

A. I. Nº - 269352.0010/22-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO, MARCO AURELIO PAUL E JOSE ELMANO LINS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.05.2025

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0075-05/25-VD**

EMENTA: ICMS. DIFAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. INAPLICABILIDADE DOS EFEITOS MODULATÓRIOS CONCEDIDOS NA ADC 49. ENTENDIMENTO DA PGE. Considerando a data da lavratura do auto de infração sob exame, os seus efeitos constitutivos escapam do alcance fixado pela decisão modulatória do STF, proferida na ADC 49, segundo entendimento da PGE. Valores parcialmente excluídos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cabe inicialmente registrar que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, mormente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, especialmente direcionado para as sessões virtuais de julgamento.

O lançamento de ofício em tela, lavrado em 12/09/2022, no total histórico de R\$ 719.672,06, apresenta em outras palavras o seguinte descritivo:

Infração 01 - 006.002.001 – Falta de pagamento da diferença de alíquota (DIFAL), nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do próprio estabelecimento.

Fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 2020.

Fundamentação legal e valores consolidados por mês se encontram no corpo do auto de infração.

Entre outros documentos, foram anexados ao lançamento de ofício, nesta ordem (fls. 04/12): termo de início de fiscalização com ciência, demonstrativos analíticos e sintéticos das irregularidades, CD com arquivos digitais.

Na sua impugnação (fls. 15/25, frente e verso), o contribuinte:

Alerta que através da Lei nº 13.373/2015, de 22.09.2015, a Bahia passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro”.

Alerta também ter constatado haver notas fiscais relacionadas a operação de compra e venda de fornecedores optantes do Simples Nacional, situados em Estados do Sul/Sudeste e do Nordeste, não consideradas pela auditoria, no que se refere à alíquota interestadual de 7% ou 12% no cálculo efetivo do ICMS-DIFAL, vez que, não obstante os documentos fiscais não possuam as correspondentes alíquotas, no campo estruturado do DANFE, a operação interestadual deveria ser considerada no efetivo cálculo do ICMS DIFAL, pois do contrário o Estado da Bahia angariaria uma parcela do imposto acima daquela efetivamente devida.

Faz um terceiro alerta ao ponderar que a Fazenda Pública inobservou haver notas fiscais que possuem benefícios 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, conforme Conv. ICMS 178/2021).

Acerca da cobrança da DIFAL nas transferências, pontua que o STF julgou improcedente a ADC 49, em sessão virtual finalizada em 16/04/2021, à unanimidade, e assim, foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular", e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, consolidando e ratificando, agora através do exercício do controle concentrado de constitucionalidade, com efeitos *erga omnes* e vinculante a compreensão de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias não gera obrigação tributária atinente ao ICMS, trazendo os seguintes trechos do Ministro relator:

“(…) Ainda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional. (…)”

“(…) É necessário, pois, que os tribunais brasileiros decidam em conformidade ao entendimento desta Suprema Corte, a fim de que reconheçam a força vinculante da Constituição e observem a sistemática de precedentes vinculantes em matéria tributária; consecutória dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da confiabilidade. (…)”

Logo – continua –, reconhece-se serem as operações de transferência entre filiais do mesmo titular inalcançáveis pela tributação por via do ICMS, agora com força vinculante, nos termos do art. 102, § 2º, da Constituição da República e arts. 24 e 28, da Lei Federal nº 9.868/1999. O julgamento unânime do Plenário STF ora reportado haverá de ser respeitado quando do julgamento do presente lançamento fiscal.

Sublinha que o STF julgou o Tema 1.099 da Repercussão Geral, analisando a hipótese de mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em unidades federadas distintas, e concluindo pelo descabimento da cobrança do ICMS, cuja síntese e ementa de decisão são as seguintes:

“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia” (ARE 1255885 RG/MS. Relator Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. DJe 14-15/09/2020).

EMENTA Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia. (ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020).

Cita decisões no mesmo sentido, proferidas recentemente por Turmas do STF, a saber: ARE 1100961 AgR/RS. Relator Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. DJe 06-07/08/2018; ARE 1264768 AgR / MG. Relator(a): Min. Edson Fachin. Segunda Turma. DJe 13-16/11/2020; ARE 764196 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 24/05/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-116 DIVULG 06-06-2016 PUBLIC 07-06-2016; RE 1039439 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018

Lembra o teor da Súm. 166 do STJ, reafirmada em decisão prolatada abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Resp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no Resp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; Resp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *in verbis*: "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;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

Segundo entende, o STJ fixou nesse julgado como diretrizes normativas jurisprudenciais que:

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

2 - Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conforme já preconizado pela Súmula 166 daquela Corte Superior.

3 - A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida no art. 155, II, da Constituição Federal, e a circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

4 - O ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física).

Destaca que o processo repetitivo em julgamento tratava de situação na qual se discutia “a ilegalidade da exação fiscal, ante a inexistência de fato gerador do ICMS em operação de transferência de equipamentos do seu ativo permanente em São Paulo, para outro estabelecimento, situado no Rio de Janeiro”. Assim, o julgamento se debruçou também sobre a hipótese de transferência de bens entre unidades distintas da Federação.

Em reforço, reproduz outras decisões do STJ, quais sejam: AgRg no AREsp 278656/RS. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. DJe 27/11/2019; AgInt no AREsp 1488419/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJe 19/09/2019; 1ª T., REsp 121738/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 17.06.1997, DJ 01.09.1997 p. 40760; REsp 772.891/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15.03.2007, DJ 26.04.2007 p. 219;

Conclui que, se nem operação apta a gerar ICMS há, quanto mais a cobrança da DIFAL, designadamente porque não houve mudança de titularidade do bem.

Lembra inexistir nas transferências prejuízos para o erário baiano, “na medida em que tributo algum lhe seria devido, ocorrendo inclusive que o ICMS sequer é devido mesmo considerando a operação como um todo...” (sic.).

Pede a aplicação da anterioridade tributária geral na LC 190/2022, porquanto referido diploma foi publicado em 05/01/2022, que alterou diversos dispositivos da LC 87/96, com a finalidade de regulamentar a cobrança do ICMS-Difal.

Destarte, antes da produção de efeitos da LC 190/2022 (que, em virtude da anterioridade anual, conforme será detalhado abaixo, deve ocorrer apenas em 2023), não há qualquer lei complementar federal regulamentando o ICMS-Difal e, por conseguinte, não há fundamento para a sua cobrança.

Nesse sentido, desde 2015 o STF tem 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).

Em 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),

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).

Arremata que a Bahia exige de forma indevida o recolhimento do DIFAL do ICMS. 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).

Ao se analisar a redação da LC 87/96, antes das alterações promovidas pela LC 190/22, constata-se que o art. 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.

O art. 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.

A única referência ao DIFAL era encontrada no artigo 6º, § 1º da LC nº 87/96, que permitia que lei estadual atribuísse 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 estabelecia 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), o Ministro Redator, Dias Toffoli, reconheceu a ausência de qualquer disposição regulamentando o DIFAL na antiga versão da LC 87/96, conforme se observa da transcrição abaixo:

“(…) No que diz respeito ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, tenho para mim, que não há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso.

Note-se que não se infere dessa lei complementar, por exemplo, (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação. (...)”.

Adverte ser inaplicável no caso o disposto no art. 24, § 3º, DA CRFB/88, posto que através dele os Estados só podem exercer a competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades, isto é, para disciplinar questões específicas de sua área de atuação, o que não é o caso da regulamentação do diferencial de alíquota, até porque 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.

Por conseguinte, 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” da pessoa federativa.

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.

Na mesma direção, traz trechos da decisão proferida no RE 1.287.019 (Tema nº 1093 de Repercussão Geral), a saber:

“(…) Com efeito, a competência dos estados e do Distrito Federal a que alude o dispositivo somente os autoriza a legislar de maneira plena sobre direito tributário para atender a suas peculiaridades. Nesse sentido, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, atinja o relacionamento entre as unidades federadas ou envolva conflito federativo, como é o caso, evidentemente, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas ora em comento”.

(…)

Em suma, reitero que não podem os estados nem o Distrito Federal, invocando a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, exigir o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas em tela antes do advento da lei complementar pertinente”.

Reforça a NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL (ART. 150, III, “B” E “C”, DA CRFB/88), trazendo à baila os julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093), nos quais se 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.

Nesse sentido, veja-se trecho da ementa do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093):

1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

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 referentes à situação do ICMS-Difal para o caso de consumidores finais contribuintes do imposto.

Além disso, vale destacar 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.

Sendo assim, 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), então 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 de 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.

Por fim, considerando a grande diversidade de tipos de operações, como visto, exsurge a importância nodal da realização de perícia nas notas fiscais, e na escrituração do CIAP, dentro de sua complexa dinâmica, a fim de as identificar corretamente que influencia diretamente a incidência tributária, à luz da verdade material.

Ademais, cabe demonstrar que o importe autuado é excessivo, eis que toma por base de cálculo eventos sem incidência tributária, além de operações utilizando base de cálculo reduzida etc., como acima declinado, o que igualmente justifica a realização da perícia.

Por exemplo, há casos de dispensa de tributação no Estado de origem, que em alguns casos a Petrobras no ato da apuração tributária, realizou recolhimento do ICMS-DIFAL, equivalente a 6% (18-12); 11% (18-7); ou 14% (18-4), conforme a natureza da operação, em que a fiscalização fazendária deixou de considerar as referidas alíquotas em seu cálculo.

Configura-se importante salientar que a prova pericial é indispensável para o deslinde do presente auto de infração, haja vista a matéria suscitada consistir em assunto eminentemente fático, residindo a divergência na metodologia aplicada para a apuração dos valores relacionados à presente questão, salientando-se que este requerimento visa desconstituir a alegada omissão de recolhimento de ICMS-DIFAL, objeto do presente Auto de Infração.

No seu informativo fiscal (fls. 157/158), os autuantes:

Ponderam que a memória de cálculo juntada pela empresa apenas serve como parâmetro para saber quais notas fiscais foram consideradas no cálculo da DIFAL mas não se presta a dar logo como pagas, até porque o recolhimento do diferencial de alíquota é único em cada mês, dentro da EFD, no campo *outros débitos*.

Acerca das aquisições de mercadorias fornecidas por optantes do *Simples Nacional*, observam que nas planilhas analíticas fiscais, formato *excel*, *coluna AK*, foi usada no cálculo da DIFAL, nos casos em que não houve o destaque ou informação no documento fiscal, a alíquota de 4,7905%, aplicada sobre a base imponible, cujo resultado traduziu o valor do crédito fiscal a ser deduzido do cálculo da DIFAL.

Respeitante às operações com redução de base de cálculo prevista no Conv. ICMS 52/91, afirmam que no cálculo da DIFAL levaram este benefício em conta, *coluna AN* das planilhas analíticas *excel*, de forma que aplicaram a carga interna de 5,6% ou 8,8%, conforme a origem.

Quanto ao recebimento em transferências, assinalaram que seguiram o comando do art. 17, § 6º, da Lei 7.014/96, de sorte que só abateram créditos quando o imposto veio destacado nos documentos fiscais.

Sobre a tese de ser aplicada a anterioridade geral a partir da publicação do Conv. ICMS 190/22, advertem que tal diploma só se aplica a operações cujos destinatários não sejam contribuintes do ICMS, não sendo o caso da autuada.

Vindo o processo para esta Junta, sob outra relatoria, é o mesmo convertido em diligência no intuito do autuado tomar ciência e falar a respeito do modo pelo qual o fisco calculou o diferencial de alíquota nos fornecimentos feitos por empresas do *Simples Nacional*, nos fornecimentos de produtos cotejados com redução da base imponible e nos recebimentos em transferência.

Em resposta (fls. 48/50), a impugnante:

Afirma que nos registros apresentados estão as notas fiscais com a DIFAL paga, “excetuando-se

aqueles documentos identificados sem recolhimento” (sic.).

Aduz que, apesar dos autuantes pontuarem que deveria ser usada a alíquota de 4,7905%, eles mesmo reconhecem nas planilhas fiscais analíticas, *células da coluna AE*, as alíquotas de 7% ou 12%. Ademais, eles usaram 4,7905% linearmente, independente da origem interestadual.

Quanto as operações de base quantitativa reduzida, reivindica que as fórmulas das *colunas AS até AV* das planilhas fiscais sejam abertas, no sentido de averiguar os valores considerados.

Reitera nas transferências que o imposto da operação própria pertence ao estado de origem, estando o imposto destacado ou não, vedado a Bahia apropriar-se deste valor a título de DIFAL, sob pena de enriquecimento ilícito.

Em sua réplica (fls. 54/55), os autuantes:

Anotaram que consideraram mesmo a alíquota de 4,7905% e que as alíquotas de 7% ou 12% serviram apenas como indicativo da origem, sem afetar os cálculos da DIFAL. E, para não causar prejuízos ao autuado, adotaram esta carga máxima nas operações envolvendo empresas do *Simples Nacional*.

Reconhecem ter errado nos cálculos da DIFAL em face das operações com base reduzida, posto que levaram em conta a alíquota de 18%, em vez das cargas de 5,6% e 8,8%, conforme a origem. Refizeram o demonstrativo de débito mensal e o colaram na peça informativa, diminuindo a cobrança para R\$ 625.879,85. Juntaram mídia digital contendo o citado refazimento (fl. 56).

Quanto as transferências, ratificaram a tese estatal, embora admitam que na DIFAL cabe apenas à unidade federativa de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Razões reiterativas empresariais (fls. 62/63) e da Fazenda Pública (fls. 77/78).

PAF redistribuído para esta relatoria (fl. 82).

Por proposta do Conselheiro Luiz Amaral, à unanimidade o PAF foi convertido em diligência no intuito da d. PGE firmar posicionamento sobre a higidez material do crédito tributário no que diz respeito às diferenças de alíquota incidentes nas transferências.

A Procuradoria exarou parecer (fls. 91/101).

O despacho diligenciador determinou que, após opinativo da Procuradoria, fosse exercitado o contraditório. Neste quadro, na assentada do julgamento, com a presença de um dos autuantes e do advogado da empresa, estabeleceu-se o prazo comum de 30 (trinta) dias para manifestação, contados da data do recebimento do email, contendo o citado parecer, com respostas também encaminhadas para o e-mail da Secretaria desta Junta e anexação aos autos, **tudo em nome dos princípios da celeridade e informalidade processuais.**

Em sua resposta, a autuada manteve seu posicionamento inicial pela improcedência do lançamento:

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Passo, então, a compartilhar o meu voto. É o relatório.

VOTO

Apesar de não constarem preliminares levantadas neste PAF, vale enfatizar que o Auto de Infração cumpre os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude formal, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante,

entre outros requisitos já padronizados pelo programa denominado Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários - SLCT.

Impugnação ofertada sem questionamentos do órgão de preparo acerca de ter havido anormalidades temporais no oferecimento da defesa ou defeitos de representação legal para o signatário da peça contestatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Indefere-se qualquer pedido adicional de diligência ou perícia, haja vista constarem dos autos os elementos de prova necessários ao desate da questão.

Vale salientar de início que os fatos geradores afetados na autuação vão de janeiro a dezembro de 2020.

Nos meses afetados neste PAF, a redação aplicável à diferença de alíquota era a seguinte, conforme se extrai dos seguintes dispositivos da Lei 7.014/96, instituidora do ICMS na Bahia:

Art. 2º O ICMS incide sobre:

...

IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;

...

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 subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto.

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

...

§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual

...

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.

Acerca da cobrança ora sob julgamento, quatro linhas de sustentação defensiva foram traçadas com o intuito de desfazer o crédito tributário constituído.

Tema 1093 do STF – Inaplicabilidade para o caso concreto.

A defendente invoca em seu favor a aplicação do teor decidido a partir do Tema 1093 do STF, com fixação da seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Definitivamente, não é este o caso que se analisa neste PAF. A tese fixada pela Suprema Corte diz respeito à exigência da DIFAL a partir da edição da EC 87/2015, que ampliou a cobrança do imposto sob esta modalidade para alcançar também os **não contribuintes** de direito do ICMS.

A defendente é contribuinte de direito do tributo estadual, já estava submetida à DIFAL, conforme estipulado na Lei 7.014/96, antes mesmo do advento da citada emenda constitucional.

Argumento empresarial inadmitido.

Redução de base de cálculo inobservada pelo fisco.

No tocante às operações com base de cálculo reduzida, os levantamentos iniciais não contemplaram os percentuais de 5,6% e 8,8%, conforme a origem da unidade federativa de envio, mas a alíquota interna *cheia*. Destarte, os autuantes identificaram o problema e efetuaram a retificação, de sorte que a exigência inicial caiu para R\$ 625.879,85.

Efetivamente, é procedente o refazimento da dívida. Se o Estado admitiu a redução da base impositiva, é que renunciou de parte do diferencial de alíquota que lhe cabe. A alteração veio em bom termo.

Com razão o contribuinte.

Operações interestaduais praticadas por optantes do Simples Nacional, inclusive quanto ao ICMS.

Foram inclusas no levantamento fiscal operações interestaduais que contaram como remetentes empresas optantes do Simples Nacional. Nestes casos, a carga máxima de ICMS equivale a 4,7905%, adotada invariavelmente pelos autuantes para fins de calcular o imposto devido a Bahia a título de diferencial de alíquota.

Sem dúvida alguma, a legislação do Simples Nacional fala em aplicação de alíquota, conforme se extrai do art. 18 da LC 123/2006:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

Este foi o percentual devido ao Estado de origem, a ser abatido da alíquota interna para fins de cálculo da DIFAL. Tal qual acontece com as operações interestaduais de mercadorias importadas e reencaminhadas sob determinadas condições, sujeitas a alíquota de 4%.

Tese defensiva afastada.

Transferências não mais sujeitas a incidência do ICMS. STF – Tema 1099 e decisão na ADC 49.

A Suprema Corte, em sede de Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 49), decidiu que a não incidência do ICMS em transferências interestaduais – caso ora sob julgamento, parte das operações – valerá a partir de 2024.

Extrai-se do informativo daquele Tribunal: “Prevaleceu o voto do relator do processo, ministro Edson Fachin, que apontou a necessidade de segurança jurídica na tributação e equilíbrio do federalismo fiscal. Segundo ele, é necessário preservar as operações praticadas e as estruturas negociais concebidas pelos contribuintes, sobretudo em relação a beneficiários de incentivos fiscais de ICMS em operações interestaduais. Apontou, ainda, risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas nos cinco anos que precederam a decisão de mérito” – link <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505933&ori=1>

Todavia, tal decisão foi modulada preservando, conforme citado informativo, “os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Caso termine o prazo para que os estados disciplinem a transferência de

créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficará reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem esses créditos”.

Foi esta a parte dispositiva da decisão modulatória, proferida em face de embargos declaratórios:

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasionalmente, tendo proferido voto em assentada anterior), Luiz Fux, Nunes Marques, Alexandre de Moraes e André Mendonça. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Rosa Weber. Plenário, 19.4.2023.

A ata de julgamento da decisão de mérito foi publicada no Diário de Justiça Eletrônico (DJE) de 04.5.2021, conforme se vislumbra do andamento do processo, [link https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024](https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024)

Por outro lado, no mesmo Tribunal, em sede de repercussão geral, assim foi fixada a tese a partir do Tema 1099: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.

Reflexamente, o PAF sob apreciação toca no teor da matéria apreciada pelo STF, em ambos os processos, não em virtude da ressalva da modulação, adstrita a processos atinentes a créditos fiscais passados de um Estado para outro em transferências interestaduais. Sim porque não se pode falar em diferença de alíquota se não há tributação na origem, não obstante respeitáveis posições em contrário que separam a tributação na origem da tributação do destino – esta última pela modalidade da DIFAL.

Certo é que as transferências deveriam ser excluídas do cálculo da diferença de alíquota, pois o entendimento da Máxima Corte é confirmar a posição que já havia anteriormente, aderido na Súmula 166 do STJ, de inexistir incidência do imposto estadual em transferências interestaduais de mercadorias, não importa se estas forem destinadas para comercialização.

Sem embargo, pela voz da d. PGE, anunciada em manifestos de fls. 91/101, em princípio não haveria cobrança da DIFAL nos recebimentos oriundos de outros estados, a título de transferência de ativos fixos e/ou materiais de uso e consumo, eis que tal operação não estaria enquadrada na regra-matriz de incidência do ICMS.

Pela decisão moduladora do STF, a inconstitucionalidade produziria efeitos a partir de 01.01.2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais **pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito.**

Todavia, para além da ressalva englobar indistintamente medidas administrativas e judiciais exacionais e anti-exacionais, **situação que pode gerar reflexões mais aprofundadas**, em face do teor acautelatório do qual se reveste a modulação dos efeitos decisórios, o caso neste PAF parece descolar um pouco do *decisum* da Suprema Corte. Pelo menos tem gerado intensos debates dentro deste Conselho.

Isto porque a lavratura do auto de infração sob exame se deu em **12.9.2022**, reportando-se a fatos geradores ocorridos em **2020**. A ata de julgamento da decisão do STF moduladora dos efeitos foi publicada em **09.5.2021**. Portanto, o processo administrativo exacional iniciou-se **após** a publicação da ata de julgamento multireferida.

Em tese, surgiu uma lacuna temporal a ser resolvida, vale dizer, o tratamento jurídico a ser conferido para aquelas medidas administrativas exacionais instauradas depois do marco modulatório estabelecido pelo STF, exatamente o caso dos autos.

Neste sentido, provocado pela 2ª CJP, a PGE (proc nº 2024006814-0) foi indagada da seguinte questão: “*como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados após dia 19/04/2021 e antes do dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas?*”

Vindo a resposta deste jeito:

“... 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,** desde 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, devem ser aplicadas as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, *inclusive sobre a DIFAL*” (maiúsculas, negritos e grifos originais; itálicos nossos).

Assim, à vista do entendimento atrás reproduzido, somos pela procedência parcial, haja vista as operações recalculadas providas de optantes do Simples Nacional, conforme assinalado pelos autuantes.

Além disso há outros ajustes quantitativos.

Com base nas planilhas fiscais refeitas e sob o facho do que os próprios autuantes afirmaram, não se pode calcular em favor do Estado de destino toda a carga tributária incidente na operação, mesmo que por algum motivo o Estado de origem deixe de destacar o imposto nos documentos fiscais.

O instituto do diferencial de alíquota, pela sua própria natureza, foi criado com o intuito de repartir receita de ICMS entre as unidades federativas envolvidas na operação mercantil. Se na origem houve renúncia do recurso, isto não autoriza a pessoa federativa de destino apropriar-se de toda a carga tributária potencialmente incidente na operação de circulação.

Neste esquadro, esta relatoria **retirou** do demonstrativo **analítico** constante da mídia de fl. 56 toda a parte relacionada a alíquota interestadual, 7% ou 12%, conforme a origem, cobrada em favor da Bahia, **mantendo** apenas os valores equivalentes à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Especificamente: foram excluídas do demonstrativo analítico feito pelo fisco as operações classificadas sob os CFOPs 6552 e 6557, ambos relacionados a transferências de materiais de uso, consumo e bens do ativo imobilizado.

Com base nestes critérios, a partir dos valores revisados pelos autuantes após a informação fiscal, à vista das operações com base de cálculo reduzida, esta relatoria retirou da cobrança a parte do ICMS que cabe ao Estado de origem, porque incabível para a Bahia, fez o somatório das exclusões por mês e diminuiu os resultados dos totais mensais quantificados no demonstrativo mensal colado à fl. 55, elaborado pelos autuantes.

Dessa forma, assim ficam as quantias remanescentes:

Mês	DD pós IF	Vlr excluído	Vlr procedente
jan/20	103.798,11	43.442,63	60.355,48
fev/20	225.075,94	38.932,55	186.143,39

mar/20	32.889,98	56.533,68	0,00
abr/20	7.680,39	51.888,27	0,00
mai/20	91.294,99	14.578,95	76.716,04
jun/20	46.364,77	26.971,07	19.393,70
jul/20	4.457,22	62.842,54	0,00
set/20	83.465,65	32.584,87	50.880,78
nov/20	14.409,87	28.639,65	0,00
dez/20	16.442,83	24.028,21	0,00
Totais	625.879,75		393.489,39

Note-se que alguns meses foram zerados, mas em verdade resultaram negativos, em favor do contribuinte, em princípio, insuscetíveis de compensação neste processo.

Isto posto, é o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, no total histórico de **R\$ 393.489,39**, sem contar os consectários, passando a ter o seguinte demonstrativo mensal de débito:

Mês	ICMS
jan/20	60.355,48
fev/20	186.143,39
mai/20	76.716,04
jun/20	19.393,70
set/20	50.880,78
Totais	393.489,39

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0010/22-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto de **R\$ 393.489,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR