

A. I. N° - 269352.0005/22-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. / PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCO A. PAUL CRUZ, ANDERSON P. SAMPAIO e JOSÉ ELMANO T. LINS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/12/2024

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0222-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. DIFAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto quando da entrada de materiais para uso e consumo do estabelecimento, oriundos de outras unidades da Federação. O valor lançado originalmente foi reduzido pelos Autuantes, devido aos elementos comprobatórios apresentados pelo Autuado com o condão de ilidir parcialmente a infração. Não acolhido o pedido para realização de perícia técnico-contábil. Rejeitadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 28/06/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.755.707,29, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS entre a diferença de alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, em outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2018 a novembro de 2019. (Infração 006.002.001).

O autuado impugna o lançamento fls.20/34. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que, por seus advogados, constituídos na forma da procuraçāo pública e dos substabelecimentos anexos, vem apresentar defesa administrativa em face do Auto de Infração em epígrafe, com arrimo nos arts. 123 e 176, I, do RPAF/99, pelas razões fáticas e jurídicas a seguir.

Aduz que conforme será demonstrado, o Auto de Infração lavrado deverá ser anulado, com consequente determinação de arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao Erário ou à fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

Aduz que, segundo informações da Gerência Especializada da Autuada, o levantamento das notas fiscais realizados pela fiscalização fazendária não apresentou a composição dos documentos que somaram os montantes de R\$ 3.820.912,24 (em 2018) e de R\$ 2.631.596,19 (em 2019), impedindo que fosse realizada a análise precisa dos montantes autuados, prejudicando a ampla defesa do contribuinte.

Desta forma, diz que a ampla defesa está prejudicada, pois a fiscalização não apresentou a memória de cálculo da relação das notas fiscais que compuseram o montante autuado, por conseguinte se faz necessário que seja cobrada da fiscalização a apresentação para análise dos documentos autuados, especialmente no que se refere aos valores expressos na autuação.

Comenta que o Auto de Infração aponta tão somente, a não realização do recolhimento do DIFAL, contudo não apresentou a composição dos documentos que compõem a autuação. Ou seja, não fazendo, qualquer tipo de explicitação da operação, ou quaisquer outros indicativos a determinar precisamente o que foi autuado, o que vem a tornar prejudicada a promoção da defesa administrativa ora apresentada, nos limites em que a mesma não se tornou possível, por conta das imperfeições do próprio AI, que impedem sua completa compreensão.

Salienta que ante a ausência de informações fiscais, não tem como efetuar conferências, no sentido de identificar as operações e por decorrência a eventual incidência do ICMS-DIFAL. Tudo isso vem demonstrar a falta de técnica do Auto lavrado, afetando, sobremaneira, o comando constitucional que garante a ampla defesa (com utilização de todos os meios e instrumentos aptos para tanto) e o contraditório (não apenas formal, mas que há de ser material, ou seja, com plena e integral ciência das imputações que são feitas, em todos os detalhamentos necessários).

Sustenta que não são todas as situações jurídicas que ensejam o recolhimento do tributo lançado, exsurgindo a necessidade análise de cada caso, e, para tanto, mister se faz sejam especificadas, com a respectiva correspondência (e não simplesmente indicações genéricas), para que se apure a verdade fiscal e material, obrigação esta, que deveria ter sido obedecida pelos Autuantes, da qual estes não se desincumbiram.

Neste contexto, lembra que no procedimento administrativo-fiscal iniciado por Auto de Infração, é o Fisco quem alega, e, portanto, ao Fisco imputa-se o ônus da prova de suas alegações, mediante aplicação subsidiária das normas do CPC, (o que não se faz em tempo algum até neste momento). Sobre o ônus da prova, em matéria fiscal, cita o professor Paulo de Barros Carvalho e explicações de Alexandre Henrique Salema Ferreira, Professor da UEPB. Entendimento que já foi inclusive confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Conclui que a nulidade do Auto de Infração assim formatado é cristalina a toda evidência, reconhecimento este, que se impõe e, preliminarmente, de logo se requer.

Afirma que adentra ao mérito para registrar a mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, que alterou o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, ou seja, a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL, a metodologia do cálculo “*por dentro*”, à sabença, àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo.

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

Salienta que há notas fiscais no rol das autuadas que não estão abrangidas pelo DIFAL, na medida que se refere expressamente a outros CFOP (2151, 2910, 2916 e 2949).

Ademais, aduz que constatou haver notas fiscais relacionadas a operação de compra e venda de fornecedores optantes do Simples Nacional, situados em Estados do Sul/Sudeste e do Nordeste, o que foi desconsiderado pela fiscalização da SEFAZ-BA, no que se refere à alíquota interestadual de 7% ou 12% no cálculo efetivo do ICMS-DIFAL, uma vez que, ainda que os documentos fiscais não possuam as correspondentes alíquotas, no campo estruturado do DANFE, a operação interestadual deveria ser considerada no efetivo cálculo do ICMS DIFAL, sob pena do Estado da Bahia angariar uma parcela do imposto acima daquela efetivamente devida.

E ainda, acrescenta que a Fiscalização fazendária, também desconsiderou o fato de que há notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCM registradas nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/1991, (atualmente prorrogado até 30.04.2024, conforme Convênio ICMS nº 178/2021), o que também foi ignorado pelo fisco. Reproduz Cláusula do citado dispositivo.

Neste sentido, observa que as NCM que constam das notas fiscais autuadas estão relacionadas no Anexo I, fazendo jus a redução da base de cálculo regulada no referido Convênio ICMS 52/1991.

Por fim, diz que identificou ainda, a existência de documentos fiscais que expressamente referenciam os CFOP 2556 e 2557, os quais estão relacionados a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, por operação de compra e venda ou por transferência entre filiais, obviamente estranhos ao presente lançamento ora impugnado.

Registra que, especificadamente com relação às operações realizadas entre estabelecimentos da própria Petrobras, por certo não há qualquer prejuízo na arrecadação do Estado da Bahia, na medida em que tributo algum lhe seria devido, mesmo considerando a operação como um todo. É que o STF julgou improcedente a ADC 49, em sessão virtual finalizada em 16/04/2021, à unanimidade, e assim, foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho "*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*", e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87/1996, consolidando e ratificando, agora através do exercício do controle concentrado de constitucionalidade, com efeitos *erga omnes* e vinculante a compreensão de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias, não gera obrigação tributária atinente ao ICMS, reiterando que a transferência entre estabelecimentos de mesmo titular não se configura em fato imponível ao ICMS, conforme se colhe do voto do Ministro Relator do caso, Edson Fachin.

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

Destaca que o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 1.099 da Repercussão Geral, analisando a hipótese de mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, localizados em unidades federadas distintas, e concluindo pelo descabimento da cobrança do ICMS e foi fixada a Tese de Repercussão Geral. Cita jurisprudência firmada por Cortes Superiores.

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

Deste modo, diz que com base nesta objetiva, mas precisa consolidação normativa, em inafastável subsunção à matéria e dados fáticos que constam das notas fiscais correlacionadas (ante o princípio da verdade material em procedimentos fiscais na seara tributária), demonstra-se que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, eis que comprovado com efetividade o seu direito, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

Ressalta que considerando a grande diversidade de tipos de operações, como visto, exsurge a importância da realização de perícia nas notas fiscais, e na escrituração do CIAP, dentro de sua complexa dinâmica, a fim de as identificar corretamente que influencia diretamente a incidência tributária. Por conta disso, premente é a necessidade de haver a devida demonstração e identificação da verdade material fiscal, na medida em que, através desse meio de prova nas notas fiscais autuadas.

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

Sobre a busca pela verdade material, no procedimento fiscal, cita ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo. Aponta a previsão contida no art. 149, do Código Tributário Nacional, a permitir, em diversos casos, retificação de ofício pelo próprio fisco, inclusive quando ocorrer erro.

Lembra ainda que, também no procedimento administrativo-fiscal iniciado por auto de infração, é o Fisco quem alega, portanto, ao Fisco imputa-se o ônus da prova de suas alegações.

Neste sentido, aduz que é necessário que a fiscalização fazendária apresente nova planilha atualizada com os valores indicados (sem referência, como anotado), bem como faça as reanálises devidas, excluindo das bases de análise da DIFAL, os documentos não alcançados (CFOP: 2556, 2557, 2151, 2910, 2916, 2949), bem como, necessário refazer os cálculos para as notas fiscais relacionadas aos NCM abarcados pelo Convênio ICMS 52/1991, ignorados pela fiscalização. São tais diligências que servem de base para apreciação dos Julgadores Administrativos, como para eventual futura apreciação pelo Poder Judiciário.

Requer seja determinada a realização de perícia fiscal, contábil e operacional, a fim de que seja demonstrada e identificada a verdade material relativa às NF que constam referenciadas pelo Auto de Infração, sob pena de nulidade, ante a garantia constitucional que consta do art. 5º, LV, da CF/1988.

Salienta que a prova pericial é indispensável para o deslinde do presente auto de infração, haja vista a matéria suscitada consistir em matéria eminentemente fática, residindo, a divergência na metodologia aplicada para a apuração dos valores relacionados à presente questão, salientando-se que este requerimento visa desconstituir a alegada omissão de recolhimento de ICMS-DIFAL, objeto do presente Auto de Infração.

Por tudo o quanto exposto, requer a intimação da Fiscalização para apresentar informação fiscal, lhe oportunizando a se manifestar, se for o caso, a fim de resguardar o contraditório.

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

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls. 50 a 57. Diz que em ação fiscal apurou-se crédito de ICMS em favor da Fazenda Pública do Estado da Bahia, tendo sido efetuado o lançamento de ofício que ora se discute.

Afirma que na peça inicial, a defendant pede a nulidade do procedimento fiscal. Assegura que tal alegação não procede, haja vista que a empresa recebeu e teve ciência em seu DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico), mensagem para ciência da lavratura do presente PAF, concretizada em 01/07/2022, com os demonstrativos e planilhas da infração de forma completa, os mesmos contidos em CD-R à fl.16, dentre as quais, constam as planilhas denominadas:

PETROBRAS_02.604.576_Difal_Consumo_ListaNotas_2018"e "*PETROBRAS_02.604.576_Difal_Consumo_ListaNotas_2019*", que discriminam integralmente todas as notas fiscais de forma detalhada, uma por uma, item a item, com seus cálculos a título de DIFAL, embasando os valores devidos, mensalmente, bem como, constam os arquivos em PDF descritos como "*PETROBRAS_02604576_DIFAL_Consumo_ResumoMensal_2018*"e "*PETROBRAS_02604576_DIFAL*

Consumo_Resumo_Mensal_2019”, que compararam os valores mensais calculados de forma analítica nas planilhas inicialmente citadas, com os valores lançados na Escrita Fiscal Digital/EFD, em sua Apuração do ICMS no período, a título de Ajustes a Débito relativos ao DIFAL de Consumo, cobrando-se, assim, as diferenças mensais encontradas. *Printa* cópia da ciência do DT-e da mensagem expedida, com a disponibilização do presente auto de infração e seus anexos/planilhas/demonstrativos, para comprovar este fato.

Por fim, constata que não procede a informação da defendente, de que não foram apresentadas as notas ou itens, haja vista que recebeu planilha demonstrativa com todas informações. Neste sentido, não merece prosperar o pedido de nulidade da autuação, por não haver ocorrido vício ou falta de materialidade.

Esclarece que em relação a peça defensiva que trata do mérito, as notas fiscais que possuem os CFOP 2152 /2910/ 2916/ 2949, tratando de aquisições outras, que não são fato gerador para o DIFAL, de fato, constam algumas notas fiscais no levantamento nesse sentido, mas que foram classificadas como fato gerador do DIFAL pela própria empresa, em sua *Memória de Cálculo* para o referido imposto, conforme planilha denominada “*ANEXO II- Relatório de DIFAL. 0236. 2016 a 2019*”, constante do CD-R apresentado pela defendente à fl.45 dos autos, e que foi fornecida a Auditoria através de intimação, em que consta também no CD-R, o e-mail de atendimento para apresentação da citada memória de cálculo.

Destaca registros dos referidos documentos fiscais na planilha/memória de cálculo da empresa e que foram utilizados pela Fiscalização.

Com relação às notas fiscais emitidas por fornecedores optantes do Simples Nacional, informa que nos casos em que não houve o destaque ou informação da carga tributária no documento fiscal, observa nas planilhas analíticas, na coluna AE (*VlIcmsAud*), que foi utilizado no cálculo da DIFAL, a alíquota de 4,7905% como crédito fiscal no cálculo do DIFAL. Com a ausência da informação da alíquota na nota fiscal, foi considerada nos cálculos a alíquota máxima de ICMS para o citado regime tributário, conforme Anexo I da Lei Complementar nº 123/06, e destaca que a Lei Estadual nº 7014/96 estabelece como crédito, o imposto destacado no documento de aquisição, o que não houve no caso. Reproduz a previsão da Lei citada sobre o tema, no § 6º, do art. 17.

Com referência às notas fiscais com previsão de redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, concorda que cabe razão à autuada, pois por falha nos cálculos não foram consideradas as reduções de base de cálculo na determinação da Carga Tributária Interna, com base nos Anexos I e II do citado Convênio. Diante de tal constatação refaz os demonstrativos e inclui as cargas tributárias internas de 8,8% e 5,6%, previstas naquele Acordo Interestadual, para os itens ali listados, onde os valores foram reduzidos conforme tabela que elabora para os exercícios de 2018/ 2019.

Informa que um CD-R foi inserido à fl. 41 com os novos demonstrativos, tanto analítico, quanto resumo mensal, para ciência da autuada e composição dos autos. Discrimina os demonstrativos ali incluídos.

Em relação às notas fiscais recebidas em transferência, entre os estabelecimentos da autuada, CFOP 2556 e 2557, informa que como já relatado, a Lei 7014/96 estabelece para o período da autuação, a previsão de abatimento, apenas do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, a título de crédito fiscal, conforme art. 17, § 6º.

Diante de tudo constatado, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a totalidade da acusação fiscal, reforça a procedência parcial da autuação.

Retorna à Supervisão da SAT/COPEC para dar ciência ao autuado dos novos demonstrativos constantes do CD-R anexo à fl.41, bem como, prazo para manifestação, querendo.

O Autuado volta a se manifestar fls. 61/64. Afirma que, na forma do art. 4º, XV, da Lei Estadual nº 7.014/1996, o fato gerador do ICMS-DIFAL é a entrada ou a utilização de mercadoria em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao uso, consumo ou ativo permanente.

No mesmo sentido, o art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012) dispõe que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto, o valor correspondente à diferença de alíquotas “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Em vista de tais normas, diz ser indevida a manutenção nos demonstrativos do auto de infração das notas fiscais que contêm os CFOPs 2151, 2910, 2916 e 2949, os quais, por sua natureza, não retratam operações sujeitas ao recolhimento do ICMS-DIFAL.

Destaca que se deve avaliar a operação em si, e não a eventual classificação dada pela empresa. Se algum valor de ICMS-DIFAL foi recolhido para as notas em questão, isso representa recolhimento indevido, passível até de repetição de indébito, mas não uma autorização para o Fisco cobrar a parcela de imposto diferencial quando não há fato gerador. Assim, os demonstrativos carecem de ajuste para exclusão das notas fiscais de operações com CFOP 2151, 2910, 2916 e 2949. Relaciona documentos fiscais apontando constar do levantamento fiscal.

No tocante às notas fiscais emitidas por fornecedores optantes do Simples Nacional, a fiscalização alega que foi utilizado no cálculo da DIFAL a alíquota de 4,7905%, como crédito fiscal no cálculo do DIFAL. Ocorre que nestes casos, devem ser consideradas as alíquotas interestaduais relacionadas na Resolução do Sendo Federal 22/1989, ou seja 7% ou 12%, ao contrário do cálculo da fiscalização, que considerou outras bases, sem fundamentar a base legal das alíquotas empregadas, inclusive alíquota zero.

Em referência às notas fiscais com previsão de redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, sustenta que os auditores acolheram parcialmente a alegação, e refez o demonstrativo com pequena redução. Ocorre que nos novos demonstrativos ainda persiste o vício, pois deixaram de aplicar esta correção ao cálculo do DIFAL em várias outras notas fiscais, igualmente devidas.

Diz que em função da enorme quantidade de notas, referencia a esta Junta as anexas planilhas eletrônicas juntadas em CD, que contêm informações analíticas do cálculo para cada um dos documentos fiscais devidos.

Por fim, reitera que, com relação às operações realizadas entre estabelecimentos da própria Petrobras (*CFOP 2557 - Transferência de material para uso ou consumo*), é indevida a exigência do valor diferencial de alíquotas, pois não existe fato gerador do próprio ICMS na mera movimentação física de mercadorias.

Do exposto, diz que agraga os esclarecimentos e reitera a impugnação ao lançamento fiscal, no sentido de refutar a pretensão de cobrar ICMS-DIFAL. Nesta linha, renova o requerimento de que a cobrança seja julgada integralmente improcedente, ante a inexistência de violação da legislação tributária, não tendo ocorrido a infração.

Renova ainda, o requerimento quanto à demonstração da veracidade fático-jurídica de todo o alegado, se necessário for, por todos os meios de prova em direito admitidos, pugnando pela realização de prova pericial, com base nos quesitos já constantes na impugnação, bem como a formulação de quesitos adicionais e complementares quando da realização da perícia técnica.

Um dos Autuantes presta nova informação fiscal fls.68/71. Diz que em referência à manifestação apresentada pela empresa tem a informar.

Sobre as operações com CFOP 2151, 2910, 2916 e 2949, informa que acata a retirada dos produtos recebidos com o CFOP 2916, pois trata de “*Retorno de Mercadoria Remetida para Conserto ou Reparo*”, assistindo razão à autuada. Com este CFOP, diz que foi identificada apenas a Nota Fiscal 19774, no exercício de 2019, sendo reduzido o valor de R\$ 6.779,71 da infração.

Em relação ao CFOP 2151, *transferência*, diz que não acata os argumentos trazidos pelo já exposto na 1ª Informação Fiscal, especificamente à fl. 54 do PAF, à qual volta a se reportar.

Quanto às notas fiscais com CFOP 2910 – *Entrada de Bonificação, Doação ou Brinde*, diz que não concorda com sua retirada, haja vista se tratar de operação tributada. O produto enviado a título gratuito consiste em bonificação, ou seja, uma concessão de vantagem dada ao comprador pelo vendedor, mediante entrega de quantidade maior de produtos do que aquela estipulada, unicamente por questões comerciais. Os valores das mercadorias enviadas a título de bonificação não poderão ser excluídos da base de cálculo do ICMS, pois sua metodologia se restringe à relação comercial entre fornecedor e cliente. Desse modo, o imposto incide normalmente sobre as mercadorias bonificadas, inclusive o DIFAL.

Prossegue afirmando, que os itens constantes das notas fiscais de bonificação têm sua destinação comprovada ao consumo da empresa, conforme se observa da natureza dos itens constantes do exemplo de DANFE nº 3367: DVD ROM *Software*, chave conectora, nota fiscal nº 3367 de 06.07.2018.

Quanto à nota fiscal com CFOP 2949 – *Outras Saídas*, afirma que embora a defendente não tenha trazido maiores detalhes da operação, diz ter identificado na Informação Complementar da NF 14705, o registro de “*Remessa Para Teste com Posterior Retorno*”. Neste sentido, efetua sua exclusão, reduzindo a Infração em mais R\$ 319,13.

Quanto à alegação das remessas oriundas de empresas do Simples Nacional, aduz que a manifestante não traz fato novo, no que se reporta aos esclarecimentos previamente trazidos em 1ª Informação Fiscal, notadamente à fl. 52 do PAF.

No tocante às notas fiscais com mercadorias listadas no Convenio ICMS 52/91, informa que na primeira informação fiscal efetuou as revisões para ajustar os devidos cálculos, incluindo as reduções de base de cálculo ali previstas, para os itens com NCM constante do citado acordo interestadual.

Na manifestação, a empresa afirma que “*ainda persiste o vício*”, sem maiores informações. Esclarece que os novos demonstrativos apresentados em CD-R à fl.54 estão normalmente com a Carga Tributária para os produtos listados no citado Convênio, bastando observar a coluna “*Carga Trib. Interna*” das planilhas analíticas, onde se observa a carga tributária aplicada para o cálculo do DIFAL em 8,8% e 5,6% para os itens em questão. Portanto, não procede a afirmação da autuada.

Ante o exposto, elabora novos demonstrativos com as exclusões explicitadas, ficando o resumo mensal da infração de acordo com o descrito nas tabelas que elabora, para os exercícios de 2018, sem mudanças, e o de 2019 com as reduções aplicadas, remanescendo R\$ 783.979,74 e R\$ 733.961,84 respectivamente.

Informa que um novo CD-R foi inserido à fl.67 com os novos demonstrativos (segunda versão), tanto analítico, quanto resumo mensal, para ciência da autuada e composição dos autos, discriminando os arquivos ali contidos.

Diante de tudo constatado, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a totalidade da acusação fiscal, reforça a procedência parcial da autuação.

Retorna à Supervisão da SAT/COPEC para dar ciência ao autuado dos novos demonstrativos constantes do CD-R anexo à fl.41, bem como prazo para manifestação, querendo.

O Autuado volta a se manifestar fls.79/80. Diz que em atenção à intimação recebida em 07.08.2023, via DTE, vem se manifestar, o que faz nas linhas doravante delineadas.

De logo, registra uma vez mais, que sua linha defensiva se baseia, precipuamente, no fato de que adimpliu suas obrigações legais que constam da legislação atinente, em especial no que se refere à Constituição Federal de 1988 e à Lei Complementar nº 87/1996, e ao próprio RICMS/BA.

Especificamente com relação a nova informação fiscal, observa que as diferenças de cálculo do ICMS-DIFAL entre a SEFAZ/BA e a Petrobrás, identificadas nas planilhas eletrônicas, em sua maior parte, estão relacionadas as aquisições de fornecedores optantes do Simples Nacional, as aquisições relacionadas aos materiais classificados nos NCM pertencentes ao Convênio ICMS 52/1991, e as operações de transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Assim, registra que em relação a sua primeira manifestação, de fato, a fiscalização fazendária retirou as operações com CFOP 2916, porém manteve as demais operações registradas nos CFOP nº 2151, 2910, 2949, os quais, por sua natureza, não retratam operações sujeitas ao recolhimento do ICMS-DIFAL, afinal, tratam-se, respectivamente, de transferência para industrialização ou produção rural, de entrada de bonificação, doação ou brinde, e de outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, não sujeita a DIFAL.

Em relação ao Simples Nacional, explica que a fiscalização fazendária voltou a se manifestar contrária ao contribuinte, entendendo que não deve considerar as alíquotas interestaduais, indicadas na Resolução do Senado Federal 22/1989 (de 7% ou 12%) em seus cálculos, pois efetivamente a fiscalização sustenta que o cálculo deve contemplar a alíquota de 4,7905%.

Em referência ao cálculo do ICMS DIFAL das notas fiscais relacionadas ao Convênio ICMS 52/1991, assevera que a fiscalização da SEFAZ/BA manteve seu posicionamento, ratificando os seus cálculos. E, neste contexto, segue, por via eletrônica (dado o tamanho das mesmas) as planilhas eletrônicas com os cálculos abertos por fórmula, ao contrário do demonstrado pela fiscalização, que apresenta somente o valor nominal (sem fórmula), em que se observa diferença de valores contrário ao contribuinte.

Com essa premissa, diz que mantém o seu posicionamento, ratificando a linha argumentativa antes traçada, no sentido de que as alíquotas interestaduais estão parametrizadas com as normas legais efetivamente aplicáveis ao caso concreto, para promoção do cálculo do ICMS DIFAL, de forma que entende que as alegações da fiscalização, referente ao Simples Nacional, no Estado da Bahia remanesce equivocada.

Ratifica igualmente, a compreensão quanto ao cálculo das notas fiscais relacionadas ao Convênio ICMS 52/1991, em que a fiscalização fazendária não reconheceu a falha no seu cálculo. Portanto, renova a defesa apresentada, e posteriores manifestações, em todos os seus aspectos, inclusive quanto à aplicação Súmula nº 166 do STJ (aliada à ADC nº 49 do STF, e ao Tema nº 1099, igualmente do STF) a qual afasta a tributação do ICMS na transferência entre estabelecimentos do mesmo titular.

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

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

Ante a persistência da lide, em pauta suplementar, esta 3^a JJF decidiu converter o presente PAF em diligência fls.98/99, a fim de que fossem tomadas as seguintes providencias:

1 . Pelos Autuantes

a) apreciassem as alegações do Autuado de que persistem equívocos no levantamento fiscal. Elaborassem nova informação fiscal, apreciando as alegações defensivas, especialmente a planilha eletrônica apresentada, sobre os fatos arguidos pela defesa de forma fundamentada, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99;

b) elaborassem dois demonstrativos, sendo um, somente com as notas fiscais que consignam operações de transferências e o outro, com as demais operações;

2 . Pela Repartição Fazendária

Intimassem o Autuado e disponibilizassem a informação fiscal com os elementos gerados pela diligência, concedendo o prazo de 10 (dez) dias, para ele, querendo, se manifestar.

A diligência foi realizada fls. 103/106. Um dos Autuantes afirma que em referência à Manifestação apresentada pela empresa, e a diligência decidida CONSEF à fl.98, tem a informar:

a) sobre a manifestação da defendente em relação às operações com CFOP 2151, 2910, 2916 e 2949, afirma que o CFOP 2916 já foi retirado em Informação Fiscal anterior, com refazimento do levantamento e elaboração de Novos Demonstrativos (fl. 67 e seguintes), confirmado pela empresa em sua Manifestação;

b) no que tange ao CFOP 2151 – não acatado – a autuada alega que se refere a “*Transferência Para Industrialização*”, o que é fato no documento fiscal. Ocorre que na análise para se enquadrar determinado produto para que tenha o ICMS DIFAL como devido, deve-se, também, ser analisada a destinação real da mercadoria. Aponta que com este CFOP 2151, no Demonstrativo de 2018, existe apenas duas notas fiscais, de números, chaves, datas e CFOP registradas e discriminados: Nota fiscal nº 16081 e 44820, originadas do ES e SE, respectivamente. Os produtos respectivos constantes nos documentos são: *Válvula gav. 2 125 F Plana A126-B e Broca DFREZ 17 1/2 IADC 115M SMITH*.

Explica que como se sabe, a Petróleo Brasileiro S.A.- Petrobras é uma empresa do segmento de “*Extração de petróleo e gás natural*”, CNAE 600001, por óbvio identifica-se que os produtos constantes das Notas Fiscais em apreço (Válvula e Broca) não são destinados à industrialização, embora estejam com o CFOP com este fim (2151). De fato, tais produtos não serão industrializados, mas consumidos na manutenção de seus equipamentos industriais, que operam seu processo industrial de extração de petróleo. Por isso, é devido o DIFAL em suas aquisições;

c) sobre o CFOP 2910 – informação já prestada à fl. 62, pela manutenção no levantamento fiscal, pelas razões lá discriminadas;

d) a respeito do CFOP 2949 – Já excluído em Informação Fiscal anterior – não mais constante no levantamento dos dois exercícios.

Relativamente alegação das remessas oriundas de empresas do Simples Nacional, reitera que a motivação para a não aceitação de sua consideração das alíquotas de 7% ou 12%, conforme origem, de acordo com Resolução do Senado Federal, é o fato da previsão constante da Lei estadual 7014/96, que determina que para o cálculo do DIFAL deve-se, para efeito de crédito, abater o imposto destacado no documento fiscal. É o que está descrito

Ainda assim, mesmo sabendo que nos documentos fiscais de emissão por parte das empresas do Simples Nacional não há destaque de ICMS na forma tradicional, foi considerado a título de “*crédito fiscal*” o limite percentual máximo de carga tributária do ICMS no Simples Nacional, que é 4,7905%, previsto na Lei Complementar 123/2006, e subtraído nos cálculos,

considerando-o como “*imposto destacado*”, pois é a carga tributária máxima efetiva paga pelas empresas daquele regime tributário.

No tocante às notas fiscais com mercadorias listadas no Conv. ICMS 52/91, esclarece inicialmente que não tinham fórmulas na origem, por que a referida planilha é extraída do Sistema Informatizado de Auditoria da SEFAZ, que no momento em que são exportadas para *Excel*, não leva fórmula. Ainda assim, informa que as fórmulas nas planilhas *Excel* por último apresentada em Informação Fiscal anterior, estão, sim, aplicadas no caso das notas fiscais daquele citado Convênio que tiveram ICMS - DIFAL devido (positivo). Só não há fórmula naqueles casos em o cálculo do ICMS-DIFAL restou negativo (carga tributária do DIFAL menor que a de aquisição – nos casos de carga de 5,6%), com o objetivo de não interferir nos somatórios mensais. Demonstra a aplicação de fórmula para caso de produto com carga de 8,8%, que pode ser conferida pela defendant.

Quanto à afirmação “*E, neste contexto, segue, por via eletrônica (dado o tamanho das mesmas) as planilhas eletrônicas com os cálculos abertos por fórmula*”, informa que não identifica nos autos, qualquer mídia digital que contenha as afirmadas planilhas preparadas pela empresa, anexas à sua última manifestação.

Não obstante, informa apresentar novas planilhas com as fórmulas inseridas (ver coluna “*Difal com Fórmula*”) para todas as notas fiscais do levantamento, em que, de fato, constataram-se algumas notas fiscais (não do Conv. ICMS 52/91), com cálculo de DIFAL a maior do que o devido, ou seja, com divergências de cálculo, mas somente no exercício de 2018, e para sanear, refez o demonstrativo. Em 2019, também foram inseridas as fórmulas e não se identificou diferenças.

Ante o exposto, elabora novos demonstrativos com as inclusões das fórmulas e refazimento dos cálculos de 2018, reduzindo os valores, e o exercício de 2019 sem alterações, de acordo com os novos resumos.

Informa que novo CD-R foi inserido à fl. 104 com os Novos Demonstrativos (*terceira versão*), com cópia ao Contribuinte, tanto analítico quanto resumo mensal discriminados, bem como planilhas solicitadas pela Diligência do CONSEF.

Retorna à Supervisão da SAT/COPEC para aguardar Manifestação da autuada em relação aos novos demonstrativos do CD-R anexo à fl. 104, bem como, a presente Informação Fiscal, conforme Intimação à fl. 102.

O Autuado volta a se manifestar fls. 112/114 (verso). Afirma que em face dos novos demonstrativos apresentados, confirma a informação fiscal quanto à exclusão das notas dos CFOP 2916 e 2949, que efetivamente foram retiradas da autuação.

No tocante às notas fiscais com CFOP 2151, a informação fiscal explicita que se trata de duas notas emitidas entre estabelecimentos da própria Petrobras, referentes à “*transferência para industrialização*”, oriundas dos estados do Espírito Santo (NF 16081, CNPJ 33.000.167/0118-12) e Sergipe (NF 44820, CNPJ 33.000.167/0577-23).

Diz que sobre os argumentos lançados nesta terceira informação fiscal, cabem duas considerações. A primeira delas, é de que as notas fiscais não espelham operação tributável, pois não há fato gerador de ICMS na movimentação de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Tal entendimento está sedimentado no julgamento da ADC 49 pelo Supremo Tribunal Federal, tendo este julgamento efeito vinculante em relação “à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”, nos termos do art. 102, § 2º, da Constituição Federal. Esse mesmo entendimento da Suprema Corte já havia sido confirmado no julgamento do Tema 1.099 da Repercussão Geral (ARE 1255885), no qual se fixou a tese de que “*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo*

contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Acrescenta que, também no âmbito do Superior Tribunal de Justiça se encontra pacificada a tese da não incidência, conforme se pode verificar da Súmula nº 166 da jurisprudência daquela Corte, confirmada no julgamento do Tema Repetitivo 259 (REsp 1.125.133/SP), no qual se fixou a tese: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Em segundo plano, salienta que a NF 44820 trata de produto com NCM 8207.19.00, que pertence ao rol de materiais beneficiados pelo Convênio ICMS 52/1991, de forma que o DIFAL seria devido no montante de R\$ 2.478,09 (carga de 8,80%) e não de R\$ 6.591,73 (carga de 18%) como faz crer a fiscalização.

O mesmo ocorre para a NF 16081, pois o NCM 8481.80.93, que também pertence ao rol de materiais beneficiados pelo Convênio ICMS 52/1991, a nota fiscal emitida está com carga de 8,80%, não existindo DIFAL a ser recolhido ao Estado da Bahia, inclusive a fiscalização atesta os fatos ao não indicar valor a recolher em suas análises.

Assim, mesmo que se entenda que os bens por sua natureza seriam passíveis de incidência do DIFAL, não cabe a exigência do imposto diferencial no caso das notas fiscais em análise, e, mesmo que coubesse, haveria de se considerar os fatores de cálculo envolvidos e ora destacados.

Em relação ao CFOP 2910, a autuada e os Autuantes mantiveram seus entendimentos a respeito do cabimento da exigência do DIFAL sobre a operação, que trata de “*entradas de mercadorias recebidas a título de bonificação, doação ou brinde*”. Assim, caberá ao Colegiado a decisão a respeito do cabimento ou não, da exigência do imposto.

No tocante aos demonstrativos apresentados, para os registros em 2018 e notas fiscais 3194 e 24192, caso o entendimento da fiscalização seja acatado, haveria diferença de DIFAL a recolher no montante de R\$ 24,03, e não de R\$ 103,35, pois a fiscalização não considerou as parcelas já recolhidas do DIFAL, conforme relatórios do DIFAL encaminhados no momento da intimação.

Para os registros em 2019 e nota fiscal 3367, caso o entendimento da fiscalização seja acatado, haveria diferença de DIFAL a recolher no montante de R\$ 0,45, ao contrário do montante de R\$ 124,83, pois a fiscalização não considerou as parcelas já recolhidas do DIFAL, conforme relatórios do DIFAL encaminhados no momento da intimação.

Quanto as operações enquadradas no regime do Simples Nacional, diz que neste ponto, também os Autuantes reiteraram seu entendimento de aplicação linear da carga tributária de 4,7905%, enquanto a autuada também reitera sua defesa no sentido de que devem ser consideradas as alíquotas de 7% ou 12%, conforme origem, de acordo com Resolução do Senado Federal.

A propósito, diz que a alíquota mencionada pelos auditores de 4,7905%, é aplicável para pagamento do ICMS pelo vendedor optante do Simples Nacional, mas não é a que deve ser aplicada para cálculo do DIFAL devido ao Estado da Bahia. Isso porque a LCp nº 123/2006 prevê em seu art. 13, § 5º, que “*a diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h, do inciso XIII, do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional*”.

Desse modo, os documentos fiscais não possuem as correspondentes alíquotas porque não há de regra destaque de ICMS nas operações dentro do regime do Simples Nacional, e a operação interestadual deveria ser considerada no efetivo cálculo do ICMS DIFAL, sob pena do Estado da Bahia angariar uma parcela do imposto acima daquela efetivamente devida.

Em relação às notas do Convênio ICMS 52/91, na execução dos trabalhos de reanálise dos registros de apuração do DIFAL, verificou que houve notas fiscais que foram emitidas com material classificado no NCM beneficiado pelo Convênio ICMS 52/1991, entretanto, o sistema de apuração utilizado pela contribuinte considerou de forma inadequada a alíquota normal da operação interestadual 7% ou 12% e carga de 18%, quando a carga correta seria de 8,80% e alíquota interestadual de 5,14%.

Por isso, no recálculo se constatou o recolhimento de DIFAL acima do devido, configurado nos valores negativos (reduções) apresentados nas demonstrações da autuada. Não se configura em “*erro de cálculo*” e sim, demonstra efetivamente, parcelas pagas acima do devido.

Em relação à demonstração do valor DIFAL com fórmula aberta pela fiscalização, nas planilhas eletrônicas encaminhadas, na coluna AI (2018) e AM (2019), denominadas “*Difal com Fórmula*” de fato, a fiscalização apresentou o cálculo do DIFAL, considerando a seguinte fórmula:

$([Coluna\ Base\ Difal] * ([Coluna\ Carga\ Trib.\ Interna] / 100)) - VlIcmsAud$

Aduz que a fórmula aberta reflete o entendimento da Petrobrás em que o DIFAL é calculado como ($BC - DIFAL \times Aliq. Interna$, deduzindo o valor do ICMS destacado na nota fiscal), como representado na fórmula acima.

Verifica, ainda, que a coluna “*VlIcmsAud*” reflete valores de ICMS com alíquota de 4%, 7% ou 12%. Não se constata haver alíquota de 5,14% ou 8,80% referente ao Convênio ICMS 52/1991, que pode impactar em cálculo de DIFAL acima do devido.

Por fim, aduz que verifica na coluna “*Difal com Fórmula*” os valores refletem DIFAL calculado, mas não existe menção da fiscalização quanto ao reconhecimento dos valores já recolhidos, por documento. Todavia, esta falha na informação está suprimida, visto que na coluna AT (2018) e AY (2019), titulada “*DIFAL recolhido*”, fez-se a correlação por documento, refletindo o imposto devido.

Conclui que conforme as considerações acima, o valor máximo do ICMS-DIFAL que seria devido em 2018 alcança o montante de R\$ 142.642,31; e o de 2019 o montante de R\$ 1.560,87, conforme planilha que elabora.

Do exposto, agregando os esclarecimentos dados, reitera a impugnação ao lançamento fiscal, no sentido de refutar a pretensão de cobrar ICMS-DIFAL. Nesta linha, renova o requerimento de que a cobrança seja julgada integralmente improcedente, ante a inexistência de violação da legislação tributária, não tendo ocorrido a infração.

Renova ainda, o requerimento quanto à demonstração da veracidade fático-jurídica de todo o alegado, se necessário for, por todos os meios de prova em direito admitidos, pugnando de logo seja realizada prova pericial, com base nos quesitos já constantes na impugnação, bem como a formulação de quesitos adicionais e complementares quando da realização da perícia técnica.

Um dos Autuantes presta nova informação fiscal fls.120/123. Sobre os argumentos defensivos afirma ter a informar o que segue.

- a) A autuada confirma a exclusão dos CFOP 2916 e 2949 dos últimos demonstrativos;
- b) quanto à não tributação das notas em transferência, inclusive trazendo recente julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, entende que a não tributação aventada pela autuada se refere tão somente à operação em que é aplicada a alíquota interestadual, referente ao imposto de origem, com débito – ou não – pertencente àquela Unidade da Federação. Explica que o que está a se cobrar e discutir no presente auto de infração trata-se do diferencial entre as alíquotas de origem e destino, cabendo-a ao Estado de destino, e notadamente em relação à

consideração ou não, como crédito do valor obtido a partir da aplicação da alíquota interestadual de 4,7% ou 12%, sobre a base de cálculo de entrada da mercadoria. E, como já informado, a Lei estadual nº 7014/96, determina que para o cálculo do DIFAL deve-se, para efeito de crédito, abater o imposto destacado no documento fiscal. É o que está descrito em § 6º, do art. 17.

c) Quanto às notas fiscais 44820 e 16081, de fato, constata que se tratam de produtos contemplados pelo Convenio ICMS 52/91, no que refez os demonstrativos, aplicando a carga tributária de 8,8% no cálculo do DIFAL, porém, ressalta que, diferente do afirmado pela autuada, de que não haveria DIFAL a cobrar por conta da carga reduzida de 8,8%, esclarece que há, sim, porque, além da redução de base de cálculo estabelecida no citado Convênio, representando menor ICMS a ser considerado a título de crédito na nota fiscal, a de número 44820 foi tributada com alíquota interestadual de 4%, havendo, assim, de fato, diferença a ser cobrada em ambos documentos fiscais, conforme novo demonstrativo apresentado com esta Informação Fiscal.

d) Quanto ao CFOP 2910 em relação à informação da autuada de que “*a fiscalização não considerou as parcelas já recolhidas do DIFAL encaminhados no momento da intimação*”, ressalta que não há recolhimento específico de DIFAL por documento fiscal, como afirmado. O que é apurado por documento fiscal é o cálculo, sendo apresentado pela empresa no início da Fiscalização, apenas uma memória de cálculo com este fim, mas não recolhimento. Os “*recolhimentos*” a título de DIFAL são os lançados na Apuração do ICMS a débito em seus ‘*Ajustes a Débito*’ da EFD, com o total do mês, onde todos foram considerados no auto de infração, desde sua lavratura, indo para a Apuração do ICMS NORMAL, conforme estabelece o § 4º do art. 305 do RICMS/BA.

e) sobre as operações sujeitas ao regime do SIMPLES NACIONAL, diz que não há novas alegações, no que reitera os termos trazidos em informações fiscais anteriores, deixando a cargo do Conselho de Fazenda, a decisão sobre as alegações desta Fiscalização, bem como da autuada;

f) no que tange ao Convênio ICMS 52/91, afirma que este tema, no que se refere à informação “*Não se constata haver alíquota de 5,14% ou 8,80%*” nas planilhas demonstrativas, esclarece que o Convenio ICMS 52/91 trata de redução de base de cálculo, e não “*alíquota reduzida*”. Portanto, estas citadas “*alíquotas*” não são representadas na planilha, mas constata-se a aplicação desta “*carga tributária*” na coluna denominada “*Carga Trib. Interna*”, contemplando plenamente a redução de base de cálculo prevista no citado Acordo Interestadual para efeito de correto cálculo do DIFAL. Reproduz o texto do Conv. ICMS 52/91.

Conclui que ante o exposto, elabora novos demonstrativos com o refazimento dos cálculos referentes aos documentos apontados na informação fiscal, em janeiro de 2018, reduzindo para novos valores em 2018 R\$ 758.154,26, e o exercício de 2019 sem alterações, R\$ 733.961,84, de acordo com os novos resumos que elabora.

Aponta que novo CD-R foi inserido à fl. 124 com os novos demonstrativos (quarta versão), tanto analítico, quanto resumo mensal, com cópia ao Contribuinte, através de mensagem ao DT-e (fl. 125).

Retorna à Supervisão da SAT/COPEC para aguardar Manifestação da autuada em relação aos novos demonstrativos, bem como a Informação Fiscal, conforme Intimação à fl.126.

O Autuado volta a se manifestar fl.128. Afirma que da análise da última informação prestada leva à conclusão de que a causa se encontra madura para julgamento, tendo em vista que os últimos ajustes feitos nos demonstrativos deixaram apenas as questões de entendimento fático jurídico, que são controvertidas entre o contribuinte e os Autuantes.

Declara reiterar a impugnação e as manifestações anteriores, nas quais demonstrou que o valor porventura devido do DIFAL seria de R\$ 142.642,31 em 2018 e de R\$ 1.560,87 em 2019.

Renova ainda, o requerimento quanto à demonstração da veracidade fático-jurídica de todo o alegado por meio de prova pericial, com base nos quesitos já constantes na impugnação, bem como a formulação de quesitos adicionais e complementares quando da realização da perícia técnica.

Importante observar, que o presente processo foi retirado de pauta em sessão anterior e sobrestado, até que houvesse parecer opinativo da PGE/PROFIS a respeito de procedimento sobre transferências interestaduais de mercadorias e bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Cabe registrar, na sessão de julgamento, a presença de Dr. Francisco Donizeti da Silva Junior, OAB/BA nº 33.970, que realizou a sustentação oral.

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo deficiente. O Autuado afirmou, que o Auto de Infração lavrado deveria ser anulado, com a consequente determinação de seu arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao Erário estadual ou à fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

Acrescentou que a ampla defesa está prejudicada, pois a fiscalização não apresentou a memória de cálculo da relação das notas fiscais que compuseram o montante autuado, o que prejudicou a análise dos documentos autuados, especialmente no que se refere aos valores expressos na autuação. Afirmou que a falta de técnica do Auto lavrado, afetou o comando constitucional que garante a ampla defesa e o contraditório (não apenas formal, mas que há de ser material, ou seja, com plena e integral ciência das imputações que são feitas, em todos os detalhamentos necessários), visto que não são todas as situações jurídicas que ensejam o recolhimento do tributo lançado, exsurgindo a necessidade análise de cada caso, e, para tanto, *mister* se faz sejam especificadas, com a respectiva correspondência (e não simplesmente indicações genéricas), para que se apure a verdade fiscal e material, obrigação esta que deveria ter sido obedecida pelos Autuantes, da qual estes não se desincumbiram.

Analisando os elementos que compõem este processo, verifico a falta de sustentação fática e jurídica para tais alegações. Observo que, no presente caso, o motivo encontra-se descrito na acusação fiscal. A motivação está definida, com a acusação de que o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS diferença de alíquotas decorrente das aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo de seu estabelecimento, violando norma legal expressa no inciso XV, do art. 4º da Lei 7.014/96.

A autuação fiscal está embasada no demonstrativo elaborado pelos Autuantes e não se constatou prejuízo ao deficiente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não houve violação ao devido processo legal, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal.

Verifico que o autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, entendeu do que estava sendo acusado, conforme se pode constatar das alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e tem condições de acompanhar normalmente, o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

Observo que o fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado nos demonstrativos acostados aos autos, e a empresa recebeu e teve ciência em seu DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico), da lavratura do presente PAF, concretizada em 01/07/2022, com os demonstrativos e planilhas da infração de forma completa, contidos em CD-R à fl.16, dentre as quais, constam as planilhas *PETROBRAS_02.604.576_Difal_Consumo_ListaNotas_2018* e *PETROBRAS_02.604.576_Difal_Consumo_ListaNotas_2019*, que discriminam integralmente todas as notas fiscais de forma detalhada, uma por uma, item a item, com seus cálculos a título de DIFAL, embasando os valores devidos mensalmente, bem como, a comparação dos valores mensais calculados de forma analítica nas planilhas citadas, com os valores lançados na Escrita Fiscal Digital, em sua Apuração do ICMS no período, a título de Ajustes a Débito relativos ao DIFAL de Consumo, cobrando-se, assim, as diferenças mensais encontradas, que relaciona as notas fiscais que descrevem as mercadorias sobre as quais, o Autuado deveria ter recolhido o respectivo imposto devido. O defendente compreendeu a acusação fiscal que lhe foi imputada, tanto é assim, que impugnou a autuação citando dados do levantamento fiscal.

Dessa forma, sobre a exigência fiscal, a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei nº 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, inociorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício. Portanto, ficam rejeitadas as nulidades apresentadas nas razões de defesa.

O impugnante solicitou realização de perícia técnica, com a finalidade de serem devidamente periciadas as notas fiscais que sustentam o Auto de Infração, para encontrar-se a verdade material fiscal.

Sobre este pedido indefiro de plano, por entender ser desnecessária a remessa dos autos com este objetivo, visto que a matéria de ordem fática quanto à destinação dos materiais adquiridos em outras unidades da Federação, como para uso e consumo da empresa foi esclarecida e confirmada pelos Autuantes.

Dessa forma, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos Julgadores e para decisão da lide, não vislumbro necessidade de avaliação técnica a ser produzida por especialistas. Logo, indefiro o pedido de perícia técnica, com fulcro no art. 147, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, o Autuado foi acusado de falta de recolhimento do ICMS entre a diferença de alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, em outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2018 a novembro de 2019. (Infração 006.002.001).

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O defendente alegou mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, que alterou o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, ou seja, a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL, a metodologia do cálculo “*por dentro*”, aquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo. Dessa forma, disse que tal mudança no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, torna esta infração improcedente, visto sua constitucionalidade.

Verifico que a matéria se encontra estabelecida no inciso XI e § 6º, do art. 17 da Lei nº 7014/96, que para maior clareza reproduzo:

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.

(...)

§ 6º. Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.

Neste cenário, a matéria em discussão encontra-se expressa na retomencionada Lei, e não pode ser acatada a alegação defensiva, considerando que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida, não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico, se configurar a situação na qual o lançamento é cabível.

O defendente rebateu a autuação sob fundamento de que constaria indevidamente no levantamento fiscal: (i) notas fiscais que não estão abrangidas pelo DIFAL, na medida que se refere expressamente aos CFOP (2151, 2910, 2916 e 2949); (ii) operação de compra e venda de fornecedores optantes do Simples Nacional, e que foi desconsiderado pela fiscalização a alíquota interestadual de 7% ou 12% no cálculo efetivo do ICMS-DIFAL; (iii) notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCM registradas nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/1991, (atualmente prorrogado até 30.04.2024, conforme Convênio ICMS nº 178/2021); (iv) notas fiscais registrando transferência entre filiais, em operações realizadas entre estabelecimentos da própria Petrobrás.

Em sede de informação fiscal, um dos Autuantes prestou os seguintes esclarecimentos: (i) sobre as operações com CFOP 2151, 2910, 2916 e 2949; (a) acatou efetuando a exclusão das notas fiscais recebidos com o CFOP 2916, “*Retorno de Mercadoria Remetida para Conserto ou Reparo*” e CFOP 2949 – *Outras Saídas*; (b) CFOP 2910 – *Entrada de Bonificação, Doação ou Brinde*, não concordou com sua retirada, haja vista se tratar de operação tributada; (c) CFOP 2151, *transferência*, não acatou os argumentos defensivos com base na autonomia dos estabelecimentos.

Quanto à alegação em relação às notas fiscais emitidas por fornecedores optantes do Simples Nacional, um dos Autuantes informou que, nos casos em que não houve o destaque ou informação da carga tributária no documento fiscal, foi utilizado no cálculo da DIFAL a alíquota de 4,7905% como crédito fiscal, considerada a alíquota máxima de ICMS para o regime tributário, conforme Anexo I da Lei Complementar nº 123/06, e previsão do § 6º, art. 17 da Lei Estadual nº 7014/96, como crédito para cálculo do imposto.

No tocante às notas fiscais com mercadorias listadas no Convenio ICMS nº 52/91, acatou a alegação defensiva e efetuou as revisões para ajustar os cálculos, incluindo as reduções de base de cálculo para os itens com NCM constante do citado acordo interestadual. Elaborou novos demonstrativos com as exclusões explicitadas.

O Autuado insistiu em seus argumentos, reiterando sua defesa inicial e rebatendo o posicionamento dos Autuantes sobre a matéria.

Ante a persistência da lide, em pauta suplementar, em busca da verdade material, esta 3^a JJF decidiu converter o PAF em diligência, a fim de que os Autuantes apreciassem as alegações defensivas de que persistiam equívocos no levantamento fiscal.

Elaborassem nova informação fiscal, apreciando tais argumentos, especialmente a planilha eletrônica apresentada, sobre os fatos arguidos pela defesa de forma fundamentada, conforme disposto no § 6º, do art. 127 do RPAF/99. Elaborassem dois demonstrativos, sendo um, somente com as notas fiscais que consignam operações de transferências e o outro, com as demais operações.

Cumprida a diligência, um dos Autuantes prestou os seguintes esclarecimentos.

Relativamente aos CFOP 2151, 2910, 2916 e 2949, somente não acatou a exclusão das notas fiscais com CFOP 2910 – Brindes e Bonificações e CFOP 2151 – visto que, embora a autuada alegue se tratar de “Transferência Para Industrialização”, no Demonstrativo de 2018, existe apenas duas notas fiscais, nº 16081 e 44820, originadas do ES e SE, respectivamente, que registram os produtos *Válvula gav. 2 125 F Plana A126-B e Broca DFREZ 17 1/2 IADC 115M SMITH*. Assim, por óbvio, tais produtos, (*Válvula e Broca*), não são destinados à industrialização, embora estejam com o CFOP (2151). Concluiu que tais produtos não serão industrializados, mas consumidos na manutenção de seus equipamentos industriais, que operam seu processo industrial de extração de petróleo. Por isso, é devido o DIFAL em suas aquisições.

Relativamente as aquisições interestaduais de mercadorias de empresas do Simples Nacional, repetiu que não podem ser aplicadas as alíquotas de 7% ou 12%, conforme origem como quer o defensor, considerando previsão dada pela Lei Estadual nº 7014/96.

Sobre a reclamação de que, sobre as notas fiscais com mercadorias listadas no Convênio ICMS 52/91, da planilha da fiscalização não constavam as fórmulas que lhe possibilitassem o contraditório, informou que corrigiu esta falha e foram aplicadas as reduções necessárias, previstas no citado Convênio, que tiveram ICMS - DIFAL devido (positivo). Explicou que só não há fórmula nos casos em que o cálculo do ICMS-DIFAL restou negativo (carga tributária do DIFAL menor que a de aquisição – nos casos de carga de 5,6%), com o objetivo de não interferir nos somatórios mensais.

Apresentou novas planilhas com as fórmulas inseridas (coluna “*Difal com Fórmula*”) para todas as notas fiscais do levantamento, em que, de fato, constataram-se algumas notas fiscais (não do Conv. ICMS 52/91) com cálculo de DIFAL a maior do que o devido, ou seja, com divergências de cálculo, mas somente no exercício de 2018, e para sanear, refez o demonstrativo. Em 2019, também foram inseridas as fórmulas e não se identificou diferenças.

Compulsando os elementos que fazem parte dos autos, especialmente as razões defensivas, verifico que parte das razões fáticas contestadas pelo Autuado foram acatadas pela fiscalização, portanto cessada a lide sobre tais questões.

Cabe-me, portanto, apreciar as questões em que permanece a controvérsia conforme segue.

A respeito do cálculo do ICMS Difal, para se apurar o *quantum* devido, observo que os cálculos no levantamento fiscal estão em conformidade com a legislação vigente, art. 17, XI, § 1º, I e § 6º, da Lei nº 7.014/96, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objetos deste lançamento.

Cabe registrar que o CONSEF, em várias decisões, das quais cito aquelas contidas nos ACÓRDÃOS JJF Nº 0094-01/19 e CJF Nº 0140-11/21-VD, tem adotado a tese de que, também em relação ao ICMS Difal: (i) sua base de cálculo está adstrita à regra geral do imposto; (ii) o imposto deve ser incluído na sua própria base de cálculo; (iii) esta regra está insculpida no §

1º do art. 13 da LC nº 87/96; (iv) para que não haja contaminação desta base de cálculo pela aplicação da alíquota interestadual, esta deve ser expurgada para que a alíquota interna seja aplicada sobre o valor da mercadoria desonerada do imposto; e (v) as alterações do art. 17, XI e § 6º, da Lei nº 7.014/96, promovidas pelas Leis nºs 13.373/15 e 13.816/17, apenas tornaram expressa e detalharam a premissa constitucional de que o ICMS está incluso em sua própria base imponível, fato que, em princípio, seria desnecessário eis que ínsito no art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal.

Relativamente as operações com CFOP 2.910 – Entrada de bonificação, doação ou brinde - Classificam-se neste código, as entradas de mercadorias recebidas a título de bonificação, doação ou brinde.

Observo que o produto enviado a título gratuito consiste em bonificação, ou seja, uma concessão de vantagem dada ao comprador pelo vendedor, mediante entrega de quantidade maior de produtos do que aquela estipulada, unicamente por questões comerciais. Os valores das mercadorias enviadas a título de bonificação não poderão ser excluídos da base de cálculo do ICMS, pois sua metodologia se restringe à relação comercial entre fornecedor e cliente. Desse modo, o imposto incide normalmente sobre as mercadorias bonificadas, inclusive o ICMS DIFAL.

Assim, estas remessas com código CFOP 6910 correspondem a mercadorias a título de bonificação, doação e brinde. São mercadorias que se constituem em objeto normal, utilizado na atividade do contribuinte. Como as remessas a título de bonificação devem ser tributadas normalmente, não há porque se dispensar o pagamento da diferença de alíquotas sob a alegação de não terem ocorrido a título oneroso. Logo, não há que se falar em exclusão dessas remessas do rol das operações sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas.

Desta forma, no tocante às operações com os CFOP 6.910, ressalto que não há nenhum dispositivo que impeça a tributação pelo ICMS relativo a operações não onerosas, exceto pelo disposto no art. 265, XXI do RICMS/12, que define as condições para a isenção das saídas e dos recebimentos de amostras grátis, conforme o Convênio ICMS 29/90, e as diversas operações isentas, de doações, relacionadas no art. 265 do RICMS/12, não se adequando às operações em tela. Ao contrário, em regra, salvo as exceções determinadas na legislação, as operações com amostras grátis, bonificações, brindes e doações são tributadas, como é o caso das operações aqui discutidas e destinadas ao Autuado. É o que se depreende do art.17, inciso XI, § 6º, alínea “b” da Lei 7014/96.

Sobre as operações registradas pelo CFOP 2151 - classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento para serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural.

Da análise das notas fiscais com o citado CFOP constantes do levantamento fiscal ajustado pelos Autuantes, se verifica claramente, que o defensor não traz aos autos, as provas necessárias de que estas mercadorias (*válvula e broca*), se destinavam a industrialização pela Petrobrás. Sendo assim, acertada a conclusão dos Autuantes pela manutenção dos valores correspondentes.

Relativamente a alegação sobre aquisições oriundas de empresas do Simples Nacional, observo que as empresas optantes por este Regime, possuem um sistema diferenciado de tributação.

Sobre a matéria, observo que o Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar nº 123/06. Registre-se que a adesão a este Regime é facultativa, constituindo-se em submissão a um regime específico de apuração simplificado, com base na Receita Bruta auferida pelo optante que serve de parâmetro unificado para o cálculo de vários impostos, contribuições fiscais e previdenciárias.

A alegação de que o Fisco deveria ter aplicado as alíquotas de 7% ou 12%, conforme origem, de acordo com Resolução do Senado Federal, para o cálculo do crédito fiscal quando da apuração do ICMS difal é descabida no presente caso. Nos documentos fiscais de emissão por parte das empresas do Simples Nacional não há destaque de ICMS na forma tradicional. No presente caso, os Autuantes consideraram a título de “*crédito fiscal*” o limite percentual máximo de carga tributária do ICMS no Simples Nacional, que é 4,7905%, previsto na Lei Complementar 123/2006, subtraindo nos cálculos, considerando-o como “*imposto destacado*”, pois é a carga tributária máxima efetiva paga pelas empresas deste regime tributário. Sobre a matéria, importante trazer à baila o art. 321, inciso VIII, § 1º do RICMS/BA.

Assim, me coaduno com esta metodologia de cálculo, visto que está em consonância com a regra estabelecida no § 6º, art. 17 da Lei Estadual nº 7014/96, que determina para o cálculo do ICMS DIFAL que se deve, para efeito de crédito, abater o imposto destacado no documento fiscal. Na falta deste destaque, aplicou-se a regra das alíquotas definidas pela Lei Complementar 123/06.

Importante reiterar, que este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Sobre as operações de transferências entre empresas de mesma titularidade, observo que a matéria foi alvo de recorrentes discussões neste CONSEF. Entretanto, após decisão recente emanada pelo STF que julgou improcedente a ADC 49, consagrando a compreensão pacífica e uniforme, sobre a jurisprudência dos Tribunais Superiores no sentido de rejeitar a cobrança do ICMS no caso de mero deslocamento de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive quando essa transferência ocorre entre diferentes unidades da Federação, este CONSEF submeteu a matéria a opinativo pela PGE/PROFIS, a respeito da modulação dos efeitos desta decisão.

No Parecer PGE nº 2024.006814-0, assim opinou a i. PGE/PROFIS na questão nº 02, atinente ao que está sendo apreciado no presente caso. Ali se fez o seguinte questionamento:

2) (. . .), *indaga-se como deverão ser julgados os autos de infração, lavrados após dia 19/04/2021 e antes do dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de ICMS, nas operações de saídas em transferência, bem como nas entradas, relativamente ao diferencial de alíquotas?*

Após breves digressões acerca do conteúdo da ADC 49 e da própria essência do Diferencial de Alíquotas (DIFAL), assim se posicionou a PGE:

No que toca o segundo questionamento, inobstante às conclusões acima encetadas, a modulação da ADC 49 definiu que os efeitos da declaração de constitucionalidade só produzissem efeitos no início de 2024, salvo os processos pendentes de conclusão até 2021.

Ou seja, os processos lavrados depois de 04/05/21, pendentes de conclusão até 2024, NÃO deverão obedecer imediatamente aos ditames da ADC 49, devendo ser declarada a procedência do lançamento no que se refere à cobrança do ICMS nas transferências e, por conseguinte, a cobrança do DIFAL decorrente destas operações, desde que não abarcados no marco temporal da modulação, relativo aos processos pendentes até 04/05/21.

Em reforço, os autos de infração lavrados após dia 04/05/21, mas pendentes de conclusão (julgamento definitivo) até o dia 01/01/2024, que tenham por objeto a exigência de DIFAL decorrente de operações de saídas em transferência, devem ser julgados procedentes, conforme modulação da ADC 49, uma vez higidas, vigentes e eficazes as normas de tributação sobre as transferências. Ou seja, devem ser

aplicadas as normas vigentes e eficazes sobre tributação nas transferências, inclusive sobre a DIFAL.

Em face do exposto, opinamos pela impossibilidade de cobrança do DIFAL nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fora do esquadro temporal definido na ADC 49 para os processos pendentes (2021), devendo os Autos de infração lavrados serem julgados improcedentes.

Considerando que o Auto de Infração em apreciação foi lavrado em 28/06/2022 e se encontra até a presente data, pendente de julgamento, em consonância com o retromencionado parecer nº 2024.006814-0 da PGE/PROFIS, sobre as operações aqui discutidas, relativamente as transferências interestaduais, incide o ICMS DIFAL.

Face ao exposto, acato as conclusões dos Autuantes, pois considero em conformidade com a legislação vigente. Assim, os ajustes realizados reduziram os montantes autuados para novos valores. Em 2018 para R\$ 758.154,26, e o exercício de 2019 sem alterações, R\$ 733.961,84, de acordo com os novos resumos elaborados pela fiscalização, fls. 122/123 e CD fl. 124.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos termos apurados pelos Autuantes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269362.0005/22-7, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.492.116,10, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR