

A. I. Nº - 269139.0011/17-0  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
AUTUANTES - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELAMNO TAVARES LINS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/01/2019

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0218-03/18

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES E TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infrações subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. 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\$144.685,65, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - **06.02.01.** Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo 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 CONSUMO, nos meses de janeiro, maio, novembro e dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$221,26, acrescido da multa de 60;

Infração 02 - **06.02.01.** Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo 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 MATERIAIS DE CONSUMO, nos meses de janeiro a novembro de 2013. Exigido o valor de R\$3.254,32, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - **06.02.01.** Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. **DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS.** Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO ÀS ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS CFOP 6557 DE MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$84.313,88, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - **06.02.01.** Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. **DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE TERCEIROS.** Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO À AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SENDO COMO MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$20.149,19, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - **06.02.01.** Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas

internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. **DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE TERCEIROS.** Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SENDO COMO MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$36.747,00, acrescido da multa de 60%.

Em peça defensiva apresentada, fls. 20 a 38, de início, observa a tempestividade da impugnação.

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 que não teve o pleno direito 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. Registra que a carta magna consagra, de forma expressa, o devido processo legal, conforme se vê no art. 5º, inciso LIV, CF/88 - “*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. Na presente autuação, diz que 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. 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. Ademais, trata-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.

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.

Explica 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. Destarte, foi 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 ser o devido processo legal é uma garantia de que qualquer pessoa não ser privada de seus bens sem que seja assegurada a possibilidade de defender-se. Continua frisando que esta possibilidade não pode ser meramente *formal*, e deve se concretizar de forma *efetiva*, dando lume ao direito de ampla defesa *material*. Assinala que a moderna doutrina e a nova legislação do CPC/2015 preveem que a figura do contraditório efetivo. Diz que isso ocorre porque não basta oportunizar de modo meramente formal a defesa e que 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.

Salienta que embora a legislação não vede a apuração de diversas infrações, chama atenção para que a fiscalização copilou diversas infrações fiscais em um único Auto de Infração, dificultando, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Observa que somente com essa interpretação se pode reconhecer cumprido o princípio constitucional da ampla defesa, no qual é assegurado aos litigantes em processo administrativo (art. 5º, inciso LV). Afirma ser imprescindível a observância do devido processo legal, não podendo a Administração adotar uma conduta sem antes viabilizar o direito constitucional defensivo.

Assevera que de forma indevida foi limitado o seu direito à 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.

Ao abordar o mérito da autuação, se referindo às Infrações 01 e 03, sustenta 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 ocorrência de recolhimento ou recolhimento a menos do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (ICMS/DIFAL), na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, referente às transferências entre filiais, no período de 01/2013 a 12/2014.

Diz que as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal se referem à transferência de suas filiais de mercadoria para uso e consumo e que 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). Assinala que o próprio fato gerador do imposto em análise não ocorre, sendo que no art. 155, inciso II, da CF/88 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 o preço em dinheiro. Frisa que 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, inciso II, alíneas “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.

Registra 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)*”.

Reproduz, sobre o tema ensinamentos dos mestres do Direito Tributário, Paulo de Barros Carvalho, Horácio Villen Neto e Geraldo Ataliba, para assinalar que 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.

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.

Observa 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 art. 12, inciso 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 art. 2º que contempla a circulação, ou seja, a passagem de mercadoria de uma para outra pessoa, mediante transferência de titularidade.

Frisa 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. Arremata requerendo que sejam rejeitadas as Infrações 01 e 03, por se referirem a transferências realizadas entre estabelecimentos dele próprio.

Ao tratar das Infrações 02, 04 e 05, Impugna quanto ao recolhimento efetuado e solicita perícia. Argumenta que as 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 RPAF-BA/99.

Registra que o fundamento ora exposto o fato de que o Regulamento também estabelece, no art. 147, inciso 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, inciso II, alínea “a”.

Aborda que a hipótese de desnecessidade em face de outras provas - inciso II, alínea “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*” - inciso II, alínea “c”.

Diz 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-BA/99, 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 inexiste violação do art. 29, §8º, inciso II e c/c art. 312, §1º do RICMS-BA/12, 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. 46 a 48v, os Autuantes descrevem as infrações e resume a peça defensiva, informando o Auto de Infração em epígrafe se refere a um único tipo de infração que

é falta de recolhimento do DIFAL, 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 de Infração, no qual aguardou o atendimento das intimações, teve como objetivo beneficiar o contribuinte, e não, o contrário.

Esclarece que as Infrações 01 e 03 (transcreve) são operações de transferências interestaduais entre estabelecimento de contribuintes consideradas como ativo imobilizado, já para as Infrações 02, 04 e 05 (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 o DIFAL pago a menor da Infração 02 e não pago das Infrações 04 e 05, 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, fls. 52 a 54, no que diz respeito às Infrações 01 e 03, reafirma 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 tocante às Infrações 02, 04 e 05, observa que sua alegação não foi acolhida, sendo informado que uma análise da planilha da autuação revelaria erros por parte da Petrobras. Assinala ser justamente aí que reside a divergência, motivo pelo qual se requereu a perícia.

Registra 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 ser justamente para estas situações que o art. 150, inciso I, do RPAF-BA/99 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, inciso II, alínea “a”. Acrescenta também não vê desnecessidade em face de outras provas - art. 147, inciso II, alínea “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. Afirma não se tratar, 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” - inciso II, alínea “c”.

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

O Autuante informa à fl. 58, que o contribuinte em sua manifestação não trouxe fatos novos, e por isso, mantém integralmente a autuação.

## VOTO

O defendant suscitou preliminar de nulidade, sob a alegação de que ocorreu cerceamento de defesa e ofensa ao devido processo legal, aduzindo que as centenas de notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, bem como, a compilação de diversas infrações em um único Auto de Infração resultaram em dificuldades para apresentar sua defesa e exercer plenamente o princípio do contraditório.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico a improcedência desta alegação.

Observo que se encontra acostado ao presente processo, CD dando sustentação à acusação fiscal. O levantamento fiscal com a Apuração das diferenças de alíquotas, objeto da autuação, discrimina, individualizadamente, cada uma das operações, explicitando a origem do débito exigido. Ademais, todas as cinco infrações possuem a mesma natureza, ou seja, se originam da mesma irregularidade e acusação fiscal.

Desta forma, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF-BA/99, foram preenchidos. Verifico que a imputação foi descrita de forma clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei e foram fornecidos ao Autuado, fl. 13, cópias de todos demonstrativos analíticos de apuração e de débito referentes às cinco infrações objeto da autuação, sendo respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

Portanto, considero ultrapassadas as questões de preliminar de nulidade, por se afigurarem supridos os elementos fundamentais na constituição do lançamento de ofício.

No mérito, o Auto de Infração é constituído de cinco infrações, acusa o sujeito passivo do cometimento de falta de recolhimento e recolhimento a menos de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas transferências de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo - Infrações 01 e 03 e na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo - Infrações 02, 04 e 05.

Em relação às Infrações 01 e 03, sustentou não haver incidência de ICMS sobre as operações de transferência, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Asseverou não subsistir o Auto de Infração, quanto à falta de recolhimento o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (ICMS/DIFAL), nas transferências de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Registrhou que na transferência de produtos (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não há qualquer ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo, não ocorrendo, portanto, atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos, sem modificação quanto à titularidade.

Revelou que permanece sedimentada na jurisprudência do STJ, a conclusão da Súmula nº 166, 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”.*

Os Autuantes mantiveram a autuação sob o argumento de inexistir previsão legal para desonerar o pagamento da DIFAL, nas operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento autuado.

A exigência fiscal apurada nessas duas infrações, afigura-se devidamente lastreada em demonstrativos de apuração e de débito analíticos e sintéticos, constante do CD, cuja cópia foi entregue ao Autuado, fl. 12 e 13.

Consigno que o Impugnante não apresentou em suas razões de defesa qualquer questionamento ou inconsistência na constituição dos valores apurados pela fiscalização.

Como expandido, fica patente nos presentes autos que a lide orbita exclusivamente em torno da incidência do ICMS, ou não, da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas transferências interestaduais de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento autuado.

Inicialmente, convém salientar que sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular, no âmbito da SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166, do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, §4º da LC nº 87/96.

De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, §4º, da LC nº 87/96.

Por isso, a definição e o alcance do termo “aquisição”, a exemplo no contido no art. 12-A da Lei 7.014/96, que institui a antecipação parcial, há de ser conformato com os demais diplomas normativos que compõem o micro-sistema do ICMS, tais como a CF/88, a LC 87/96 e as normas infralegais existentes, reveladoras que são da escolha feita pelo legislador.

Portanto, diferentemente do que prega o Impugnante, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, de acordo com o art. 12-A, é forçosa a conclusão no sentido de que a interpretação ampliativa da expressão “aquisições” não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/96.

Por isso, o legislador do RICMS/12, editou a regra insculpida no caput do art. 332, inciso III, alínea “b”, referindo-se a “entradas”, em lugar de “aquisições”.

No caso específico do presente Auto de Infração, ou seja, no que tange ao diferencial de alíquotas, a legislação de regência preconiza a exigência fiscal, *in verbis*:

*Lei 7.014/96*

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

*[...]*

*XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.*

*“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;”*

Logo, fica patente a perfeita coerência com o sistema, o regulamento do ICMS estabeleceu que ocorre a fato gerador da diferença de alíquota nas entradas (independentemente da mudança da titularidade jurídica da mercadoria), decorrentes de operações interestaduais, o que inclui as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Frise-se que, ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei nº 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma.

Assim, não merece reparo a exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas operações de entrada por transferência, pois o lançamento se encontra estribado no inciso XV, art. 4º da Lei nº 7.014/96, bem como no inciso III, do §4º, do art. 305 do RPAF-BA/99.

Nesses termos, considero caracterizadas as Infrações 01 e 03.

As Infrações 02, 04 e 05, cuidam da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas operações de entrada por transferência nas aquisições e transferências de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas a uso e consumo, consoante demonstrativos de apuração e de débito, analíticos e sintéticos, cujas cópias foram devidamente fornecidas ao Autuado.

Em sede de Impugnação, o Autuado concentrou sua razão de defesa, apenas no fato alegado de que o recolhimento do diferencial de alíquotas no período fiscalizado foi efetuado de forma regular não identificando qualquer diferença a recolher.

Sustentou que para demonstração de sua alegação, se faz necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência apontada em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização.

Manifestou sua discordância quanto à desnecessidade da realização de diligência defendida pelos Autuantes ao procederam à informação fiscal.

Como se depreende claramente do quanto expedito, resta claramente evidenciado que o Impugnante ao se defender da acusação fiscal, atinentes a essas três infrações, alegou, tão-somente, que o recolhimento do imposto exigido nesses três itens da autuação fora efetuado de forma regular e que não identificou qualquer diferença a recolher. Ou seja, o Defendente não carreou aos autos, nem sequer por amostragem, qualquer comprovação inequívoca dessas suas supostas constatações.

Assim, resta configurado que os aspectos assinalados pelo impugnante, se constituem de meras alegações sem qualquer elemento fático. Portanto, insuficientes para abalar a fidedignidade do levantamento fiscal, alicerçado que se encontra, de todas as informações pormenorizadas da origem dos valores que resultaram na exigência fiscal.

É patente que a presunção de legitimidade da autuação não pode ser maculada por uma simples negativa do cometimento da infração, nos termos do art. 143 do RPAF-BA/99, *in verbis*:

*“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

No tocante especificamente ao pedido de perícia feito pelo Impugnante, entendo que não pode ser atendido, tendo em vista a total ausência de fundamentação inequívoca e inofismável de sua necessidade. Eis que é o que determina expressamente, a inteligência do art. 145 do RPAF-BA/99, *in verbis*:

*“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.*

Ademais, fica patente nos autos que a prova pretendida pela defesa de simples demonstração de inexistência de salvo devedor de ICMS-DIFAL, não depende conhecimento especial de técnico. E, considerando ainda que a prova originária do cometimento dessas três infrações, ou seja, os demonstrativos de apuração e de débito, se mantêm incólumes nos autos, haja vista a inexistência nos autos de qualquer mácula ou inconsistência inequívoca apontada pela defesa, resta devidamente alicerçado o indeferimento do pedido de perícia, de acordo com a alínea “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, *in verbis*:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

[...]

*II - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”*

Assim, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores, indefiro o pedido de perícia.

Logo, em consonância com o supra expedido, concluo pela subsistência das Infrações 02, 04 e 05.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0011/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$144.685,65**, acrescido da multa 60%, prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2018.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA