ao texto constitucional seria, caso ocorresse, apenas indireta ou reflexa, o que é insuficiente para amparar o recurso extraordinário.*

*2. Nego provimento ao agravo regimental. Deixo de aplicar a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem. (Julgado em 31/03/17):*

*Ante o exposto, nos termos do artigo 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, nego seguimento ao recurso”.*

*Ou seja: ao remeter a matéria para apreciação sob o prisma da Lei Complementar 87/96, o STF lhe concede respaldo quanto aos seus dispositivos, sobretudo ao estipular ser o imposto devido nas transferências entre mesmos titulares, conforme visto acima, concede ao diploma normativo efeito e eficácia, até pelo fato de que, inexistindo registro de arguição de inconstitucionalidade dos artigos acima mencionados da LC acerca das transferências interestaduais e a incidência do ICMS.*

*No âmbito administrativo, peço a devida vénia de transcrever o voto condutor vencedor quando do julgamento do Recurso 52.532, Acórdão 8.995, de processo julgado pelo Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, de lavra da Conselheira Fábia Trope de Alcântara, em 07/03/2018:*

*“Nos termos do inciso II do artigo 155 da Constituição da República, o fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS é a operação relativa à ‘circulação de mercadorias’ ou a ‘prestação de serviços de transporte ou de comunicação’. Como se vê, a Constituição, ao tratar do ICMS, estabeleceu que o fato gerador é a circulação de mercadorias – e não a sua venda.*

*A Lei Complementar n.º 87/1996, bem como a Lei n.º 2.657/1996, que instituiu o ICMS no Estado do Rio de Janeiro, são inequívocas, ao dispor que o fato gerador do ICMS ocorre na saída de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*O argumento de que não há circulação econômica não merece acolhida, pois é evidente que há a circulação de um bem com valor comercial para outro estabelecimento, ou seja, a transferência de riqueza entre os estabelecimentos envolvidos.*

*Vale observar que a Súmula 166, que fundamentou o voto do Relator, no sentido de que não incide ICMS sobre as operações objeto do auto de infração, é anterior à Lei Complementar n.º 87/1996. Assim, com a edição da mencionada Lei, a Súmula deixa de ser aplicável, ao menos de forma automática.*

*É importante deixar consignado que a Lei Complementar n.º 87/1996, ao dispor que o imposto incide ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, estava na verdade disciplinando questão federativa, com o fim de evitar que haja um desequilíbrio na repartição de receitas nas operações interestaduais, em evidente desfavor do estado de origem em relação ao estado de destino.*

*A Constituição de 1988, ao distribuir as competências tributárias, buscou garantir a autonomia dos entes federados e o equilíbrio federativo. No tocante ao ICMS, foram estabelecidos mecanismos diversos, no intuito de garantir uma repartição equitativa de competências, como a exigência de imposto sobre o diferencial de alíquotas estaduais, no caso de operações interestaduais, por exemplo. Outro exemplo é a*

atribuição ao Senado Federal da competência para fixar as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.

O professor Vittorio Cassone apresenta a seguinte crítica ao entendimento de que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não são tributadas pelo ICMS:

*‘Não consigo concordar com essa assertiva, porquanto a questão da competência para tributar ganha foro privilegiado – no sentido de determinar a incidência na saída do estabelecimento. Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº 87/96, ao estabelecer: ‘Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’.*

É importante não olvidar que, tanto para a Lei Complementar n.º 87/1996 como para a Lei n.º 2.657/1996, a natureza jurídica da operação de saída de mercadoria é irrelevante para fins de caracterização do fato gerador do imposto.

Vale acrescentar que, de acordo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, consagrado no artigo 116 da Lei Complementar n.º 87/1996 e no artigo 167 da Lei n.º 2.657/96, há mudança de titularidade na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

Desta forma, ocorrendo a aludida circulação econômica das mercadorias, configurada está a ocorrência do fato gerador do imposto. No caso presente, portanto, a saída de mercadorias em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular é fato imponível, o que implica na subsunção da hipótese e incidência do imposto, face à plena inteligência dos textos legais mencionados.

Assim, com base nas razões expostas, voto pelo DESPROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL, para declarar válida a exigência de ICMS e multa formulada por meio do auto de infração n.º 03.361714-3”.

No mesmo sentido, as decisões deste Conselho, consubstanciadas pelos Acórdãos CJF 0447-12/17, 0443-12/17, 0389-12/18, 0362-11/17.

Destaco, de igual forma, o fato de através do Acórdão CJF 0356-12/18, de 21/11/2018, no qual figura como sujeito passivo a própria autuada, em situação semelhante, ou seja, autuação quanto ao não recolhimento do diferencial de alíquota em aquisições interestaduais de bens para uso, consumo e ativo imobilizado, não deu guarida a tal argumento ora repetido, quanto a aplicação da Súmula 166, dentre muitos outros.

A Procuradoria Geral do Estado tem, inúmeras vezes, externado seu posicionamento a respeito, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, caso diverso do presente lançamento, diante do fato se sua extensão às operações interestaduais resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, que fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura do denominado “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, restringindo a sua aplicação às operações internas.

Nele, assim se manifesta aquele órgão:

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no RESP 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.*

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados”.

Dessa forma, o entendimento esposado é de que, após a edição da Lei Complementar 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

*“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao*

estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 7003088911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.<sup>a</sup> Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”.

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Todavia, merece destaque o fato de que, embora defendida tal tese, a própria empresa, quando do momento da emissão das notas fiscais de movimentação de tais bens, assume e destaca nos documentos fiscais, e isso é facilmente comprovado na consulta dos mesmos, a incidência do ICMS, tendo recolhido os respectivos valores ao Estado de origem das operações, daí não se pode cogitar acerca da não incidência do imposto, visto ter recolhido o imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, adotando a legislação infraconstitucional que ora combate com tanto vigor.

Quanto ao pedido para realização de perícia técnica, reiteradamente feito quando das intervenções da defesa no processo, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

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

A desnecessidade da perícia requerida se pauta no fato de que os elementos para os quais a perícia é requerida se encontram no acima descrito artigo 147, inciso I, alínea “b”, pelo simples fato de que todos os elementos necessários para a realização da requerida “perícia”, se encontram em poder e posse da empresa autuada, cabendo somente a ela apontar eventuais equívocos ou erros do lançamento, bem como inconsistências nos demonstrativos elaborados, a partir de suas análises, descabendo ao fisco tal incumbência.

Relembro ter sido oportunizado, no prazo de sessenta dias para interposição da defesa, e em segundo momento, quando da ciência da informação fiscal, a apresentação de tais elementos, todavia, a autuada insistiu de forma cômoda, na argumentação da realização da perícia, em clara desconformidade com a norma regulamentar.

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

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar o AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 441782 MG 2002/0027327-2 pela 2<sup>a</sup> Turma, tendo como Relator o Ministro Franciulli Netto, assim entendeu:

*Ementa: “AGRAVO REGIMENTAL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA - NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL E REQUISIÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - NECESSIDADE DE REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ. A matéria escapa do âmbito de cognição do recurso especial, pois necessário seria o reexame do conjunto probatório para se analisar se as provas dos autos são suficientes para a apreciação do pedido formulado, o que encontra óbice no enunciado da Súmula 7 deste Sodalício. Não há que se falar em cerceamento de defesa ou ilegalidade se o juiz indefere a produção de prova pericial e a juntada do processo tributário administrativo ao verificar que o processo está suficientemente instruído. Agravo regimental não provido.” (Grifei).*

Já a 5ª Turma do mesmo STJ na análise de matéria afeita a requerimento de realização de diligência, no AGRG NO ARESP 774036 / SP 2015/0219845-4, tendo como Relator o Ministro Ribeiro Dantas, ainda que não tratando de matéria no âmbito tributário, mas de matéria de mesma natureza da ora analisada, assim se manifestou:

*"INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO NÃO PROVADO. 1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada. Precedentes."*

Cito, ainda, trecho da decisão exarada pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL 0001459-03.1999.4.01.3300 BA 0001459-03.1999.4.01.3300, julgado pela 7ª Turma Suplementar, e relatado pelo Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins:

*"A realização da prova pericial destina-se ao convencimento do julgador primário, a quem cabe verificar se a documentação constante dos autos é suficiente à sua convicção, podendo dispensar a produção de provas que entender desnecessárias à formação de seu livre convencimento. O indeferimento de prova irrelevante para o deslinde da causa não constitui nulidade processual. Configura cerceamento de defesa a notificação de lançamento fiscal que não oferece ao contribuinte a oportunidade de impugnar a exação. Remessa oficial não conhecida. Apelação a que se nega provimento".*

No caso presente, a exação foi impugnada, o feito se encontra devidamente instruído, inclusive com os elementos de prova tidos como suficientes para suportar a acusação fiscal, além do que a decisão compete ao julgador, diante de sua análise dos elementos que compõem o processo, os quais tenho como suficientes para prolatar decisão de mérito, motivos pelos quais não acolho o pedido defensivo.

No mérito, pertinente se esclarecer que o princípio da verdade material, de importância vital, tem a sua gênese no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o qual traz a seguinte previsão:

*"LV- aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".*

Segundo Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 39ª Ed., 2013): "O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco".

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação de sua impugnação. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

Caberia, pois, à empresa autuada, aliada aos argumentos jurídicos trazidos, apresentar os elementos fáticos que corroborariam a sua categórica afirmativa de ter sido recolhido o diferencial de alíquota em relação aos documentos fiscais constantes da autuação, o que não ocorreu, reitere-se.

No Processo Administrativo Fiscal, busca-se a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, o que não ocorreu no presente caso, mais uma vez, afirmo, diante da ausência completa de tais elementos fundamentais como visto, para a análise do processo administrativo fiscal.

O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção.

A essa autoridade, incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como já analisado anteriormente.

Assim, diante das provas eventualmente trazidas ao feito, cabe a análise das mesmas pelo julgador, conforme visto acima. E infelizmente a falta de produção de qualquer prova por parte da autuada em relação aos recolhimentos que assevera ter realizado para todas as notas fiscais constantes da autuação, é fator determinante para que a autuação seja mantida.

Neste caso, de forma objetiva, há de ser aplicado o disposto no artigo 143 do RPAF/99, segundo o qual “a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”, uma vez que, repito, não vieram aos autos quaisquer elementos de prova no sentido de desconstituir a autuação que seriam os relatórios e demonstrativos de recolhimento do diferencial de alíquota, bem como os respectivos documentos de arrecadação do imposto que comprovariam as alegações defensivas.

Da forma pela qual agiu a defesa, não passam de meras alegações.

De igual modo, há de ser invocado também o artigo 142 do mencionado RPAF/99: “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”, tendo em vista que os elementos acima mencionados (demonstrativos e documentos de arrecadação) se encontram em poder da autuada, que, ao invés de combater objetivamente a acusação, se apegou à realização de perícia, ou seja, de trabalho que lhe caberia, consoante já observado quando da negativa de tal pedido.

De mais a mais, na forma do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, “não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”, o que afasta qualquer eventual discussão quanto a tais aspectos, por estrita vedação.

Por tais elementos, e, sobretudo, ante a ausência de qualquer elemento objetivo de prova em sentido contrário à autuação, bem como questionamento do sujeito passivo quanto ao fato dos bens arrolados não se caracterizarem como produtos para uso e consumo da empresa, à vista da relação dos mesmos, citada de forma exemplificativa no início deste voto, o lançamento é tido em sua inteireza como procedente, tal como lançado inicialmente.

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que não cabe ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, estando sedimentado na jurisprudência a inexistência de fato gerador do ICMS nessas operações, apontando julgados do STJ e do STF sobre o tema, requerendo ao final, a improcedência do Auto de Infração.

Por se tratar de DIFAL, os membros da 1ª CJF converteram os autos em diligência à PGE/PROFIS para que se manifestasse sobre a aplicação do Tema 1099 da Repercussão Geral ao caso (fls. 148/149). A PGE/PROFIS devolveu os autos ao CONSEF porque a matéria discutida guardava relação com Incidente de Uniformização que estava sendo objeto de revisão, apontando que somente após este momento poderia ser exarado o entendimento institucional do órgão (fl. 153).

Em seguida, em virtude do julgamento da ADC 49 e do Tema 1367 RG pelo STF, os autos retornaram a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 22/10/2025. Compareceu o representante legal da recorrente, Dr. Francisco Donizeti da Silva Junior - OAB/BA 33.970.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitar-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Conforme relatado, cuida-se de autuação exigindo diferencial de alíquotas em operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2018.

Entendo que deve ser aplicado no presente caso o mesmo raciocínio do voto que proferi no Acórdão CJF nº 0170-11/25-VD, acolhido por unanimidade, nos seguintes termos:

“[...]”

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16/12/2019. Na sessão de julgamento do dia 30/07/2025, acompanhei voto da Ilma. Cons. Valdirene Pinto Lima, julgando improcedente o Auto de Infração nº 232875.0015/17-9 (acórdão pendente de publicação), sustentando-se em opinativo da PGE/PROFIS, constante daqueles autos,

conforme trecho que reproduzo a seguir e que constou do seu voto:

**“Da possibilidade da cobrança do DIFAL nas transferências – período definido na Modulação da ADC 49.**

(...) a modulação da ADC 49 definiu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só produzissem efeitos no início de 2024, salvo os processos pendentes de conclusão até 2021.

Ou seja, os processos lavrados depois de 04/05/21, pendentes de conclusão até 2024, NÃO deverão obedecer imediatamente aos ditames da ADC 49, devendo ser declarada a procedência do lançamento no que se refere à cobrança do ICMS nas transferências e, por conseguinte, a cobrança do DIFAL decorrente destas operações, dès que não abarcados no marco temporal da modulação, relativo aos processos pendentes até 04/05/21.

Em reforço, os autos de infração lavrados após dia 04/05/21, mas pendentes de conclusão (julgamento definitivo) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de DIFAL decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser julgados procedentes, conforme modulação da ADC 49, uma vez hígidas, vigentes e eficazes as normas de tributação sobre as transferências. Ou seja, deve ser aplicadas as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, inclusive sobre a DIFAL.

Em face do exposto, **opinamos pela impossibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fora do esquadro temporal definido na ADC 49 para os processos pendentes (2021), devendo os Autos de infração lavrados serem julgados improcedentes.** (grifos acrescidos)

Com efeito, à exceção dos lançamentos efetuados entre 04/05/2021 e 01/01/2024, cuja higidez ainda pende da conclusão do julgamento do RE 1.490.708/SP (Tema 1367 da Repercussão Geral), aplica-se a tese firmada na ADC 49 aos processos pendentes de conclusão até 04/05/21, como é o caso dos autos.

Consequentemente, penso que a autuação deve ser julgada improcedente, à luz do entendimento do Supremo Tribunal Federal no aludido precedente. [...]”

Desconsideradas as questões particulares de cada caso, o mesmo raciocínio se aplica ao presente PAF.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar INSUBSTANTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 280080.0005/18-1 lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS