



PROCESSO Nº 1810382024-5 - e-processo nº 2024.000394777-3

ACÓRDÃO Nº 655/2025

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: ENERGISA PARAIBA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Advogado: Sr.º ÁLVARO JÁDER LIMA DANTAS, inscrito na OAB/PB sob o nº
25.206

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA FERREIRA

Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA ATIVO FIXO E USO/CONSUMO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. MÉRITO. TRANSFERÊNCIA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUTONOMIA PATRIMONIAL. INAPLICABILIDADE DA ADC 49 E DO TEMA 1.099 DO STF. TEMA 1.367 DO STF. VEDAÇÃO À COBRANÇA DE VALORES NÃO PAGOS ANTERIORES A 2024. RESTRIÇÃO QUE NÃO ALCANÇA OPERAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTES AUTÔNOMOS. INCIDÊNCIA MANTIDA. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. LC 190/2022. INAPLICABILIDADE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL PREEXISTENTE. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Não há nulidade no auto de infração por vício formal quando o demonstrativo fiscal, analisado em conjunto com os documentos fiscais emitidos contra o próprio contribuinte e a legislação de regência, permite a exata compreensão da exigência tributária, garantindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. A tese firmada pelo STF no Tema 1.099 e na ADC 49, que afasta a incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não se aplica às operações realizadas entre pessoas jurídicas distintas, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico. A autonomia jurídica e patrimonial das empresas implica que a remessa de bens de uma



para outra configura circulação jurídica com transferência de titularidade, fato gerador do imposto estadual.

O entendimento fixado pelo STF no Tema 1.367 de Repercussão Geral (RE 1.490.708), que veda a cobrança de ICMS sobre fatos geradores ocorridos antes de 2024 não pagos pelo contribuinte, restringe-se às hipóteses abarcadas pela ADC 49 (transferência entre estabelecimentos do mesmo titular). Tal restrição não alcança operações de compra e venda ou transferência de propriedade entre pessoas jurídicas autônomas, mantendo-se hígida a cobrança do imposto nestes casos.

A exigência do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) nas aquisições interestaduais por contribuintes do ICMS encontra amparo na legislação estadual anterior à Lei Complementar nº 190/2022. As inovações legislativas recentes destinaram-se a regular o DIFAL para não contribuintes, não havendo instituição de novo tributo para o caso em tela que justifique a aplicação da anterioridade nonagesimal.

A base de cálculo do ICMS com a inclusão do montante do próprio imposto ("cálculo por dentro") decorre de expressa previsão legal (LC 87/96 e Lei nº 6.379/96), cuja constitucionalidade não pode ser afastada na via administrativa (Súmula 03/CRF-PB).

Recurso Voluntário desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, por seu **DESPROVIMENTO**, para **MANTER INTEGRALMENTE** a sentença de primeira instância que julgou *PROCEDENTE* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001796/2024-30, lavrado em 14 de agosto de 2024, condenando a empresa **ENERGISA PARAIBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A** ao recolhimento do crédito tributário de **R\$ 2.638.179,91** (dois milhões seiscentos e trinta e oito mil cento e setenta e nove reais e noventa e um centavos), sendo **R\$ 1.758.786,57** (um milhão setecentos e cinquenta e oito mil setecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e sete centavos) de ICMS por violação ao art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X, todos do RICMS/PB e multa de **R\$ 879.393,34** (oitocentos e setenta e nove mil trezentos e noventa e três reais e trinta e quatro centavos) nos termos do art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96.



Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de dezembro de 2025.

VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, HEITOR COLLETT, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 1810382024-5 - e-processo n° 2024.000394777-3

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: ENERGISA PARAIBA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Advogado: Sr.º ÁLVARO JÁDER LIMA DANTAS, inscrito na OAB/PB sob o n° 25.206

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: ALEXANDRE HENRIQUE SALEMA FERREIRA

Relator: CONS.º VINICIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA ATIVO FIXO E USO/CONSUMO. PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA. MÉRITO. TRANSFERÊNCIA ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. AUTONOMIA PATRIMONIAL. INAPLICABILIDADE DA ADC 49 E DO TEMA 1.099 DO STF. TEMA 1.367 DO STF. VEDAÇÃO À COBRANÇA DE VALORES NÃO PAGOS ANTERIORES A 2024. RESTRIÇÃO QUE NÃO ALCANÇA OPERAÇÕES ENTRE CONTRIBUINTES AUTÔNOMOS. INCIDÊNCIA MANTIDA. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. LC 190/2022. INAPLICABILIDADE. LEGISLAÇÃO ESTADUAL PREEXISTENTE. BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

Não há nulidade no auto de infração por vício formal quando o demonstrativo fiscal, analisado em conjunto com os documentos fiscais emitidos contra o próprio contribuinte e a legislação de regência, permite a exata compreensão da exigência tributária, garantindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. A tese firmada pelo STF no Tema 1.099 e na ADC 49, que afasta a incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não se aplica às operações realizadas entre pessoas jurídicas distintas, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico. A autonomia jurídica e patrimonial das empresas implica que a remessa de bens de uma para outra configura circulação jurídica com transferência de titularidade, fato gerador do imposto estadual.



O entendimento fixado pelo STF no Tema 1.367 de Repercussão Geral (RE 1.490.708), que veda a cobrança de ICMS sobre fatos geradores ocorridos antes de 2024 não pagos pelo contribuinte, restringe-se às hipóteses abarcadas pela ADC 49 (transferência entre estabelecimentos do mesmo titular). Tal restrição não alcança operações de compra e venda ou transferência de propriedade entre pessoas jurídicas autônomas, mantendo-se hígida a cobrança do imposto nestes casos.

A exigência do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) nas aquisições interestaduais por contribuintes do ICMS encontra amparo na legislação estadual anterior à Lei Complementar nº 190/2022. As inovações legislativas recentes destinaram-se a regular o DIFAL para não contribuintes, não havendo instituição de novo tributo para o caso em tela que justifique a aplicação da anterioridade nonagesimal.

A base de cálculo do ICMS com a inclusão do montante do próprio imposto ("cálculo por dentro") decorre de expressa previsão legal (LC 87/96 e Lei nº 6.379/96), cuja constitucionalidade não pode ser afastada na via administrativa (Súmula 03/CRF-PB).

Recurso Voluntário desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela empresa ENERGISA PARAÍBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A., contra decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001796/2024-30, lavrado em 14/08/2024.

A fiscalização acusou o contribuinte de ter cometido as seguintes infrações à norma tributária:

0688 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O ATIVO FIXO DO ESTAB.)

>> O contribuinte deixou de recolher ICMS - diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento. AO INFRINGIR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER PARCIALMENTE (RECOLHIMENTO A MENOR) O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS (ICMS-DIFAL) INCIDENTE SOBRE AS ENTRADAS EM SEU ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS OU BENS ORIUNDOS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO, NO PERÍODO DE JANEIRO/2022 A NOVEMBRO/2022, CONFORME DEMONSTRADO NO



PROCEDIMENTO FISCAL DENOMINADO DE ANEXO II - LEVANTAMENTO DO ICMS-DIFAL PAGO A MENOR INCIDENTE SOBRE ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS OU BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

REGULARMENTE NOTIFICADO PARA EFETUAR O RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO DO MONTANTE DO ICMS-DIFAL APURADO, O CONTRIBUINTE RECUSOU-SE A ATENDER A NOTIFICAÇÃO N° 00209326/2024.

RESSALTE-SE QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-DIFAL DEVIDO, OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO, OBEDECEU AO DISPOSTO NO INCISO X, ALÍNEAS "A" E "B", DO ART. 14, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO N° 18.930/1997.

O PROCEDIMENTO FISCAL DENOMINADO DE ANEXO II - LEVANTAMENTO DO ICMS-DIFAL PAGO A MENOR INCIDENTE SOBRE ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS OU BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AS NOTIFICAÇÕES N° 00188143/2024 E N° 00209326/2024, COM SEUS ANEXOS, PASSAM A SER PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO.

TODOS OS ELEMENTOS DE PROVA QUE FUNDAMENTARAM O PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO CONSTAM DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (PAT).

OS AUTOS DO PAT, GERADO A PARTIR DA LAVRATURA DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO, ENCONTRAM-SE NA POSSE ELETRÔNICA DA REPARTIÇÃO PREPARADORA (CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DE JOÃO PESSOA) E ESTÃO DISPONÍVEIS E ACESSÍVEIS AO CONTRIBUINTE AUTUADO.

Dispositivos: Art. 2º, §1º, IV, Art. 3º, XIV e Art. 14, X, do RICMS/PB.

Penalidade: Art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96.

0689 - DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O USO E/OU CONSUMO DO ESTAB.)(PERÍODO A PARTIR DE 07.03.02) >> O contribuinte deixou de recolher ICMS - diferencial de alíquotas concernentes à(s) aquisição(ões) de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. AO INFRINGIR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, O CONTRIBUINTE DEIXOU DE RECOLHER PARCIALMENTE (RECOLHIMENTO A MENOR) O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS (ICMS-DIFAL) INCIDENTE SOBRE AS ENTRADAS EM SEU ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS OU BENS ORIUNDOS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, DESTINADOS AO USO E CONSUMO, NO PERÍODO DE JANEIRO/2022 A NOVEMBRO/2022, CONFORME DEMONSTRADO NO



PROCEDIMENTO FISCAL DENOMINADO DE ANEXO I – LEVANTAMENTO DO ICMS-DIFAL PAGO A MENOR INCIDENTE SOBRE ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS OU BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO.

REGULARMENTE NOTIFICADA PARA EFETUAR O RECOLHIMENTO ESPONTÂNEO DO MONTANTE DO ICMS-DIFAL APURADO, O CONTRIBUINTE RECUSOU-SE A ATENDER A NOTIFICAÇÃO Nº 00209326/2024.

RESSALTE-SE QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-DIFAL DEVIDO, OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO, OBEDECEU AO DISPOSTO NO INCISO X, ALÍNEAS "A" E "B", DO ART. 14, DO RICMS/PB, APROVADO PELO DECRETO Nº 18.930/1997.

O PROCEDIMENTO FISCAL DENOMINADO DE ANEXO I - LEVANTAMENTO DO ICMS-DIFAL PAGO A MENOR INCIDENTE SOBRE ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS OU BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO E AS NOTIFICAÇÕES Nº 00188143/2024 E Nº 00209326/2024, COM SEUS ANEXOS, PASSAM A SER PARTES INTEGRANTES DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO.

TODOS OS ELEMENTOS DE PROVA QUE FUNDAMENTARAM O PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO CONSTAM DA INSTRUÇÃO PROCESSUAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (PAT).

OS AUTOS DO PAT, GERADO A PARTIR DA LAVRATURA DO PRESENTE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO DE OFÍCIO, ENCONTRAM-SE NA POSSE ELETRÔNICA DA REPARTIÇÃO PREPARADORA (CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DE JOÃO PESSOA) E ESTÃO DISPONÍVEIS E ACESSÍVEIS AO CONTRIBUINTE AUTUADO.

Dispositivos: Art. 2º, §1º, IV, Art. 3º, XIV e Art. 14, X, do RICMS/PB.

Penalidade: Art. 82, II, "e", da Lei n.6.379/96.

O crédito tributário total lançado foi de R\$ 2.638.179,91 (dois milhões, seiscentos e trinta e oito mil, cento e setenta e nove reais e noventa e um centavos), sendo R\$ 1.758.786,57 de ICMS e R\$ 879.393,34 de multa por infração.

Regularmente cientificada do auto de infração, a autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese:

a) a improcedência do feito em relação às operações de transferência de bens entre empresas do mesmo grupo econômico (Grupo Energisa), invocando a não incidência de ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (Súmula 166/STJ e ADC 49/STF);



b) a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL sobre fatos geradores ocorridos no ano de 2022 antes de 05/04/2022, por violação ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme entendimento do STF na ADI 7066; e

c) a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS devido ao Estado de destino na sua própria base de cálculo (cálculo "por dentro"), instituída pela LC nº 190/2022.

Conclusos os autos, foram distribuídos ao julgador fiscal Francisco Nociti, que decidiu pela procedência da autuação, conforme ementa abaixo transcrita:

DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS (MERC. P/O ATIVO FIXO DO ESTAB.). ACUSAÇÃO CARACTERIZADA.

Incide o ICMS sobre a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados ao ativo fixo.

A apreciação da constitucionalidade de dispositivos vigentes na legislação tributária não compete aos órgãos julgadores administrativos.

Contribuinte credenciado no DT-e e com situação cadastral ativa recebe as comunicações e intimações nos termos da legislação de regência.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da sentença via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) em 24/02/2025, a autuada interpôs Recurso Voluntário tempestivo em 26/03/2025. Em suas razões recursais, arguiu preliminarmente a nulidade material do auto de infração por vício formal e cerceamento de defesa, sustentando que o demonstrativo fiscal não indica a base de cálculo e a alíquota utilizadas ("zeradas"), violando o art. 142 do CTN. No mérito, reiterou os argumentos da defesa: a não incidência do ICMS nas transferências de bens entre empresas do mesmo grupo econômico, equiparando-as a transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, com base na jurisprudência dos tribunais superiores (Tema 1.099 e ADC 49 do STF); a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL no exercício de 2022 sem observância da anterioridade nonagesimal; e a inconstitucionalidade da base de cálculo dupla ("*gross-up*").

Considerando o pedido de sustentação oral da recorrente, o presente processo foi remetido à Assessoria Jurídica desta Casa para emissão de parecer técnico acerca da legalidade dos lançamentos, nos termos do art. 20, X, do Regimento Interno do CRF-PB.

Conclusos, os autos foram distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento.

É o relatório.



VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento de ofício relativo à falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas (DIFAL) incidente sobre aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso/consumo da autuada, no exercício de 2022.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente argui, preliminarmente, a nulidade do auto de infração por vício material e cerceamento de defesa. Sustenta que o demonstrativo fiscal anexo à peça acusatória é genérico, apresentando colunas de "Base de Cálculo" e "Alíquota" com valores zerados ou em branco, o que teria impedido a conferência da exatidão do crédito tributário exigido.

A preliminar não merece acolhida.

A nulidade de um lançamento tributário por vício formal ou material pressupõe a existência de prejuízo insanável à defesa (*pas de nullité sans grief*), consubstanciado na impossibilidade de o sujeito passivo compreender a natureza da acusação ou os critérios utilizados para a quantificação do tributo.

No caso em apreço, a descrição da infração no Auto de Infração é cristalina: falta de recolhimento do ICMS Diferencial de Alíquotas (DIFAL) sobre aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo e ao uso/consumo. Os demonstrativos fiscais, ainda que sintéticos, identificam o período de apuração e o montante devido mês a mês, com fundamento nos anexos de fiscalização de fls. 06 a 90 dos autos.

Ademais, trata-se de imposto cujas operações são de pleno conhecimento da autuada, uma vez que decorrem de suas próprias aquisições interestaduais, documentadas em Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) emitidas contra o seu CNPJ. A legislação de regência (RICMS/PB) estabelece de forma objetiva a metodologia de cálculo do DIFAL para contribuintes: a aplicação da diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual destacada no documento de origem sobre a base de cálculo da operação.

A ausência de detalhamento analítico nota a nota no corpo do auto não macula o lançamento, pois os dados essenciais para o contraditório – o que se cobra, quanto se cobra e por que se cobra – estão presentes. A prova de que o direito de defesa foi plenamente exercido reside na própria peça recursal, na qual a recorrente discute com profundidade teses de alta complexidade jurídica sobre a incidência e a anterioridade, demonstrando não haver qualquer obstáculo à compreensão da exigência.

Rejeito, pois, a preliminar.



DO MÉRITO

Da Incidência nas Transferências (ADC 49 e Temas de Repercussão Geral do STF)

A recorrente sustenta a não incidência do ICMS, alegando tratar-se de transferências de bens entre empresas do mesmo Grupo Econômico, invocando a aplicação do entendimento do STF no Tema 1.099 e na ADC 49.

A análise deste tópico exige uma digressão sobre a evolução jurisprudencial recente, a fim de situar o atual entendimento desta Casa.

Quanto à Modulação Original e a Jurisprudência do CRF-PB

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADC nº 49, declarou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Na oportunidade, a Corte modulou os efeitos da decisão para que a não incidência tivesse eficácia apenas a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos pendentes.

Com base nessa primeira diretriz, este Conselho de Recursos Fiscais consolidou entendimento — refletido, por exemplo, nos **Acórdãos nº 394/2025 e 079/2025** — de que, para os fatos geradores ocorridos antes de 2024 (como é o caso dos autos, de 2022), a legislação estadual permanecia válida e eficaz, legitimando a cobrança do imposto, independentemente de ter havido pagamento ou não. Entendia-se que a modulação temporal convalidava a lei estadual para o passado.

Da Superação da Tese pelo Tema 1.367 do STF (Novo Paradigma)

Ocorre que tal entendimento foi **superado** pelo recentíssimo julgamento do STF no **Tema 1.367 de Repercussão Geral** (RE 1.490.708), finalizado em 25/08/2025.

Ao apreciar a matéria, a Suprema Corte corrigiu a rota interpretativa e fixou nova tese vinculante, esclarecendo o alcance da modulação:

"A modulação dos efeitos estabelecida 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."

Com esta decisão, o STF estabeleceu que a modulação teve como objetivo impedir a repetição de indébito (devolução) para quem pagou, mas **retirou dos Estados o direito de cobrar** quem não pagou (inadimplentes) em relação aos fatos anteriores a 2024.

Assim, cabe aos órgãos administrativos a aplicação do novo precedente vinculante para reconhecer que, em se tratando de mera transferência entre filiais, a ausência de pagamento em 2022 não autoriza mais a constituição do crédito tributário.



A Inaplicabilidade ao Caso Concreto (Grupo Econômico)

Não obstante a superação da tese quanto à possibilidade de cobrança retroativa em tese, **o novo entendimento do Tema 1.367 não beneficia a Recorrente no caso concreto.**

Isso porque toda a construção jurisprudencial do STF (ADC 49, Tema 1.099 e Tema 1.367) tem como pressuposto inafastável a operação realizada entre estabelecimentos do **mesmo titular** (mesma pessoa jurídica). A *ratio decidendi* reside na ausência de transferência de titularidade e na inexistência de ato de mercancia quando o bem circula internamente na mesma empresa.

No caso sob análise, a Recorrente não realizou transferências entre suas próprias filiais. As operações autuadas ocorreram entre **pessoas jurídicas distintas**, mesmo que integrantes do Grupo Energisa.

Ainda que pertençam ao mesmo grupo econômico, as empresas envolvidas possuem autonomia patrimonial, personalidade jurídica própria e CNPJs distintos. Do ponto de vista tributário e civil, a remessa de um bem da "Empresa A" para a "Empresa B" configura **transferência de propriedade** (*tradição*), caracterizando circulação jurídica e econômica.

O Tema 1.367 veda a cobrança de valores não pagos para "transferências entre estabelecimentos do mesmo titular". Ele não concedeu anistia ou isenção para operações de compra e venda ou transferências patrimoniais entre pessoas jurídicas autônomas.

Retornando à sentença recorrida, a primeira instância afastou tais alegações sob o fundamento de que a legislação estadual prevê expressamente a incidência. Transcrevo trecho da decisão singular que bem delimitou a questão sob a ótica da legislação vigente à época:

"Logo, nos termos da legislação deste estado, para a caracterização da incidência do ICMS é irrelevante o fato de a operação realizar-se entre estabelecimentos do mesmo titular o que significa que, independentemente da alegada 'mercancia', incide o ICMS e não compete a este Julgador da esfera administrativa adentrar em temas relativos à constitucionalidade de dispositivos vigentes (...)"

Portanto, realizado a distinção, conclui-se que a operação realizada pela Recorrente permanece no campo de incidência do ICMS, não sendo alcançada pela vedação de cobrança imposta pelo STF, mantendo-se hígido o lançamento fiscal referente ao exercício de 2022.

Da Inaplicabilidade da Anterioridade Nonagesimal e da LC 190/2022 aos Contribuintes do Imposto

A recorrente defende que a cobrança do DIFAL no exercício de 2022 seria inconstitucional, ou ao menos nos primeiros 90 dias (janeiro a março), por violação ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "c", da CF/88),



aplicável à Lei Complementar nº 190/2022 e à Lei Estadual nº 12.190/2022, conforme decidido na ADI 7066.

A tese não prospera, pois parte de uma premissa equivocada: a de que a cobrança do DIFAL para contribuintes do ICMS (como é o caso da autuada) decorreria das inovações trazidas pela LC 190/2022.

É imperioso distinguir duas situações jurídicas distintas:

1. O DIFAL "Não Contribuinte" foi Introduzido pela EC 87/2015 e regulamentado pela LC 190/2022. Para esta modalidade, o STF exigiu Lei Complementar e o respeito à noventena em 2022.

2. O DIFAL "Contribuinte" Incidente na aquisição de bens para ativo fixo e uso/consumo por empresas inscritas no cadastro estadual de contribuintes. Esta modalidade existe desde a redação original da Constituição de 1988 e da Lei Kandir (LC 87/96).

No caso dos autos, a autuada é contribuinte habitual do imposto (concessionária de energia). A obrigação de recolher o diferencial de alíquotas sobre suas aquisições de ativo fixo e uso/consumo já estava prevista na Lei Estadual nº 6.379/96 e no RICMS/PB muito antes da edição da Lei nº 12.190/2022.

A Lei Estadual nº 12.190/2022 e a LC 190/2022 não instituíram nem majoraram o tributo para a hipótese de incidência "entrada de bem para ativo fixo de contribuinte". Tais diplomas apenas adequaram o texto legal para incluir as regras do DIFAL para não contribuintes e consolidar normas gerais.

Para o contribuinte do ICMS, houve continuidade normativa. Não houve vácuo legislativo nem criação de tributo novo que justificasse a aplicação da anterioridade ("vacatio legis"). A exigência fiscal baseia-se na legislação preexistente, que permaneceu hígida e eficaz.

Acolho, neste ponto, o preciso fundamento da sentença de primeira instância:

"Conclusão, o ICMS Diferencial de Alíquotas decorrente da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado consta na Lei do ICMS/PB muito antes da citada Lei Estadual n.º 12.190/2022 - normativo este que em nada alterou sua exigibilidade."

Assim, não se tratando de novo tributo ou majoração para o contribuinte autuado, mas de continuidade da tributação já existente, não há que se falar em submissão à anterioridade nonagesimal ou aplicabilidade da LC 190/2022 para fins de *vacatio legis* neste caso específico.

Da Constitucionalidade da Base de Cálculo ("Cálculo Por Dentro")

Por fim, a recorrente insurge-se contra a metodologia de cálculo do imposto, argumentando ser inconstitucional a inclusão do valor do ICMS na sua própria



base de cálculo (o chamado cálculo "por dentro" ou *gross-up*), especialmente após as alterações da LC 190/2022. Alega que tal prática configuraria *bis in idem* e violação à competência tributária (art. 155, § 2º, XI e XII da CF).

A pretensão não pode ser acolhida na via administrativa.

A inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS é uma característica estrutural deste tributo no sistema brasileiro, expressamente autorizada pelo art. 155, § 2º, XII, "i", da Constituição Federal e disciplinada pelo art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

No âmbito estadual, o RICMS/PB (aprovado pelo Decreto nº 18.930/97) reproduz fielmente a norma geral nacional. O lançamento fiscal limitou-se a aplicar a fórmula prevista em lei vigente (Base de Cálculo = Valor da Operação / (1 - Alíquota Interna)).

O dispositivo que fundamentou o cálculo do imposto no auto de infração foi o art. 14, X do RICMS/PB, devidamente citado na sentença:

Art. 14. A base de cálculo do imposto é: (...)

X – na hipótese do inciso XIV do “caput” do art. 3º, o valor obtido nos seguintes termos:

- a) do valor da operação realizada na unidade federada de origem, exclui-se o respectivo ICMS;
- b) ao valor encontrado na forma da alínea “a” deste inciso, inclui-se o montante equivalente ao imposto devido na operação, utilizando-se para tanto a alíquota interna, nos termos do § 1º deste artigo;

Para afastar essa metodologia, seria necessário declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Kandir e da legislação estadual que a determinam. Ocorre que este Conselho de Recursos Fiscais está subordinado ao princípio da legalidade estrita e não detém competência para negar vigência a lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo se já houver decisão definitiva do STF nesse sentido (o que não ocorre quanto à base de cálculo "por dentro", cuja constitucionalidade já foi, inclusive, ratificada em diversos precedentes do Pretório Excelso, como no RE 582.461/SP, Tema 214).

Aplica-se, ao caso, a vedação contida na **Súmula nº 03** do CRF-PB, citada na sentença:

SÚMULA 03 - A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Assim, estando o cálculo do imposto em estrita consonância com a legislação tributária aplicável, não há vício a ser sanado.

Por todo o exposto, concluo que o lançamento de ofício foi realizado com observância dos requisitos legais e constitucionais, devendo ser mantida a decisão de primeira instância em sua integralidade.

Por todo o exposto,



VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, por seu **DESPROVIMENTO**, para **MANTER INTEGRALMENTE** a sentença de primeira instância que julgou *PROCEDENTE* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001796/2024-30, lavrado em 14 de agosto de 2024, condenando a empresa ENERGISA PARAIBA - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A ao recolhimento do crédito tributário de **R\$ 2.638.179,91** (dois milhões seiscentos e trinta e oito mil cento e setenta e nove reais e noventa e um centavos), sendo **R\$ 1.758.786,57** (um milhão setecentos e cinquenta e oito mil setecentos e oitenta e seis reais e cinquenta e sete centavos) de ICMS por violação ao art. 2º, §1º, IV, art. 3º, XIV e art. 14, X, todos do RICMS/PB e multa de **R\$ 879.393,34** (oitocentos e setenta e nove mil trezentos e noventa e três reais e trinta e quatro centavos) nos termos do art. 82, II, "e", da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência em 16 de dezembro de 2025.

Vinícius de Carvalho Leão Simões
Conselheiro Relator