

**A. I. Nº** - 269139.0005/17-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ  
ELMANO TAVARES LINS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19.12.2018

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0203-02/18

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. OPERAÇÕES DESTINADAS AO ATIVO FIXO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS ENTRE INTERNAS E INTERESTADUAIS. **a)** PAGAMENTO EFETUADO A MENOR. Afastados arguições de nulidade. Não foi observado questionamento de cálculo. As alegações de desfazimento de negócio não comprovadas. **a.1)** TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS. Incide ICMS nas transferências interestaduais de bens e mercadorias. Infração 1 subsistente. **a.2)** AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. Infração 2 subsistente. **b)** FALTA DE PAGAMENTO. **b.1)** TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS. Infração 3 subsistente. **b.2)** AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. Infrações 4 e 5 subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2017, exige crédito tributário de ICMS no valor histórico de R\$2.048.653,20 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (06.01.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. **DIFAL PAGO A MENOR REFERENTE TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS**. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL PAGO A MENOR RELATIVO A ENTRADA DE MERCADORIAS RESULTANTES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS CONSIDERADAS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO ATIVO IMOBILIZADO, nos meses de fevereiro, maio a novembro de 2013. Valor Histórico: R\$27.233,72. Multa de 60% - Art. 42, II, "f";

INFRAÇÃO 2 (06.01.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. **DIFAL PAGO A MENOR REFERENTE AQUISIÇÕES DE TERCEIROS**. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL PAGO A MENOR RELATIVO A AQUISIÇÕES CONSIDERADAS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO ATIVO IMOBILIZADO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor Histórico: R\$88.344,39. Multa de 60% - Art. 42, II, "f";

INFRAÇÃO 3 (06.01.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. **DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS**. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO ÀS ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAL DE CONSUMO [ CFOP 6557 ] CONSIDERADOS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO ATIVO IMOBILIZADO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor Histórico: R\$56.096,61. Multa de 60% - Art. 42, II, "f";

INFRAÇÃO 4 (06.01.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação

destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. ANEXO: Demonstrativo do DIFAL não pago relativo às aquisições de mercadorias consideradas pelo contribuinte como sendo Ativo Imobilizado, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Valor Histórico: R\$1.854.320,29. Multa de 60% - Art. 42, II, “F”;

INFRAÇÃO 5 (06.01.01) - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. **DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE TERCEIROS.** Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS CONSIDERADAS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO ATIVO IMOBILIZADO, nos meses de janeiro a novembro de 2013. Valor Histórico: R\$1.854.320,29. Multa de 60% - Art. 42, II, “F”;

Em peça defensiva apresentada, fls. 64/82, de início, relata quanto à tempestividade da impugnação.

Em seguida suscita preliminar de nulidade quanto ao cerceamento do direito de defesa e ao contraditório. Esclarece que essa exigência colaciona centenas de notas fiscais, cuja análise individual dificultou a defesa a ser apresentada no prazo regulamentar. Assim, diz não teve o pleno ao exercício do contraditório, dada a falta de condições materiais de analisar todas as notas fiscais relativas a este lançamento, em tempo suficiente para atender ao prazo regulamentar de defesa. Por esse motivo, sustenta que se deve reconhecer a nulidade da autuação, por violação ao devido processo legal e às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Afirma em mais um princípio, que é garantido ao cidadão e assegurado a possibilidade de se defender. Invoca a carta magna, haja vista ter consagrado, de forma expressa, o devido processo legal, conforme se vê no art. 5º, LIV, CF – *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Registra que além de nossa Carta Magna positivar o *“due process of law”*, similarmente, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, no art. XI, nº 1, já dispunha: *“Todo homem acusado de um ato delituoso tem o direito de ser presumido inocente até que a sua culpabilidade tenha sido provada de acordo com a lei, em julgamento público no qual lhe tenham sido asseguradas todas as garantias necessárias à sua defesa.”*. Logo, diz que mesmo no campo administrativo faz-se nodal a observância do devido processo legal, não podendo a Administração impor ao administrado uma conduta, sem antes viabilizar o direito constitucional de defesa. Desta forma, no momento da lavratura do auto de infração também deve ser respeitado o contraditório e a ampla defesa. Nestas espécies de procedimento, uma das faces destes dois princípios é a garantia da ciência de todas as circunstâncias que de alguma forma contribuíram para constatação da ocorrência de transgressão à legislação fiscal.

Afirma que somente com o conhecimento de todas as informações que fundamentaram a autuação poderá ser feita a devida defesa legal e, sem o conhecimento de todas as circunstâncias que levaram à autuação por parte da Autoridade, não é possível advogar a inocência do autuado.

Alega que na presente autuação, a Autoridade Fiscal compilou diversas supostas infrações fiscais em um único auto de infração, o qual foi lavrado em meio a outras dezenas de autos de infração na mesma oportunidade, o que torna materialmente impossível a apresentação da respectiva impugnação.

Explica que em razão da ampla gama de assuntos tratados, há dificuldade indevida de a autuada coletar informações e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco. Pois, tratam-se de autos de infração de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa quando lavrados em profusão, todos numa mesma época, ainda mais em se considerando que o Fisco tem o prazo de cinco anos para lavrar os autos de infração.

Destaca que o exercício de um direito não pode ocorrer de forma abusiva, que traga prejuízos a

outrem. No caso, o Fisco tem o prazo decadencial de cinco anos para lavrar os autos de infração, mas fê-lo em relação a diversos casos similares, em uma única ocasião, no final do mês de dezembro, trazendo para um único mês do ano o prazo de defesa de dezenas de processos administrativos fiscais, prejudicando o exercício do contraditório pela autuada.

Lembra que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado Bahia, no art. 123, prevê o direito do contribuinte fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal no prazo de 60 dias. Devendo-se entender que tal prazo refere-se a cada lançamento tributário.

Aponta que a Autoridade Fiscal procedeu ao lançamento de cinco exigências fiscais, havendo, inúmeras autuações em um único auto de infração, a par dos demais autos de infração lavrados num mesmo período, o que tornou deveras incrementada a dificuldade de apresentação da respectiva defesa administrativa, uma vez que se faz necessário estudo de sete situações fáticas distintas, bem como a respectiva análise jurídica.

Destaca que o devido processo legal é uma garantia para qualquer pessoa não ser privada de seus bens sem que seja assegurada a possibilidade de defender-se. Porém, ressalta que esta possibilidade não pode ser meramente *formal*, e deve se concretizar de forma *efetiva*, dando lume ao direito de ampla defesa *material*.

Pontua que a moderna doutrina e a nova legislação do CPC/2015 preveem a figura do contraditório efetivo. Diz que isso ocorre porque não basta oportunizar de modo meramente formal a defesa. Assim, não é cabível, à luz do princípio constitucional, que a autoridade tributária lavre um auto com um número ilimitado de infrações, tornando materialmente impossível o exercício efetivo da ampla defesa e do contraditório.

Nesta linha, refuta que de forma indevida foi limitado o direito da autuada a fruir do direito ao contraditório e ampla defesa, pois, além de dificultar o conhecimento dos fatos, inserindo diversas infrações em um único auto de infração, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas. Pede a anulação do Auto de Infração uma vez que houve nítida ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o direito à autuada de analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação.

Alega quanto à não incidência de ICMS sobre as operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Afirma que não subsiste o Auto de Infração quanto à suposta de recolhimento ou recolhimento a menor o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (ICMS/DIFAL), na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente às transferências entre filiais (infrações 1 e 3), no período de 01/2013 a 12/2013.

Disse que as notas fiscais se referem a transferência de ativo imobilizado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e por isso não podem embasar a autuação, tendo em vista que essa transferência não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Aponta que o próprio fato gerador do imposto em análise não ocorre, sendo que no artigo 155, II, da CF afirma que o ICMS incide sobre “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”. Cita esclarecimento de Paulo de Barros Carvalho (In.: Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170).

Assevera que entre as operações jurídicas que dão azo à cobrança de ICMS, destaca-se a compra e venda mercantil, hoje conceituada pelo art. 481 do Código Civil nos seguintes termos: “*pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, pagar-lhe certo preço em dinheiro*”.

Salienta que um contrato mercantil com essa tipicidade completa-se com a obrigação do vendedor de transferir o domínio de certa mercadoria ao comprador, e com a recíproca deste a

pagar-lhe se preço em dinheiro. Exaurida, assim, pela lei civil a relação contratual entre partes, remanesce, contudo, uma relação relevante questão de Direito Tributário: no preço devido pelo comprador está subjacente o ICMS incidente na operação. Assim, diz que devolvida a mercadoria ou cancelado o negócio de compra e venda, e, por consequência, inexistindo a transferência da mercadoria do vendedor ao comprador, indevida incidência do ICMS, uma vez que houve desfazimento do negócio jurídico. Cita jurisprudência do STJ no Resp. 953.011/PR, do Ministro Relator Castro Meira.

Aduz que como as operações canceladas ou de devolução de mercadorias não constituem fatos geradores do ICMS ao contribuinte, não podem ser imputadas multas previstas na legislação cujo objetivo é coibir a venda de mercadorias não escrituradas. Se há o desfazimento da operação não há razão para punir o contribuinte pela ausência de escrituração.

Reitera que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva. Ela pouco importa para a cadeia produtiva, pelo que inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela CF, art. 155, §2º, II, alínea “a” e “b”, estando amplamente de acordo com a Teoria Geral do Direito Tributário, bem como com as normas constitucionais do próprio ICMS, conforme, com a devida profundidade, passa-se a aduzir.

Aborda que a regra matriz do ICMS exige atenção para o conteúdo do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, aparentemente desprezado por parte do fisco. É esta regra-tipo que traz a referência aos critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos do tributo (Operação, Circulação, Mercadoria), com a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.

Destaca que a regra atinente à definição de Fato Gerador é o art. 114 do CTN e, em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos: “a) *Operação (vale dizer, negócio jurídico)*; b) *Circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem)*; e c) *Mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro)*”. Nesse sentido, reproduz ensinamento dos mestres do Direito Tributário (PAULO DE BARROS CARVALHO. In.: Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170; HORÁCIO VILLEN NETO. In.: A Incidência do ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. RET n. 32, jul./ago./2003, p. 19), para o mais escorreito e completo entendimento de tais elementos.

Sustenta que o ato de produção, onde não ocorre transferência de titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação, para fins de incidência do ICMS. E seguindo essa linha de pensamento, não há como querer sustentar que a operação autuada pelo fisco possui natureza negocial, ou que levou a qualquer transferência de titularidade de mercadoria. Transcreve a Doutrina do conceito de mercadoria (GERALDO ATALIBA. In.: Núcleo de Definição Constitucional do ICM; RDT 25/111; HORÁCIO VILLEN NETO. In.: A Incidência do ICMS na Atividade Praticada pelas Concessionárias de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica. RET n. 32, jul./ago./2003, p. 20). Logo, na mera transferência de produto não há atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos (art. 1142 Código Civil), sem modificação quanto à titularidade. Reproduz o conceito de mercadoria (FRANCISCO REZEK, In: ICMS Conceito de Mercadoria, Mesa de debates sobre tributos federais, em Revista de Direito Tributário n. 67, Ed. Malheiros, p. 97).

Registra que, na mera transferência de produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não há qualquer ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo. Outrossim, se não se pode falar em ato de comércio, tampouco há que se falar em mercadoria. Destaca o ICMS só pode e só deve incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais. Argui que o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias e não

sobre a simples "movimentação" de mercadorias. Somente a passagem de mercadoria de um titular para outro, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS. Cita entendimento de GERALDO ATALIBA (Sistema Constitucional Tributário Brasileiro - 1ª ed.o - São Paulo - Editora RT - 1996 - pág. 246), lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (ICMS - Teoria e Prática, 5ª edição, Editora Dialética, pág. 27), entendimento do STJ consolidado na Súmula nº 166 da jurisprudência daquela Corte (AgRg no Ag 862107 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2007/0025180-2, Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105), Órgão Julgador, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data do Julgamento 15/05/2007, Data da Publicação/Fonte DJ 11.06.2007 p. 285; AgRg no Ag 745119 / PA AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, 2006/0028961-6, Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA (1126), Órgão Julgado, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data do Julgamento 12/12/2006, Data da Publicação/Fonte DJ 01.02.2007 p. 405), com destaque no julgamento do REsp 1.125.133/SP em 25/08/2010 (DJe 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392), sob o rito do julgamento de recursos especiais repetitivos, o STJ.

Pondera que permanece sedimentada na jurisprudência do STJ a conclusão da Súmula nº 166, tendo em vista que *“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”*. Acrescenta que a simples saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte não é hipótese de incidência do ICMS, como pretendem alguns Estados, com suposta base no artigo 12, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, pois não alcançada a escorreita exegese do mencionado dispositivo, que deve ser sistematicamente interpretada com a hipótese de incidência prevista no artigo 2º que contempla a circulação, ou seja, a passagem de mercadoria de uma para outra pessoa, mediante transferência de titularidade.

Notou que a pretensão fiscal de identificar tributo numa mera transferência de produto entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, esbarra na própria regra-matriz constitucional do ICMS. Em suma, diz ser unânime a doutrina e a jurisprudência ao mencionarem que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui a hipótese de incidência prevista pela Constituição Federal em relação ao ICMS.

Afirma que não há operação de circulação (na medida em que não se transferem direitos de disposição sobre o bem). Não há mercadoria, pois os atos que se praticam (simples transferência) não são obviamente atos de comércio. Reitera que não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência ou isentas do ICMS e, portanto, não seria possível à fiscalização imputar as penalidades ora combatidas. Por isso, a Impugnante requer que sejam rejeitadas as infrações 1 e 3, que se referem às transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Impugna quanto ao recolhimento efetuado e solicita perícia. Argumenta que as infrações 2, 4 e 5, não procedem, tendo em vista que o recolhimento do diferencial de alíquotas foi feito na forma regular, não se identificando diferenças a recolher. Neste ponto, para demonstração do fato ora suscitado, faz-se necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização. Reproduz o art. 150, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Registra que o fundamento ora exposto o fato de que o Regulamento também estabelece, no art. 147, II, que as hipóteses de indeferimento da perícia se limitam desnecessidade de conhecimento técnico, a desnecessidade em face de provas produzidas e à impraticabilidade da verificação, sendo que depende, necessariamente, da análise dos documentos fiscais e seu confronto com as planilhas levantadas pelo Fisco, de modo que não se caracteriza a hipótese de *“a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos”* (art. 147, II, a).

Aborda que a hipótese de desnecessidade em face de outras provas (art. 147, II, b) também não subsiste, pois somente através de perícia técnica poderá ser feito o devido confronto entre os documentos fiscais e os levantamentos constantes do auto de infração, para concluir sobre a efetiva existência ou inexistência de saldo devedor de ICMS-DIFAL, pois, também não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da perícia, tendo em vista que a constatação de notas de

pode ser feita por verificação documental. Não incide, portanto, a vedação regulamentar de quando “a verificação for impraticável” (art. 147, II, c).

Disse que a perícia que se requer neste momento é a verificação, nos documentos fiscais, dos recolhimentos de ICMS-DIFAL realizados pela contribuinte, em confronto com os valores relacionados no auto de infração, de modo a se evidenciar o fato alegado em defesa para apresentar “à luz da escrituração da empresa autuada e demais documentos que julgar necessários, verificar se ocorreu o recolhimento do ICMS-DIFAL relativo às infrações 02, 04 e 05”. O autuado indica como sua assistente técnica a sua empregada SANDRA MARA SCHULTZ, matrícula 9624394, com endereço profissional na AVENIDA REPUBLICA DO CHILE, 65, CENTRO, RIO DE JANEIRO, RJ CEP: 20031-912, telefone 21 3224-9833, se reservando ao direito de substituir caso necessário.

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.

Requer, ainda, que a presente impugnação seja acolhida, para anular o auto de infração por descumprimento do devido processo legal, e, no mérito, julgar procedentes as infrações, pois inexistente violação do Art. 29, parágrafo 8º, Inciso II e c/c art. 312, § 1º do RICMS /BA, Decreto nº 13.780/2012, já que não cometeu infração, tendo efetuado o estorno dos créditos de ICMS na forma da legislação tributária, exceto na parte expressamente reconhecida.

Por tudo o quanto exposto, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Na informação fiscal, de fls. 90/91v, os autuantes descreve as infrações e resume a peça defensiva, informando o Auto de Infração em epígrafe se refere ao um tipo de infração que é falta de recolhimento do DIFAL codificada como 06.01.01, no entanto, a divisão em cinco itens teve a finalidade de atender demandas anteriores do contribuinte, que considerava a alocação em apenas uma infração como uma forma de cerceamento de defesa.

Por essa razão, foram lavrados mais de um Auto de Infração para cobrança do DIFAL e, dentro de cada Auto, as infrações foram segregadas por assunto, como por exemplo DIFAL: “não pago”, “pago a menor”, “aquisições do Simples Nacional”, “transferências interestaduais”, etc.

Argui que o autuado teve dificuldade de atender as intimações que são feitas durante o período de fiscalização, entre as quais, as intimações não atendidas foram deferidas os pedidos de prorrogações de prazo para o atendimento das intimações o que resultou na lavratura do Auto de Infração nos últimos dias do mês de dezembro. Pontua que o detalhamento das infrações e o adiamento da lavratura do Auto, no qual aguardou o atendimento das intimações, teve como objetivo beneficiar o contribuinte e não o contrário.

Esclarece que as infrações 1 e 3 (transcreve) são operações de transferências interestaduais entre estabelecimento de contribuintes consideradas como ativo imobilizado, já para as infrações 2, 4 e 5 (reproduz) afirma que são operações interestaduais de terceiros, consideradas como ativo imobilizado, sendo estas transferências interestaduais de ativo imobilizado não há previsão legal para dispensa do pagamento do DIFAL.

Explica que em suporte à acusação fiscal relativa ao DIFAL pago a menor da infração 2 e não pago das infrações 4 e 5, o contribuinte recebeu uma planilha com os dados das notas fiscais de entradas, cálculo do DIFAL e, também, o valor pago pelo contribuinte e a BC de cálculo utilizada, no caso do DIFAL pago a menor.

Disse que se o contribuinte conferir os seus cálculos, nota-se que houve erro na BC, falta de inclusão do IPI, alíquota da nota fiscal de 4% considerada como sendo 7%, etc. Portanto, sustenta que em vez de uma realização de perícia basta uma simples conferência dos cálculos efetuados.

Solicita a Procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação do contribuinte através de seu representante, de fls. 100/102. Trouxe argumentações versadas nas infrações 1 e 3, após verificar a informação fiscal, disse que se trata de transferências entre filiais o que não constitui fato gerador do ICMS, não existindo cabimento do pagamento de ICMS, razão pela qual também não existe fundamento para se pretender o recolhimento do valor resultante do *diferencial de alíquotas*, o qual só cabe na hipótese de operações de circulação com transferência de propriedade.

No que pertine às infrações 2, 4 e 5, observou que a alegação defensiva não foi acolhida, sendo informado que uma análise da planilha da autuação revelaria erros por parte da Petrobras. Contudo, é justamente aí que reside a divergência, motivo pelo qual se requereu a perícia.

Pontua que não identificou as diferenças a recolher, tendo os autuantes mantido as infrações sem mudança, o que se verifica uma controvérsia entre as partes exatamente no que pertine à análise dos números, de modo a ser necessária a realização de perícia. Afirma que é justamente para estas situações que o art. 150, I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal estabelece a perícia, pois se trata de um exame de caráter técnico (no caso, contábil), para esclarecerem os fatos em que há divergência entre autuantes e autuada.

Destaca que o argumento da informação fiscal não evidencia hipóteses de indeferimento da perícia, que se limitam à desnecessidade de conhecimento técnico, à desnecessidade em face de provas produzidas e à impraticabilidade da verificação.

Assinala que a análise dos documentos fiscais e seu confronto com as planilhas levantadas pelo Fisco, não se caracteriza a hipótese de “a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos” (art. 147, II, a). Acrescenta também não vê desnecessidade em face de outras provas (art. 147, II, b), pois somente através de perícia técnica poderá ser feito o devido confronto entre os documentos fiscais e os levantamentos constantes do auto de infração, para concluir sobre a efetiva existência ou inexistência de saldo devedor de ICMS-DIFAL e, que não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da perícia, tendo em vista que a constatação de notas pode ser feita por verificação documental. Não incide, portanto, a vedação regulamentar de quando “a verificação for impraticável” (art. 147, II, c).

Volta a solicitar perícia requerendo a verificação, nos documentos fiscais, dos recolhimentos de ICMS-DIFAL realizados pela contribuinte, em confronto com os valores relacionados no auto de infração, de modo a se evidenciar o fato alegado em defesa.

Reitera o pedido de perícia e de que, ao final, sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços – ICMS.

Na fl. 132, consta manifestação do autuante, informando que o contribuinte não trouxe fatos novos, no qual mantém integralmente a ação fiscal.

## VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Verifico que apesar do lançamento estar segregado em cinco infrações, refere-se ao mesmo fato gerador, posto que decorram da falta de recolhimento ou recolhimento a menos, relativo ao ICMS incidente em suas entradas de bens destinados ao ativo imobilizado da Impugnante a título de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Nessa esteira, as infrações 1 e 3 referem-se ao diferencial de alíquotas devido em vista de entradas de ativo imobilizado decorrentes de operações de transferências interestaduais, já as infrações 2, 4 e 5 refletem diferencial de alíquotas devido em vista de entradas de ativo

imobilizado decorrentes de aquisições de terceiros estabelecidos em outras unidades da federação.

Analizando a preliminar de nulidade suscitada pela defesa com fulcro em alegação de que ocorreu cerceamento do direito de defesa e do contraditório, haja vista afirmar que a exigência envolveu centenas de notas fiscais, o que demandou grande dificuldade para a análise individual de cada documento envolvido na acusação, resultando em ter dificultado a defesa, sobretudo quanto a necessidade de ser apresentada no prazo regulamentar, o que foi exacerbado pelo fato de o presente auto de infração foi lavrado em meio a outras dezenas de autos de infração na mesma oportunidade, o que afirma ter tornado materialmente impossível a apresentação da respectiva impugnação.

Afasto esta preliminar de nulidade, pois o prazo regulamentar afeta a todos, posto que a generalidade se trate de uma característica intrínseca da lei, haja vista que deve dirigir-se, abstratamente, a todos. Não havendo cabimento buscar lastro em uma exigência prevista em norma para fundar uma arguição de nulidade, esse argumento inexoravelmente encerra, portanto, uma antinomia.

Ademais, é cediço que o prazo para apresentação de matéria probante não é absoluto, *ex vi* do §§ 5º e 6º do art. 123 do RPAF, que reproduzo a seguir:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.*

*(...)*

*§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

*§ 6º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do parágrafo anterior.”*

Deste modo, não há falar em cerceamento do direito de defesa em função da quantidade de documentos envolvidos e prazo exíguo, sobretudo considerando a legislação posta acima e o fato de que já se passaram mais de um ano da lavratura e durante esta intercorrência temporal poderia a qualquer tempo a defesa suprir os autos com os elementos que lhe fossem pertinentes, porém nada apresentou.

Não socorre a defesa também a segunda arguição de nulidade que se fundamenta na alegação de que o Autuante compilou diversas supostas infrações fiscais em um único auto de infração, pois o que se verifica da peça vestibular é que se funda em apenas uma infração, a qual por questões didáticas, inclusive para facilitar a cognição e por conseguinte a defesa fora diluída em cinco partes respeitando a composição explicada preliminarmente acima. Deste modo, pelos motivos já explicitados anteriormente, também não acolho a arguição de nulidade em tela.

Pelo exposto, decido também indeferir o pedido de diligência e perícia por entender que os elementos constantes dos autos permitem a perfeita cognição sobre o feito.

Adentrando a análise dos argumentos defensivos de mérito, fixo-me inicialmente na alegação de que descaberia a incidência de ICMS sobre as operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fundada no pressuposto de que transferência não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não haveria o que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas.

Trata-se de tema que conta com regramento sedimentado no ordenamento jurídico posto, pois desde a edição da Lei Complementar 87/96 encontra-se textualmente prevista a inclusão das transferências entre estabelecimentos de mesmo titular como fato gerador do ICMS, haja vista que a referida Lei Complementar, com manto de permissivo constitucional, deu o norte sobre a



incidência do imposto (art. 2º), ressaltando de que “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui” (§ 2ª do art. 2º) e, quando aborda o local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, e definição do estabelecimento responsável (art. 11) no seu § 3º, II considera “autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”.

Indo adiante, o seu art. 12, I determina que a ocorrência do fato gerador do imposto se dá no momento da saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, sendo que a base de cálculo do imposto é o “valor da operação” (art. 13, I). E ainda dispõe em seu art. 13, § 4º sobre critérios de determinação da base para o cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

Não há falar também que a Sumula 166 do STJ afasta a incidência do ICMS nas operações de transferência, porquanto é sabido que esta súmula foi editada num cenário jurídico anterior a edição da LC 87/96, a qual conforme demonstrado acima, prevê a referida incidência tornando ineficaz a aplicação da referida súmula 166.

Assim, resta peremptório o descabimento desta alegação defensiva de impossibilidade de incidência do ICMS nas operações de transferências, e inexorável à conclusão de que está absolutamente correto o procedimento fiscal em exigir o diferencial de alíquota sobre as operações de entradas de origem interestadual por transferência do ativo imobilizado que se materializaram nas infrações 01 e 03.

Passando a analisar a alegação de que ocorreram devolução e cancelamento de compras que seriam situações fáticas que representariam o desfazimento do negócio e, portanto mitigariam a circulação da mercadoria e, por conseguinte, o fato gerador do ICMS objeto da presente exação fiscal, resalto que em tese não é possível discordar da assertiva defensiva, todavia, se faz mister registrar que a defesa não ultrapassou o limite teórico de sua alegação, pois nada apresentou de concreto que possa macular o levantamento fiscal que tenha fundamento em seu argumento de que houve cancelamento ou devolução de bens que foram objeto da autuação demandada. Deste modo reitero a subsistência da acusação fiscal.

Examinada a planilha apensada à fl. 128, decorrente da missiva da defesa constante da fl. 118, na qual informa estar apresentado os referidos arquivos por conta da intimação s/nº referente código de mensagem nº 31296, nada verificamos que pudesse trazer novos elementos ao deslinde da questão.

Destarte, ultrapassada as teses defensivas e considerando que nenhum questionamento apreciável foi externado quanto ao cálculo apresentado nos autos, voto pela procedência do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0005/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.048.653,20**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGDOR