

**A. I. N°** - 269139.0003/22-3  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ, ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO e  
JOSÉ ELMANO TAVARES LINS  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 28/10/2025

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0214-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. **a)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS; **b)** AQUISIÇÕES DE FORNECEDORES. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas em decorrência de operação interestadual, com mercadoria, bem ou serviço destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração 02 subsistente. A Infração 01 tem por objeto a exigência de ICMS decorrente de operações de entradas em transferência. Exigência fiscal insubsistente, conforme modulação da ADC 49, Parecer PGE/PROFIS e decisão STF referente ao Recurso Extraordinário nº 1.490.708-SP. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 12/05/2022, refere-se à exigência de R\$ 181.329,58 de ICMS, acrescido da multa de 60% em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 006.002.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$ 146.485,14.

Consta na Descrição dos Fatos: Refere-se a DIFAL NÃO PAGO OU PAGO A MENOS relativo a entradas de mercadorias resultantes de TRANSFERÊNCIAS interestaduais consideradas pelo contribuinte como sendo material de uso e consumo.

Infração 02 – 006.002.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$ 34.844,44.

Consta na Descrição dos Fatos: Refere-se ao DIFAL NÃO PAGO OU PAGO A MENOS relativo a AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES considerados pelo contribuinte como sendo de material de uso e consumo.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 11 a 17 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da Defesa e afirma que o Auto de Infração lavrado deverá ser anulado, com consequente determinação de arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual ou à fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

Comenta que houve mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, de 22.09.2015, que alterou o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996.

Diz que a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro”, à sabença, àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo.

Em face disso, a Petrobras verificou que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, o que torna esta infração improcedente.

Salienta que há notas fiscais no rol das autuadas que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCMs registrados nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/1991, de 26.09.1991 (atualmente prorrogado até 30.04.2024, conf. Conv. ICMS 178/2021), o que também foi ignorado pelo Fisco.

Transcreve a Cláusula Primeira, I e II do referido Convênio.

Cláusula Primeira - Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Afirma que os NCMs que constam das Notas Fiscais autuadas estão relacionados no Anexo I, fazendo jus a redução da base de cálculo regulada no referido Convênio ICMS 52/1991.

Registra que conforme levantamento realizado pela própria SEFAZ/BA, a Gerência Técnica de Tributos da ora autuada identificou várias notas fiscais de transferência de materiais para ativo imobilizado emitidas sem tributação, fundamentadas na Súmula STJ nº 166 ou na dispensa de tributação no Estado de origem, que em alguns casos a Petrobras no ato da apuração tributária, realizou recolhimento do ICMS-DIFAL conforme a natureza da operação.

Especificadamente com relação às operações realizadas entre estabelecimentos da própria Petrobras, afirma que, por certo, não há qualquer prejuízo na arrecadação do Estado da Bahia, na medida em que tributo algum lhe seria devido, mesmo considerando a operação como um todo.

Menciona 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, reiterando que a transferência entre estabelecimentos de mesmo titular não se configura em fato impositivo ao ICMS, conforme se colhe do voto do Ministro Relator do caso, Edson Fachin, seguido sem discrepância por todos os Ministros.

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

Salienta que este julgamento da ADC 49/STF consagrou a compreensão pacífica e uniforme jurisprudência nos Tribunais superiores no sentido de rejeitar a cobrança do ICMS no caso de

mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive quando essa transferência ocorre entre diferentes Unidades da Federação.

Acrescenta que o Supremo Tribunal Federal 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 e a mesma orientação é adotada por ambas as Turmas da Suprema Corte.

Ressalta que em todos os casos sempre houve expressa menção ao descabimento da cobrança do ICMS inclusive na hipótese de transferências interestaduais. Desse modo, está assente na jurisprudência atual da Suprema Corte que não cabe a cobrança do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sequer o DIFAL.

Registra que 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.

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.

Afirma que, se nem operação apta a gerar ICMS, não há prosperar a investida que sedimenta o AI ora combatido, com objeto o DIFAL. Se não houve mudança de titularidade do bem, não se tem como exigir o tributo ora lançado, ICMS, mesmo o diferencial de alíquota.

Acrescenta: Se o caso concreto há referências a transferência de bens entre estabelecimentos da mesma PETROBRAS, certo é que o Estado da Bahia não sofreu qualquer prejuízo em sua arrecadação, na medida em que tributo algum lhe seria devido, ocorrendo inclusive que o ICMS sequer é devido, mesmo considerando a operação como um todo, o que se requer seja devidamente reconhecido quando do julgamento do Auto de Infração, ora combatido.

Afirma restar demonstrado que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, eis que comprovado com efetividade o direito da PETROBRAS, no sentido de que sejam as alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como corretas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

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.

Lembra que um dos objetivos do procedimento administrativo fiscal é de gerar título líquido, certo e exigível, por meio da CDA, de modo que a não existência de uma correta e devida identificação dos produtos e bens que, de fato, não dão direito a crédito, gerará um título lacônico, incerto e subjetivo, e por certo acarretará reconhecimento judicial de nulidade do mesmo por ausência de liquidez, como já hodiernamente já se reconhece pelo Poder Judiciário.

Lembra que no procedimento administrativo-fiscal, busca-se a verdade material, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo.

Registra que no Processo Administrativo Tributário impera o princípio da verdade material ou da liberdade na prova, conferindo maior elasticidade de apreciação ao julgador administrativo, que pode lançar mão de provas por ele próprio coletadas, além de ter o poder de determinar a produção de novas provas não produzidas pelas partes. Pela orientação deste princípio, o órgão administrativo de julgamento deverá buscar a verdade objetiva dos fatos, independentemente de haver sido provado ou alegado pelas partes.

Requer seja determinada a realização de perícia fiscal, contábil e operacional, a fim de que seja demonstrada e identificada a verdade material relativa às NFs que constam referenciadas pelo



Auto de Infração em tela, sob pena de nulidade, ante a garantia constitucional que consta do art. 5º, LV, da CF/1988.

Salienta que a prova pericial é indispensável para o deslinde do presente auto de infração, haja vista a matéria suscitada consistir em matéria eminentemente fática, 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.

Em nome da boa-fé, informa que faz a juntada do comprovante de pagamento parcial, no valor de R\$ 32.707,37 (Infração 02), quitado em 10.06.2022, conforme tabela abaixo.

Infração 02 - 006.002.001						
Data Ocorrên	MÊS	DIFAL AUDITORIA	DIFAL PETROBRAS	DIFAL PG A MENOR	DIFAL Devido (Petrobras)	Observação
31/01/2017	1	2.086,19	0,00	2.086,19	2.077,23	
28/02/2017	2	2.286,34	51,88	2.234,46	1.981,65	
31/03/2017	3	2.119,25	0,00	2.119,25	2.119,25	
30/04/2017	4	3.790,18	2.216,09	1.574,09	1.574,09	
31/05/2017	5	19.827,72	10.813,48	9.014,24	9.014,24	
30/06/2017	6	4.141,15	1.472,02	2.669,13	2.669,13	
31/07/2017	7	3.009,67	2.465,39	544,28	544,28	
31/08/2017	8	4.464,73	128,91	4.335,82	4.335,82	
30/09/2017	9	3.028,80	0,00	3.028,80	3.028,80	
31/10/2017	10	2.132,21	904,74	1.227,47	1.198,28	
30/11/2017	11	1.932,53	747,83	1.184,70	1.184,70	
31/12/2017	12	6.413,30	1.587,29	4.826,01	2.979,90	
<b>TOTAL</b>		<b>55.232,07</b>	<b>20.387,63</b>	<b>34.844,44</b>	<b>32.707,37</b>	

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

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

O Autuante José Elmano Tavares presta informação fiscal às fls. 49 a 51 dos autos. Faz uma síntese das alegações defensivas e diz que em relação à Infração 01, quanto ao DIFAL calculado sobre as transferências interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento, não há previsão legal para a dispensa do seu pagamento na legislação tributária do Estado da Bahia. A autuação foi feita com base no art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea "a" do RICMS/BA, publicado pelo Decreto 13780/2012, vigente à época dos fatos. Transcreve os mencionados dispositivos legais.

Art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96

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. 305, § 4º, inciso III, alínea "a" do RICMS/BA

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;

Afirma que pode ser concluído através da leitura do texto legal acima, que não há previsão de dispensa do DIFAL nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa visto não existir, na legislação tributária do Estado da Bahia, qualquer previsão de não incidência sobre esse tipo de operação.

Com relação aos cálculos do DIFAL diz que o Contribuinte recebeu uma planilha com os dados das notas fiscais de entradas, além dos cálculos do DIFAL e, também, o valor que foi pago pelo Contribuinte e a base de cálculo utilizada.

INFRAÇÃO 02: Com relação ao DIFAL não pago ou pago a menos, informa que o Contribuinte recebeu uma planilha com os dados das notas fiscais de entradas, cálculos do DIFAL e, também, o valor que foi pago e a base de cálculo utilizada. Se o Contribuinte conferir os seus cálculos vai notar que houve a falta de pagamento ou o pagamento a menos nos itens autuados.

Entende que em vez da realização de uma perícia basta uma simples conferência dos cálculos efetuados para constatar as diferenças que resultaram na autuação. Por exemplo, são apenas 173 notas fiscais, sendo 142 notas com falta de pagamento e outras 31 notas fiscais com pagamento a menos do DIFAL.

Com relação ao argumento de que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, relativos as aquisições no ano de 2017, por ser o cálculo por dentro, diz que não procede.

Esclarece que os cálculos foram efetuados "por dentro" de acordo com a Lei nº 7.014/1996, vigente à época dos fatos. Transcreve o art. 17, XI, § 6º da mencionada Lei.

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. (grifo nosso)

Redação originária, efeitos até 21/12/2017:

"§ 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."

Efeitos a partir de 22/12/2017.

§ 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. (grifo nosso).

Da leitura do parágrafo 6º acima transcrito, com metodologia vigente até 21/12/2017, o cálculo da DIFAL foi efetuado de acordo com a seguinte fórmula:

Base de Cálculo: Valor expurgado o imposto: (valor sem ICMS);

Valor expurgado o imposto / (1 — Alíquota interna / 100%) Nova Base de Cálculo;

DIFAL: Nova Base de Cálculo X (Alíquota Interna/100 — Alíquota Interestadual/100) = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.

Da leitura do parágrafo 6º, acima transcrito, com metodologia vigente a partir de 22/12/2017, informa que o cálculo da DIFAL foi efetuado de acordo com a seguinte fórmula.

Base de Cálculo: Valor expurgado o imposto: (valor sem ICMS);

Valor expurgado o imposto / (1 — Alíquota interna / 100%) Nova Base de Cálculo;

DIFAL: Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna — Valor do Imposto Destacado = Imposto a Recolher, ou seja, o DIFAL.

Registra que o cálculo da DIFAL relativo às aquisições efetuadas de fornecedores optante do Simples Nacional, foi efetuado como determina o parágrafo 6º, ou seja, para expurgar o valor do ICMS, foi utilizado a alíquota que constou na nota fiscal, relativa à carga tributária da operação e, para o cálculo do valor do DIFAL foram considerados dois critérios, conforme as redações dadas ao parágrafo sexto do artigo 17, da Lei 7.014/1996. Até 21/12/2017, foi considerado a diferença entre as alíquotas internas e interestadual e, a partir de 22/12/2017 foi considerado no cálculo do valor da DIFAL a dedução do valor do ICMS informado na nota fiscal, relativo à alíquota informada. Dessa forma não foram consideradas as alíquotas de 7% e 12%, para encontrar o valor expurgado do ICMS se a alíquota da nota fiscal é outra, se a carga tributária da operação é outra.

Com relação ao cálculo do DIFAL das notas fiscais com NCM coincidente com aqueles do Convênio ICMS 52/1991, e que mesmo assim foram autuadas, informa que todas as notas foram analisadas. Realmente há itens que foram autuados cujo NCM coincidem com aqueles do Convênio ICMS 52/1991, no entanto, a descrição dos itens autuados é diferente daqueles que constam no Convênio. Por exemplo para a NCM 7307.19.20, o Convênio ICMS 52/1991, especifica para esta NCM apenas cabeça de poço para perfuração de poços de petróleo, no entanto, as aquisições que geraram a autuação referem-se a outros itens que foram classificados com a mesma NCM, como pode ser visto na planilha que foi anexada ao auto de infração.

Diante do exposto, mantém integralmente o presente Auto de Infração.

Intimado acerca da Informação Fiscal, o Defendente apresenta manifestação às fls. 54 a 58 do PAF. Inicialmente, registra que a Informação Fiscal apenas ratifica a exação lavrada, e neste contexto, desconsidera as razões apresentadas na defesa.

Neste contexto, afirma que resta à Petrobras ratificar igualmente os termos da defesa administrativa apresentada, principalmente para destacar a exigência de DIFAL é indevida, pois, embora a CRFB/88 tenha estabelecido, no art. 155, § 2º, VII, a competência do Estado de destino para a instituição do DIFAL no caso de operações com contribuintes, a sua definição como hipótese de incidência e demais requisitos necessários à exação apenas ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, que alterou diversos dispositivos da LC 87/96, com a finalidade de regulamentar a cobrança do ICMS-DIFAL.

Menciona que desde 2015, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui jurisprudência aplicável a consumidores finais contribuintes do ICMS, reconhecendo que "a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar", sendo que "a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquota." (Ag. Reg. no RE 580.903/PR, relatoria do Ministro Roberto Barroso).

Registra que, recentemente, a jurisprudência da Excelsa Corte foi novamente ratificada no que se refere à invalidade da cobrança do ICMS-DIFAL por restar ausente lei complementar disciplinadora" (ADI 5469/DF e RE 1.287.019) ou seja, o STF se posiciona pela impossibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL sem previsão em lei complementar federal.

Registra ainda que, conforme levantamento realizado pela própria SEFAZ/BA, a Gerência Técnica de Tributos da ora autuada identificou várias notas fiscais de transferência de materiais para uso emitidas sem tributação, fundamentadas na Súmula STJ nº 166 ou na dispensa de tributação no Estado de origem, que em alguns casos a Petrobras no ato da apuração tributária, realizou recolhimento do ICMS-DIFAL conforme a natureza da operação.

Especificadamente com relação às operações realizadas entre estabelecimentos da própria Petrobras, por certo não há qualquer prejuízo na arrecadação do Estado da Bahia, na medida em que tributo algum lhe seria devido, mesmo considerando a operação como um todo.

Diz 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, reiterando que a transferência entre estabelecimentos de mesmo titular não se configura em fato impositivo ao ICMS, conforme se colhe do voto do Ministro Relator do caso, Edson Fachin, seguido sem discrepância por todos os Ministros.

Portanto, 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, reconhece-se serem as operações de transferência entre filiais do mesmo titular inalcançáveis pela tributação por via do ICMS. O julgamento unânime do Plenário STF ora reportado haverá de ser respeitado quando do julgamento do presente lançamento fiscal.

Salienta que este julgamento da ADC 49/STF consagrou a compreensão pacífica e uniforme jurisprudência nos Tribunais superiores no sentido de rejeitar a cobrança do ICMS no caso de mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive quando essa transferência ocorre entre diferentes Unidades da Federação.

Acrescenta que o Supremo Tribunal Federal 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.

Ressalta que está assente na jurisprudência atual da Suprema Corte que não cabe a cobrança do ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sequer o DIFAL.

Mas não é só naquele Pretório que esse entendimento se faz presente e atual, pois o Superior Tribunal de Justiça mantém a Súmula nº 166 de sua jurisprudência, segundo a qual "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Salienta 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.

Afirma que o referido entendimento também vem sendo reiterado em julgados recentes do Superior Tribunal de Justiça, cita exemplo

Acrescenta que, se o caso concreto há referências a transferência de bens entre estabelecimentos da mesma PETROBRAS, certo é que o Estado da Bahia não sofreu qualquer prejuízo em sua arrecadação, na medida em que tributo algum lhe seria devido, ocorrendo inclusive que o ICMS sequer é devido, mesmo considerando a operação como um todo, o que se requer seja devidamente reconhecido quando do julgamento do Auto de Infração, ora combatido.

Derradeiramente, reafirma a existência de equívocos nos cálculos apresentados pelo autuante.

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

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

Agindo-se com economicidade e zelo devidos, nada mais se busca senão o primado do texto constitucional, da legalidade e da justiça tributária, garantindo-se a efetividade, lealdade e boa-fé

administrativa, em benefício da sociedade, revertendo em prol da mais salutar segurança jurídica e institucional.

O Autuante presta Segunda Informação Fiscal à fl. 62, dizendo que após a apresentação da Defesa, o contribuinte não acrescentou qualquer fato que pudesse elidir a ação fiscal, razão pela qual mantém o Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior – OAB/SE – 3817.

## VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, foram fornecidas ao Defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido.

O PAF encontra-se apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos, a defesa do contribuinte foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório, não se encontrando no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Considerando a grande diversidade de tipos de operações, o Defendente requereu a realização de perícia fiscal, contábil e operacional, a fim de que fosse demonstrada e identificada a verdade material relativa às NFs que constam referenciadas pelo Auto de Infração em tela, sob pena de nulidade, ante a garantia constitucional que consta do art. 5º, LV, da CF/1988.

Fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Valor do débito: R\$ 146.485,14.

De acordo com a Descrição dos Fatos, a exigência fiscal se refere a DIFAL NÃO PAGO OU PAGO A MENOS relativo a entradas de mercadorias resultantes de TRANSFERÊNCIAS interestaduais consideradas pelo contribuinte como sendo material de uso e consumo.

O Defendente alegou ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente. Disse que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual ou à Fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

Registrou que conforme levantamento realizado pela própria SEFAZ/BA, a Gerência Técnica de Tributos da ora autuada identificou várias notas fiscais de transferência de materiais para ativo imobilizado emitidas sem tributação, fundamentadas na Súmula STJ nº 166 ou na dispensa de tributação no Estado de origem, que em alguns casos a Petrobras no ato da apuração tributária, realizou recolhimento do ICMS-DIFAL conforme a natureza da operação.



Salientou que o julgamento da ADC 49/STF consagrou a compreensão pacífica e uniforme jurisprudência nos Tribunais Superiores, no sentido de rejeitar a cobrança do ICMS no caso de mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive quando essa transferência ocorre entre diferentes Unidades da Federação.

Afirmou que 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.

O Autuante apresentou o entendimento de que em relação ao DIFAL calculado sobre as transferências interestaduais de bens destinados ao consumo do estabelecimento, não há previsão legal para a dispensa do seu pagamento na legislação tributária do Estado da Bahia.

Quanto às operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que *“não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*.

Neste mesmo sentido é a SÚMULA DO CONSEF Nº 08: *“Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular”*, tendo como fonte a jurisprudência predominante deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

No âmbito do Judiciário, na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 49) a conclusão é no sentido de que *“é inconstitucional a incidência de ICMS sobre a transferência de mercadorias entre filiais de uma mesma pessoa jurídica, ainda que em diferentes estados”*. Portanto, não havendo troca de titularidade, não é cabível a cobrança do ICMS sobre a circulação de mercadorias. O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento com caráter vinculante ADC 49, de que não há incidência do ICMS nas transferências, inclusive interestaduais.

A PGE/PROFIS foi instada a se manifestar por meio consulta encaminhada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF (PROCESSO Nº: PGE 2024006814-0), quanto aos efeitos da decisão da ADC 49, apresentando os seguintes questionamentos:

- 1) *Como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados até o dia 19/04/2021, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas (DIFAL)?;*
- 2) *Da mesma forma, indaga-se 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? “*

Após análise acerca do conteúdo e um breve histórico da ADC 49, foram apresentadas pelo Dr. José Augusto Martins Junior, Procurador PGE/PROFIS, respostas aos questionamentos realizados pela 2ª CJF:

*“... restou patente que a posição do STF utilizou como conclusões fundantes do seu entendimento que: a) não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa; b) que a hipótese de incidência do tributo é uma operação jurídica praticada por comerciante (operação comercial); c) que a operação comercial acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade”*.

Discorre sobre o Diferencial de Alíquotas (DIFAL), e conclui: *“... parece-nos inquestionável que o DIFAL está atrelado umbilicalmente a uma prática comercial (Capítulo V do CDC) ou, melhor, um ato de mercancia, situação esta não presente numa operação de transferência (ADC nº 49).*

*Aliás, importante sublimar, o conceito de alíquota está irremediavelmente ligado a uma tributação, sendo um percentual usado para calcular o valor final de um imposto que deve ser pago por uma pessoa física ou jurídica, representando o aspecto quantitativo da obrigação de tributar.*

*Ou seja, não há como se falar em alíquota e, por conseguinte, em diferencial de alíquota, sem uma operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final”.*

Sobre a possibilidade da cobrança de DIFAL nas transferências – período definido na Modulação da ADC 49 foi apresentado o entendimento de que “...inobstante às conclusões acima encetadas, 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.

...

*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”.*

Este Órgão Julgador vinha decidindo pela procedência de Autos de Infração lavrados após abril de 2021, com o entendimento sobre a possibilidade de se exigir o tributo sobre as operações de transferências até dezembro de 2023. Entretanto, na decisão referente ao Recurso Extraordinário nº 1.490.708-SP, o STF fixou a seguinte tese “A modulação dos efeitos estabelecidos no julgamento da ADC nº 49/RN-ED não autoriza a cobrança do ICMS lá debatido quanto a fatos geradores ocorridos antes de 2024 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do tributo”.

Considerando que o Auto de Infração em apreciação foi lavrado em 12/05/2022, se refere a débitos do exercício de 2017, tomando como paradigma o retromencionado Parecer da PGE/PROFIS sobre as operações aqui discutidas, relativamente às transferências interestaduais e com fundamento nas decisões do STF, mencionadas neste voto, a conclusão é no sentido de que, em relação a tributação nas transferências, inclusive o ICMS incidente pela diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna (ICMS-DIFAL) não existe legalidade quanto ao imposto exigido, dessa forma, não subsiste a exigência do imposto do presente lançamento. A Infração 01 é improcedente.

**INFRAÇÃO 02:** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2017.

Consta na Descrição dos Fatos: Refere-se ao DIFAL NÃO PAGO OU PAGO A MENOS relativo a AQUISIÇÃO DE FORNECEDORES considerados pelo contribuinte como sendo de material de uso e consumo.

O Defendente alegou que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, o que torna esta infração improcedente. Disse que há notas fiscais no rol das autuadas que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCMs registrados nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/1991, de 26.09.1991.

O Autuante afirmou que em relação ao argumento defensivo de que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, relativos as aquisições no ano de 2017, por ser o cálculo “por dentro”, não procede.

Observe que a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente conforme art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (abaixo reproduzido), redação atual dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21. Base de cálculo estabelecida no art. 17, XI e seu § 6º.

## Lei 7.014/96

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

XV - da entrada ou da utilização, 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 do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

- a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;
- b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos VI, XI e XI-A do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

[...]

§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21. Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21: “§ 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.”

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.”

Vale destacar que as alterações do art. 17, XI e § 6º, da Lei nº 7.014/96, promovidas pelas respectivas Leis, apenas tornaram expressa e detalharam a premissa constitucional de que o ICMS está incluso em sua própria base impositiva.

Na Informação Fiscal, foi destacado que o cálculo da DIFAL relativo às aquisições efetuadas de fornecedores optante do Simples Nacional, foi efetuado como determina o parágrafo 6º, ou seja, para expurgar o valor do ICMS, foi utilizado a alíquota que constou na nota fiscal, relativa à carga tributária da operação e, para o cálculo do valor do DIFAL foram considerados dois critérios, conforme as redações dadas ao parágrafo sexto do artigo 17, da Lei 7.014/1996. Até 21/12/2017, foi considerado a diferença entre as alíquotas internas e interestadual e, a partir de 22/12/2017 foi considerado no cálculo do valor da DIFAL a dedução do valor do ICMS informado na nota fiscal, relativo à alíquota informada. Dessa forma não foram consideradas as alíquotas de 7% e 12%, para encontrar o valor expurgado do ICMS se a alíquota da nota fiscal é outra, se a carga tributária da operação é outra.

Conforme explicado pelos Autuantes, os valores devidos mensalmente, resultam de cálculos que foram elaborados com base nos documentos fiscais, estão em absoluta consonância com a legislação de regência, constatando-se que o Defendente não comprovou com elementos necessários e suficientes, que tivessem o condão de extinguir ou modificar o valor exigido no Auto de Infração.



Com relação ao cálculo do DIFAL das notas fiscais com NCM coincidente com aqueles do Convênio ICMS 52/1991, e que mesmo assim foram autuadas, os Autuantes informaram que todas as notas foram analisadas.

Registraram que existem alguns itens autuados cujo NCM coincide com aqueles do Convênio ICMS 52/1991, no entanto, a descrição dos itens autuados é diferente daqueles que constam no Convênio. Por exemplo para o NCM 7307.19.20, o Convênio ICMS 52/1991, especifica para esta NCM apenas cabeça de poço para perfuração de poços de petróleo, no entanto, as aquisições que geraram a autuação referem-se a outros itens que foram classificados com a mesma NCM, como pode ser visto na planilha que foi anexada ao auto de infração.

Observo que o Convênio ICMS 52/1991 concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, estabelecendo na Cláusula primeira que fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais previstos no referido Convênio.

Vale salientar, que a legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código de NCM. Dessa forma, se a descrição constante nos documentos fiscais objeto da autuação não corresponde ao que está previsto na legislação correlacionando com os códigos de NCM leva à conclusão de que os produtos não se encontram enquadrados naquele benefício previsto na legislação tributária.

Por outro lado, o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos, circunstâncias e argumentos constantes no processo, apreciando as provas apresentadas. No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelos autuantes, concluo que, nos moldes como foi apurada e descrita a infração 02, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem as matérias tratadas na autuação fiscal. A Infração 02 é subsistente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269139.0003/22-3, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 34.844,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

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” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de outubro de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR