

**PROCESSO** - A. I. Nº 279196.0007/22-8  
**RECORRENTS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0120-04/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 19/12/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0350-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** MATERIAL DE CONSUMO; **b)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0120-04/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafo, lavrado no dia 20/12/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 54.030,50, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades, assim discriminadas pelo órgão de primeira instância:

*“Infração 01 - 006.001.001 – “Deixou de recolher o 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”. Valor exigido R\$ 11.637,83 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96.*

*Infração 02 - 006.002.001- “Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”. Valor exigido R\$ 42.392,67, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei 7.014/96”.*

A JJF apreciou a lide no dia 13/06/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 77 a 84):

**“VOTO**

*O presente Auto de infração lavrado em 20/12/2022 é composto de duas infrações e tratam da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao “ativo fixo” (infração 01) e consumo do estabelecimento (infração 02).*

*Inicialmente, em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.*

*No que concerne ao pedido de realização de diligência considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, que assim dispõe:*

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

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele*

*juntada aos autos”.*

*É preciso ainda se observar que o não deferimento dos referidos pedidos não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.*

*No mérito, o autuado apresentou defesa abordando conjuntamente as referidas infrações, razão pela qual também seguirei a mesma metodologia.*

*Sobre a alegada falta de base legal para a exigência do presente lançamento sob o argumento de que a Lei Complementar que regulamentou a cobrança do DIFAL somente foi publicada em 05/01/2022 através da Lei Complementar nº 190, publicada em 05/01/2022, devendo, portanto, serem observados os princípios da anterioridade e nonagesimal, de forma que esta alteração só deveria vigor a partir de 2023, verifico que a referida Lei trata das operações interestaduais de venda de quaisquer produtos destinados ao CONSUMIDOR FINAL, em nada se relacionando com as operações autuadas, pois dizem respeito a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente.*

*No Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 4º inciso XV), transcrição que segue, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos. O art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:*

*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.*

*Portanto, no caso presente constato que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa ou material de uso e consumo, e constitui fato gerador de ICMS, nos termos da legislação posta.*

*Para a apuração da base de cálculo, conforme demonstrativo que deu sustentação ao presente lançamento, fls. 06 a 28, observo que foi obedecido ao previsto na Lei nº 7.014/96, qual seja, art. 17, inciso XI, redação dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos de 01/01/16 a 30/12/21, cujo teor transcrevo:*

*“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*(....)*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.”*

*No citado demonstrativo observa-se que a base de cálculo do imposto é composta do somatório do valor da operação acrescido do montante do ICMS relativo à diferença de alíquota, conforme determinado na citada legislação.*

*Alegou ainda o autuado que a fiscalização não teria observado, o fato de que algumas mercadorias objeto do presente lançamento possuíam benefícios fiscais de redução de base de cálculo, prevista no Convênio ICMS nº 52/1991, atualmente prorrogado até 30/04/2024, conforme Convênio ICMS 178/2021.*

*Os autuantes ao prestarem a Informação Fiscal não acatam o argumento defensivo afirmando que as alegações defensivas estão desprovidas de apresentação de provas, acrescentando que, sequer foram apontados os documentos fiscais, materiais e valores do imposto, que foram calculados em desacordo com a legislação.*

*Concordo com o opinativo dos autuantes, pois caberia ao autuado apontar objetivamente os itens que estariam incluídos indevidamente nos mencionados demonstrativos elaborados pela fiscalização com as devidas justificativas e comprovações necessárias. Assim, pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Consequentemente as infrações 01 e 02 subsistem em sua totalidade.*

*No que concerne à alegada inconstitucionalidade de dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, ressalto de que este CONSEF não pode se pronunciar em obediência ao disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.*

*Diante de todo o exposto e tendo em vista que não houve qualquer contestação pelo autuado quanto aos valores apurados pelo autuante para efeito de valoração do lançamento, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração”.*

Respalado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 94 a 112.

Inicia sintetizando os fatos e argumentando que o Auto de Infração deverá ser declarado nulo, com a consequente determinação do arquivamento, devido à ausência de materialidade para a manutenção da exigência.

Também pugna pela invalidade da Decisão de primeira instância, por não ter determinado a realização de diligência ou perícia de todas as notas fiscais, que requer desde já, situação que acabou por desconsiderar a complexidade que caracteriza o ramo da industrialização de petróleo e por obstar o real conhecimento da destinação que se deu aos materiais e bens fiscalizados, bem como por impossibilitar que se efetuasse as devidas correções, seja por meio de retificação das alíquotas incidentes, seja por ajustes das bases de cálculo, segundo o Convênio ICMS 52/91.

Transcreve a Súmula nº 473 do STF, colaciona doutrina de Hugo de Brito Machado, Ana Paula de Oliveira Adriano e outros, acompanhada de jurisprudência, para assinalar que no Processo Administrativo Fiscal deve prevalecer a busca pela verdade material, ao contrário do que ocorre na esfera judicial, na qual se efetiva a verdade formal.

No mérito, sem indicar especificamente quais são, argui que há equívocos na apuração da DIFAL calculada pelo método “*por dentro*” de que trata o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96.

Em seguida, também sem discriminar, afirma que o Fisco deixou de levar em conta a redução de base de cálculo a que fazem jus as operações constantes de algumas notas fiscais, nos termos do Convênio ICMS 52/91. As NCMs destacadas nas referidas notas (não especificadas) constam do Anexo I do citado Convênio.

Embora a CF/88 tenha estabelecido, no art. 155, § 2º, VII, a competência do estado de destino para a instituição da DIFAL nas operações entre contribuintes, a sua definição como hipótese de incidência somente ocorreu com a edição da LC (Lei Complementar) nº 190/22. Antes dessa LC, em relação à qual devem ser observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, não havia qualquer ato normativo federal a fundamentar a existência da DIFAL.

Na sua concepção, é impossível aos estados da Federação cobrarem a DIFAL do ICMS antes da produção dos efeitos da Lei Complementar nº 190/22, que dispôs sobre o tema. A Constituição da República não autoriza que os entes federados o façam com base na publicação de meras leis locais, o que foi reconhecido pelo ministro Dias Toffoli quando do julgamento do RE nº 1.287.019 (Tema nº 1.093 de Repercussão Geral).

Portanto, em se tratando de uma nova relação jurídica (prevista expressamente pela LC 190/22), mostra-se imperativa a aplicação das disposições constitucionais sobre as limitações do poder de tributar, estando entre elas o denominado princípio da não surpresa.

Sendo assim, tendo sido a LC 190/22 publicada no dia 05/01/2022, devem ser observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, não se aplicando a DIFAL nas operações auditadas, ocorridas entre 2019 e 2020.

Encerra pugnando por improcedência ou nulidade.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, os autuantes e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra correto, claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos detalhados aspectos abordados na



impugnação e no Recurso.

Melhor sorte não assiste ao argumento da suposta invalidade da Decisão recorrida, por não ter deferido o pedido de realização de perícia ou diligência, uma vez que tal deliberação é de competência privativa dos julgadores, a quem cabe determinar se estão ou não contidos nos autos todos os elementos necessários e suficientes à formação das suas respectivas convicções. Igualmente, se a situação se amolda a uma das previsões contidas no art. 147 do RPAF/99.

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

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

*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;*

*c) a verificação for impraticável”.*

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Todos os elementos necessários ao julgamento estão presentes nos autos. Fundamentado no art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, acima transcrito, indefiro o pleito de realização de diligência ou perícia.

No mérito, as infrações 01/02 imputam ao sujeito passivo, respectivamente, a falta de pagamento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

A respeito da alegada falta de base legal para a exigência da DIFAL, sob o argumento de que a Lei Complementar que a regulamentou (nº 190/22) somente foi publicada em 05/01/2022, devendo, em relação à mesma, ser obedecidos os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, de forma que esta alteração só deveria vigor a partir de 2023, em verdade, o mencionado Diploma Legal Complementar (nº 190/22) cuidou de tratar das operações interestaduais de venda de quaisquer produtos destinados a consumidores finais, em nada se relacionando com as operações autuadas, pois estas dizem respeito à diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente.

No seu preâmbulo (da Lei Complementar nº 190/22) está dito que:

*“Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto”.*

Ainda que se entendesse em sentido contrário, ou seja, de que a Lei Complementar 190/22 veio a tratar da DIFAL reclamada no presente lançamento de ofício, os argumentos recursais não poderiam ser acatados por este órgão administrativo, pois já havia Lei Estadual a tratar do tema, conforme se passará a expor.

No Estado da Bahia, foi instituída a DIFAL na Lei nº 7.014/96 (art. 4º, inciso XV), mediante redação em vigor na época dos fatos ocorridos. O art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96 assim define a ocorrência do fato gerador:

*“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”.*

Não é demais ressaltar que se trata de norma emanada do Poder Legislativo Estadual, com a sanção do Chefe do Executivo, cuja constitucionalidade não pode ser apreciada neste foro, que também não lhe pode negar aplicação, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida;*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Portanto, assim como os julgadores da JJF, concluo que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa ou material de uso e consumo, e constitui fato gerador de ICMS, nos termos da legislação posta.

Assim como o fez na peça defensiva, o recorrente, sem indicar especificamente quais são, arguiu que há equívocos na apuração da DIFAL calculada pelo método “*por dentro*” de que trata o art. 17, XI da Lei nº 7.014/96.

Em seguida, também sem discriminar, afirmou que o Fisco deixou de levar em conta a redução de base de cálculo a que fazem jus as operações constantes de algumas notas fiscais, nos termos do Convênio ICMS 52/91. As NCMs destacadas nas referidas notas (não especificadas) constariam do Anexo I do citado Convênio.

Como dito, isso já havia ocorrido no julgamento originário e o recorrente teve o tempo necessário para ser mais específico e discriminar as operações a que alude, mas não o fez.

Veja-se o que se disse no Acórdão combatido:

*“Os autuantes ao prestarem a Informação Fiscal não acatam o argumento defensivo afirmando que as alegações defensivas estão desprovidas de apresentação de provas, acrescentando que, sequer foram apontados os documentos fiscais, materiais e valores do imposto, que foram calculados em desacordo com a legislação.*

*Concordo com o opinativo dos autuantes, pois caberia ao autuado apontar objetivamente os itens que estariam incluídos indevidamente nos mencionados demonstrativos elaborados pela fiscalização com as devidas justificativas e comprovações necessárias. Assim, pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Consequentemente as infrações 01 e 02 subsistem em sua totalidade”.*

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279196.0007/22-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 54.030,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO - REPR. PGE/PROFIS

