

A. I. Nº	- 278937.0001/24-6
AUTUADO	- REFINARIA DE MATARIPE S.A.
AUTUANTES	- FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, JOSÉ ELMANO TAVARES LINS, TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS, WILDE RABELO DIAS FILHO e ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 22/01/2025

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0287-04/24-VD

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE PETRÓLEO EM ESTADO BRUTO. Não comprovadas as alegações de não configuração da quebra de diferimento nas operações interestaduais de saídas de derivados de petróleo, e, por igual, nas saídas internas de gás natural com redução de base de cálculo. No tocante as operações de transferências, a autuação está em consonância com a modulação estabelecida pela ADC 49. Não acolhidas as arguições de nulidade. Revisão fiscal levada a efeito pelos autuantes possibilitou a redução do débito em relação a um dos períodos autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 357.110.830,40, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação relacionada ao período de novembro/2022 a maio/23: **Infração 01 – 002.010.002** – “*Recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Final do diferimento do ICMS recolhido a menor nas aquisições de Petróleo*”.

Consta, a título de descrição dos fatos: “*A empresa recolheu valores a menor referentes ao Final do Diferimento do ICMS, apurado conforme roteiro abaixo:*

1 – Foram relacionadas todas as notas fiscais com saídas isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo, sendo excluídas destas aquelas mercadorias que possuem manutenção de crédito, sendo apurados os valores que foram reduzidos os valores isentos ou não-tributados de cada operação.

2 – Em seguida foram relacionadas também os valores totais das operações de vendas e transferências.

3 – Após estas duas etapas foi apurado o percentual de saídas não tributadas, percentual no Final do Diferimento, através da divisão do item 1 (numerador) pela soma do item 2 (denominador).

4 – Foram relacionadas todas as operações de aquisições de Petróleo do período, incluído o ICMS e multiplicado pelo percentual referente ao Final do Diferimento apurado.

Todo o relatado acima compõe os demonstrativos anexos ao auto de infração”.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou tempestivamente com Impugnação ao lançamento, fls. 38 a 67, apresentando, inicialmente, uma síntese dos fatos, onde destacou ser a segunda maior refinaria de petróleo do país, em operação há mais de 70 (setenta) anos, e, em seguida, de forma preliminar, passou a arguir a nulidade do Auto de Infração “*por insegurança na determinação da infração e preterição ao direito de defesa*.”.

Neste sentido aduziu que o lançamento tem como fundamento a acusação de pagamento a menor

do ICMS substituído por diferimento em operações de aquisições de petróleo, diante da ocorrência do respectivo termo final (quebra do diferimento).

Citou que embora o lançamento indique como fundamento legal da acusação fiscal o art. 7º e parágrafos, art. 23, inciso I, alínea “a” e § 1º e o art. 32 da Lei nº 7.014/96, afirmou que tais dispositivos não são suficientes para se determinar, com segurança, a natureza e a abrangência da infração imputada, ou seja, a citação de dispositivo de forma genérica e sem a especificação do item ou inciso, em especial no caso do art. 7º da Lei nº 7.014/96, torna impossível a compreensão da hipótese específica que motivaria a quebra do diferimento, com evidente prejuízo ao seu direito de defesa.

Nesta ótica disse que isso ocorre por conta da ausência de indicação clara do lançamento acerca da(s) hipótese(s) de “quebra de diferimento” tomado(s) como parâmetro(s) da apuração e da acusação final, dizendo reconhecer a menção no lançamento fiscal acerca da hipótese do art. 286, § 12, do RICMS/BA, porém, considera tal menção não ser suficiente para afastar a consideração ou não outras situações e/ou hipóteses de “quebra de diferimento” como causa da autuação fiscal.

Pontuou que, ainda que se tenha clareza quanto à acusação de falta de pagamento de ICMS diferido em operações de aquisição de petróleo, não tem segurança acerca das causas, situações e hipóteses legais consideradas pelo lançamento fiscal como aptas a determinarem a “quebra do diferimento” e, com efeito, a apuração do crédito tributário ora exigido, com a consequente insegurança na determinação da infração, o que conduz à preterição do respectivo direito de defesa.

Após mencionar jurisprudência deste CONSEF para embasar seus argumentos, concluiu pugnando pela declaração de nulidade do lançamento fiscal com fundamento no art. 18, incisos II e IV, “a” do RPAF/BA.

Ao adentrar ao mérito da autuação, requereu sua improcedência com suporte nos argumentos a seguir delineados.

Destacou que é acusado do recolhimento a menor do ICMS diferido em suas operações internas e de importação de aquisição de petróleo e (suposta) violação às regras de diferimento previstas no art. 7º e parágrafos; art. 23, inciso I, alínea “a” e § 1º e o art. 32 da Lei nº 7.014/96, cuja regulamentação encontra-se prevista no art. 286, XIII e XVIII e §§ seguintes, do RICMS/BA, assim transscrito:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

XIII - nas saídas internas de petróleo em estado bruto, efetuadas por estabelecimento extrator com destino a estabelecimento extrator ou refinador; (...)

XVIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10; (...)

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento: (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização FOR TRIBUTADA.

(...)

§ 11. Na hipótese de qualquer ocorrência que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento, o documento fiscal emitido para documentar o fato será lançado normalmente no Registro de Saídas, com débito do imposto e tendo como base de cálculo o preço praticado pelo contribuinte substituído, acrescido das despesas de transporte e das demais despesas que a tenham onerado até o ingresso no estabelecimento do responsável por substituição, observado que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo.

(...)

§ 12. Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do

imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;" (grifou).

Aduziu, em seguida que consideradas as regras acima, tem-se o seguinte cenário:

#	Hipótese	Quebra do Diferimento?	Base legal
1	Saída <u>tributada</u> de mercadoria ou produto resultante da industrialização do petróleo bruto.	Não	RICMS/BA, art. 286, § 3º
2	Saída de mercadoria ou produto decorrente da industrialização do petróleo bruto, <u>mas amparada por isenção ou não incidência</u> .	Sim	RICMS/BA, art. 286, § 12
3	Saída de mercadoria ou produto decorrente da industrialização do petróleo bruto <u>amparada por isenção ou não incidência, mas expressa autorização de manutenção do crédito</u> .	Não	RICMS/BA, art. 286, § 13º, I
4	Ocorrência de qualquer evento que <u>impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do diferimento</u> .	Sim	RICMS/BA, art. 286, § 11

Com base no quadro acima disse que a acusação se encontra, aparentemente, lastreada unicamente na hipótese de quebra por saída do produto amparada por isenção ou não incidência, conforme exposto no lançamento fiscal, entretanto, sustentou que a exigência fiscal afigura-se indevida e ilegal, conforme fundamentos que passou a expor.

I – *Do equívoco na apuração do ICMS do mês de dezembro/2022:* Disse que conforme demonstrativo abaixo, o lançamento fiscal deduziu/abateu na coluna “**ICMS Final Diferimento Recolhido (R\$)**” do ICMS devido os valores de ICMS de “quebra de diferimento” reconhecidos e recolhidos pela Impugnante mediante lançamento de outros débitos em sua EFD:

CONSOLIDADO FINAL DO DIFERIMENTO DO ICMS / NOVEMBRO DE 2022 A MAIO DE 2023							
Mês	Valor Operação (R\$)	VIBclcms Diferido (Inclusão do ICMS)	VIIcms (R\$)	% Final do Diferimento	ICMS Final Diferimento Devido (R\$)	ICMS Final Diferimento Recolhido (R\$)	ICMS Final Diferimento a Recolher (R\$)
nov/22	1.381.072.181,37	1.684.234.367,52	303.162.186,15	13,997262%	42.434.403,99	6.804.855,84	35.629.548,16
dez/22	1.183.864.768,47	1.443.737.522,52	259.872.754,05	21,442996%	55.724.503,28	4.878.840,14	50.845.663,14
jan/23	1.811.430.850,44	2.209.062.012,73	397.631.162,29	16,827546%	66.911.566,48	5.348.462,91	61.563.103,57
fev/23	1.233.112.549,28	1.503.795.791,80	270.683.242,52	14,871339%	40.254.222,52	3.020.161,14	37.234.061,38
mar/23	785.424.697,20	962.534.124,42	177.109.427,22	17,936474%	31.767.185,69	2.758.337,64	29.008.848,06
abr/23	1.828.411.161,36	2.257.297.730,07	428.886.568,71	28,623914%	122.764.123,86	6.593.310,60	116.170.813,26
mai/23	504.844.874,08	623.265.276,64	118.420.402,56	23,602114%	27.949.718,53	1.290.925,70	26.658.792,83
Total Geral					387.805.724,35	30.694.893,96	357.110.830,39

Disse que, de fato, este é o valor escriturado à título de ajuste de outros débitos na EFD ICMS de 12/2022 (Doc.03), entretanto, em relação a este mês de dezembro/2022, promoveu o recálculo do imposto diferido, com a majoração do valor apurado para este mês, seguido de sua liquidação por compensação com créditos transferidos da apuração da ST e por pagamentos vinculados ao período de apuração deste mês, observando, entretanto, que por um lapso a EFD desta competência não foi retificada e que, apesar de ser possível verificar pela análise da escrituração fiscal e dos pagamentos, os autuantes deixaram de reconhecer o montante integral recolhido a título de “quebra de diferimento” que realizou para a referida competência, observando que por conta das referidas reapurações, estornou créditos de ICMS no total de R\$ 8.684.953,28 e recolheu ICMS por quebra de diferimento no valor total de R\$ 21.925.453,78, de acordo com demonstrações e comprovações, apresentadas.

II – *“Da não configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saída de derivados de petróleo”:* Neste tópico disse que os autuantes consideraram como isentas e não tributadas as operações interestaduais sob os seguintes CFOPs:

CFOP	OPERAÇÃO
6101	Venda de produção do estabelecimento
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6651	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à industrialização subsequente
6652	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização
6653	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado a consumidor ou usuário final

6655	Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização
6659	Transferência de combustível ou lubrificante adquiridos ou recebidos de terceiros

Assinalou que referidas saídas interestaduais de produtos derivados de petróleo, ao contrário do que supõe o lançamento fiscal, não podem ser consideradas como “isentas ou não-tributadas”, mas sim **operações tributadas pelo ICMS**, de modo a afastarem a acusação de quebra de diferimento, nos termos do art. 286, § 3º, do RICMS/BA.

Referida tributação dá-se em decorrência da sujeição dessas operações à regra de “**tributação no Estado de destino**” prevista no artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre: (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

X – não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados **petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica**; (...)

Destacou que o Supremo Tribunal Federal, na condição de intérprete maior e final da Constituição Federal, consagrou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, em 17.05.2000, o entendimento de que referido dispositivo constitucional **(i)** NÃO afasta a incidência do ICMS sobre as operações interestaduais com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo e que **(ii)** o ICMS incidente sobre tais operações cabe “**em sua totalidade**” ao Estado de destino “**deste a remessa até o consumo**”, conforme ementa que transcreveu, fl. 52.

Proseguiu citando que a tributação de todas as operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo pelo ICMS, que cabe integralmente ao Estado de destino, foi reafirmada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 190.992/RN, sob a relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO, conforme ementa transcrita, fl. 52, acrescendo que, no mesmo sentido foi decidido através do RE 414.588AgR, Relator Ministro Eros Grau, conforme ementa constante à fl. 53.

Mencionou que conforme citações acima, a regra de “**tributação no destino**” dos combustíveis e derivados de petróleo não busca a desoneração do ICMS sobre as operações com tais produtos, mas sim que o ICMS incidente sobre tais produtos seja distribuído nacionalmente em função dos locais de consumo (e não de produção), com vistas ao pacto federativo e ao equilíbrio do desenvolvimento do bem-estar em âmbito nacional (CF/88, art. 23, parágrafo único), conforme abalizada doutrina, transcrita.

Após discorrer a respeito de questões jurídicas e doutrinárias acerca deste tema, concluiu este tópico asseverando que se evidencia a improcedência da caracterização das saídas interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo que realizou com operações sem incidência de ICMS, pois:

- O STF no julgamento do RE nº 198.088 e em julgados posteriores afirmou e reconheceu expressamente a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo e que a previsão do art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88 evidencia apenas regra na qual a competência para a cobrança do ICMS sobre referida operação cabe ao Estado de destino onde ocorrer o consumo da mercadoria;

- O princípio da tributação das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo pelo Estado “de destino” encontra-se incorporado à Lei Complementar nº. 87/96, à Lei Estadual nº 7.014/96 e ao RICMS/BA;

- Não é possível a segregação jurídica de uma única e mesma operação mercantil em “saída” e “entrada”, pois não configuram fatos geradores isolados. A operação mercantil é ou não tributada como um todo (princípio da identidade), o que impede a caracterização isolada da “saída” como sujeita à “não-incidência” e da “entrada” como operação tributada;

- A imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal não se confunde ou configura hipótese de “não-incidência” na forma do art. 155, § 2º, II, da Constituição

Federal. A inexigibilidade do ICMS pelo Estado de origem não configura, portanto, hipótese de “quebra de diferimento” para os fins do art. 286, § 12, do RICMS/BA.

Diante do exposto, ponderou que a sujeição das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo à tributação do ICMS segundo a “regra de destino” atrai a aplicação *in casu* da previsão do § 3º do art. 286, do RICMS/BA, segundo o qual “*considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada*”, o que afasta a configuração de “quebra de diferimento” com fundamento no art. 286, § 12, do RICMS/BA.

Observou que o referido § 3º não estabelece condições ou limites em relação ao tipo de tributação incidente sobre a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, afirmando que, uma vez tributada a operação de saída, “*considera-se lançado o imposto diferido*”.

Por tais razões, sustenta que se impõe o reconhecimento da ilegalidade e inexigibilidade dos créditos tributários apurados no presente lançamento fiscal, diante da inocorrência da “quebra de diferimento” do ICMS incidente sobre o petróleo adquirido pela Impugnante em função das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo realizadas.

Ingressou, em seguida, ao tópico denominado “*Da inocorrência de ‘quebra de diferimento’ conforme art. 286, § 13, I, do RICMS/BA: Direito à manutenção dos créditos de ICMS*”.

Aqui, pontuou que em atenção ao princípio da eventualidade e em caráter subsidiário às razões e fundamentos expostos no tópico acima, impõe-se reconhecer a inocorrência da “*quebra do diferimento*” nas operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo que realizou, diante do seu direito à manutenção de seus créditos de ICMS, conforme previsão do art. 286, § 13, I, do RICMS/BA, que dispõe:

Art. 286. (...)

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;” (grifou).

Observou que, por hipótese, o que diz admitir apenas para fins de argumentação, as saídas interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo sejam consideradas como hipóteses de “não-incidência” do ICMS, possui, em relação a estas operações, o direito à manutenção de seus créditos de ICMS, em razão da observância do art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88, que, conforme exposto anteriormente, consagrou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, o entendimento de que o ICMS incidente sobre as operações interestaduais “**deste a remessa até o consumo**” caberá “**em sua totalidade**” ao Estado de destino.

Após se referir a doutrina bem como a jurisprudência já mencionadas anteriormente, citou que em observância do princípio de tributação no Estado “**de destino**”, o qual, reiterou, se encontra incorporado à legislação estadual, o Estado “**de origem**” encontra-se impedido de tributar parcela dos referidos produtos, quer mediante estorno de créditos, quer mediante cobrança de ICMS diferido, enquanto que a exigência do ICMS pelo Estado de origem das operações interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo configura manifesta afronta aos arts. 2º e 3º da Lei Estadual nº 7.014/96, que incorpora o princípio da tributação pelo Estado “de destino” nestas operações.

Nesse sentido, aduziu que ainda que se admitisse a hipótese de “não-incidência” do ICMS nas operações interestaduais em tela, dando causa à obrigação de pagamento do ICMS diferido sobre a aquisição de petróleo, teria direito à apropriação de crédito de ICMS correspondente a tais pagamentos, de modo a incidir na previsão do art. 286, § 13, I, do RICMS/BA, enquanto que não permitir a manutenção do crédito nesta operação implicaria em clara ofensa ao princípio do destino, na medida em que o petróleo (insumo diferido) seria tributado integralmente para a origem pela via da quebra do diferimento e na saída dos produtos dele derivados ocorreria nova

tributação para os Estados de Destino.

Especificamente em relação às operações de transferência interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo, citou o entendimento firmado pelo E. Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Embargos de Declaração da ADC nº 49, no qual restou reconhecido o direito das empresas à manutenção dos respectivos créditos de ICMS, conforme excertos de votos que colacionou, concluindo que tanto em relação às operações interestaduais de venda ou de simples transferência, resta assegurado o direito de creditamento do ICMS por sua parte, de modo a afastar a exigência do ICMS nos termos do art. 286, § 13, inciso I do RICMS/BA.

Adentrou, em seguida, ao tópico intitulado *“Da inocorrência de ‘quebra de diferimento’ em operações de transferências: ausência de circulação jurídica da mercadoria”*, ponderando que em relação as operações de transferências de combustíveis e derivados de petróleo realizadas hão de ser afastadas a exigência fiscal, uma vez que nas referidas operações ocorre o simples deslocamento físico da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, não caracterizando saída para fins jurídicos.

Para embasar seu argumento citou a Súmula 166 do STJ, ratificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, sob o rito dos Recursos Repetitivos no âmbito do STJ, além de jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, dentre as quais, o Agravo em RE nº 1.255.885/RG, que deu origem ao Tema de Repercussão Geral nº 1.099, cuja ementa transcreveu, entendimento reafirmado no julgado da ADC nº 49, cuja ementa também transcreveu, além de excerto do Voto do I. Relator.

Desta forma, asseverou que na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular há uma simples movimentação física, sem um negócio jurídico ou que ocorra circulação jurídica, motivo pela qual não há propriamente operação ou circulação que possa ensejar qualquer repercussão no âmbito do ICMS, seja o estorno do crédito das operações anteriores ou a quebra de diferimento, razões pela qual considera indevida a configuração de quebra de diferimento nas operações interestaduais de transferência de combustíveis e derivados de petróleo que realizou, diante da ineficácia dessas para caracterização de operações de saída para fins de ICMS.

No último tópico defensivo intitulado *“Da não-configuração da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP, propano e butano) com redução de base de cálculo (RICMS/BA, art. 268, III)”*, aventureu que da análise do *Demonstrativo do Cálculo do Percentual do Final do Diferimento do ICMS*, que instrui o lançamento fiscal, constata-se ainda a consideração das operações internas (CFOP 5251, 5652 e 5655) com gás natural (GLP, propano e butano) com redução de base de cálculo (RICMS/BA, art. 268, III) no cômputo das operações isentas (numerador):

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

III - nas saídas de gás natural, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12% (Conv. ICMS 18/92);

No entanto, afiançou que ainda que beneficiadas com redução de base de cálculo, afigura-se indevida a consideração destas operações no cômputo das operações isentas, por força do § 3º do art. 286, do RICMS/BA, que expressamente afasta a configuração da “quebra de diferimento” diante da tributação da operação diferida:

“Art. 286 (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização FOR TRIBUTADA” (destacou).

Neste sentido disse que, conforme exposto anteriormente, referido dispositivo presume o lançamento do imposto diferido diante da mera tributação (ainda que com base de cálculo reduzida) da saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização,

não ressalvando o tipo, o montante ou condições desta tributação, razão está o intérprete autorizado a fazê-lo, acrescentando que não há antinomia entre §§ 3º e 12 do art. 286 do RICMS/BA, uma vez que o reconhecimento da tributação da operação afasta, de modo integral, consideração acerca de eventual isenção (ainda que parcial) sobre a mesma operação, razões pelas quais considera que por força do § 3º do art. 286 do RICMS/BA, impõe-se a exclusão das operações acima do cômputo das operações isentas (numerador) utilizadas no *Demonstrativo do Cálculo do Percentual do Final do Diferimento do ICMS*, que instrui o lançamento fiscal.

Por fim concluiu afirmando que resta demonstrado que o presente Auto de Infração deve ser integralmente cancelado, em razão:

- a) Da nulidade do lançamento fiscal, por insegurança na determinação da infração e à preterição do direito de defesa, nos termos do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF;
- b) Da incorrencia de “quebra de diferimento” em relação às operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo, em razão da observância do princípio de tributação no Estado de “destino”, conforme art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88, interpretado à luz do julgamento pelo E. STF do Recurso Extraordinário n. 198.088/SP, segundo o qual o ICMS incidente sobre as operações interestaduais “desde a remessa até o consumo” caberá “em sua totalidade” ao Estado de destino;
- c) Da observância em relação às referidas operações interestaduais da regra do § 3º do art. 286, do RICMS/BA, que considera “*lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada*”;
- d) Da incorporação da referida regra de tributação no destino nos arts. 2º, 3º, 5º e outros da Lei Estadual nº 7.014/2016, bem como no RICMS/BA;
- e) Da impossibilidade de segregação jurídica de uma única e mesma operação mercantil em “saída” e “entrada”, os quais configuram aspectos temporais do fato gerador (operação mercantil) e não fatos geradores isolados, o que impede a caracterização isolada da “saída” como sujeita à “não-incidência” do ICMS;
- f) Da previsão do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal constituir regra de imunidade, a qual não se confunde ou configura hipótese de “não-incidência” na forma do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, ou ainda do art. 286, § 12, do RICMS/BA;
- g) Da aplicação da regra do art. 286, § 13, I, do RICMS/BA, às operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo, que, por força da regra de tributação no Estado “de destino”, bem como do entendimento firmado pelo E. STF no julgamento da ADC n. 49, tem direito à manutenção/apropriação de créditos de ICMS nestas operações; e
- h) Do reconhecimento de que as operações de transferência de mercadorias (internas ou interestaduais) não tipificam “saída” de mercadorias para fins de ICMS, de modo a afastar a caracterização da “quebra de diferimento” do ICMS incidente sobre as aquisições de petróleo;
- i) Da observância da regra do § 3º do art. 286, do RICMS/BA em relação às saídas internas (CFOP 5251, 5652 e 5655) de gás natural (GLP, PROPANO e BUTANO) com redução de base de cálculo (RICMS/BA, art. 268, III), de modo a afastar o § 12 do mesmo art. 286 do RICMS/BA.

Em conclusão requereu que a presente impugnação seja conhecida e julgada **procedente** para cancelar integralmente o crédito tributário e respectivos encargos apurados no presente lançamento fiscal.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal, fls. 142 a 156, observando, inicialmente, que em 07/06/2024 o autuado foi intimado da lavratura do presente Auto de Infração na condição de responsável pelo recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento diante da configuração do termo final do diferimento incidente em suas operações de aquisição de petróleo em estado bruto, no período de novembro/2022 a maio/2023.

No que tange a alegação de nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração e preterição ao direito de defesa, sustentaram que, ao contrário do alegado pelo autuado, a infração está corretamente assinalada, em conformidade com a Lei 7.014/96 e a multa é aquela cominada para a infração, além disso todos os demonstrativos foram entregues ao autuado, permitindo que o mesmo fizesse, se assim desejasse, e assim ele fez, o exercício pleno do seu direito de defesa, portanto não veem como prosperar a alegação de nulidade do Auto de Infração em tela, motivo pelo qual passaram a analisar as alegações meritórias.

Assim é que, em relação a alegação de equívoco na apuração do ICMS do mês de dezembro/2022, disseram que este foi praticado pelo próprio autuado que procedeu ao cálculo e recolhimento a menor do ICMS Diferido.

Observaram que o erro de procedimento do autuado persistiu, mesmo quando após ter realizado os recolhimentos dos valores de R\$ 4.737.035,32 e R\$ 2.543.257,96 em fevereiro e março de 2023, não retificou a EFD do mês 12/2022, só vindo a fazê-lo em agosto/2024, 18 meses depois, quando a empresa já estava sob ação fiscal e havia sido objeto de autuação.

Mencionaram que os dois valores acima destacados, assim como o saldo credor no valor de R\$ 16.518.702,62 foram utilizados para compensação tanto do débito do imposto diferido, quanto do estorno de crédito do mês de dezembro/2022, ao tempo em que a parte pertinente ao pagamento do imposto diferido é no valor de R\$ 17.046.613,64, conforme tabela apresentada pelo autuado, reproduzida abaixo:

APURAÇÃO DEZEMBRO/2022		Estorno de Crédito de ICMS	Quebra do Diferimento	Total dos ajustes	Acréscimos
1	Cálculo Original (a)	1.932.571,12	4.878.840,14	6.811.411,26	
2	1 ^a Reapuração da quebra e do estorno (13/02/2023)	7.963.366,12	20.103.782,97	28.067.149,09	21.255.737,83
3	2 ^a Reapuração da quebra e do estorno (01/03/2023) (b)	8.684.953,28	21.925.453,78	30.610.407,06	2.543.257,97
Diferença Final: (c) = (a) – (b)		6.752.382,16	17.046.613,64	TOTAL Reapurado	23.798.995,80

Destacaram que, feitas estas ressalvas, além dos R\$ 4.878.840,14, lançados na EFD original, o autuado tem direito a se creditar no valor de R\$ 17.046.613,64, totalizando R\$ 21.925.453,78, reduzindo o valor do ICMS Diferido a Recolher no mês de dezembro/2022 para R\$ 33.799.049,50.

Quanto a alegação da não-configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saídas de derivados de petróleo, pontuaram que o artigo 155, item X da CF é de claridade solar, não incide ICMS tributação sobre operações que destinem a outros estados, além de lubrificantes e energia elétrica, petróleo e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

X - não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (...)"

A este respeito destacaram que exatamente por haver o diferimento do ICMS nas entradas decorrentes de operações internas e na importação de óleos brutos de petróleo, artigo 286, XIII e XIV do RICMS/BA, e a não incidência de tributação nas operações de saídas interestaduais pelo texto constitucional, ocorre a saída interestadual sem tributação e o final do diferimento do petróleo, gerando a obrigação ao autuado ao promover uma operação de saída amparada por isenção ou não incidência efetuar o lançamento do imposto até então diferido.

RICMS/BA

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

XIII - nas saídas internas de petróleo em estado bruto, efetuadas por estabelecimento extrator com destino a estabelecimento extrator ou refinador; (...)

XVIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10; (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada. (...)

§ 12. Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito; ”

Ressaltaram que o autuado reconhece explicitamente que a saída interestadual de combustíveis derivados de petróleo, com maior relevância para gasolina e óleo diesel, constitui hipótese de incidência do final do diferimento, **pois tanto em meses anteriores, quanto nos meses autuados, lançou os CFOPs 6101, 6401, 6651, 6652, 6653 e 6655, como Base de Cálculo para o pagamento do ICMS diferido na medida da ocorrência das operações, restando incompreensível porque na Defesa há a contestação do uso dos mesmos.**

CFOP	OPERAÇÃO
6101	Venda de produção do estabelecimento
6401	Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6651	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à industrialização subsequente
6652	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado à comercialização
6653	Venda de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento destinado a consumidor ou usuário final
6655	Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização

Pontuaram que o fato dos RICMS dos Estados de SP e PR, nos seus artigos 412, inciso IV e artigo 41, inciso I, Anexo IX, respectivamente, disciplinarem a retenção do ICMS em favor destes Estados, referente as operações internas e ICMS pertencentes a estes dois estados, não retira a condição de imunidade da operação interestadual, não incidindo o ICMS Normal ou a retenção do ICMS ST em favor da Bahia, conforme exemplo de notas fiscais colacionadas abaixo e citação do próprio Autuado em suas informações complementares.

Informações Complementares – Nota Fiscal para o Estado de SP

NF-e

29221241777706000141550520000006271912693948

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO	VALOR DO ICMS	BC ICMS ST	VALOR DO ICMS ST	VALOR DA IMPORTAÇÃO	VALOR DO PIS	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
0,00	0,00	69.113.975,02	9.192.158,68	0,00	0,00	70.732.695,26
FRETE	0,00	VALOR DO DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IR	VALOR DA COFINS	VALOR TOTAL DA NOTA
		0,00	0,00	0,00	0,00	79.924.853,94

ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA - ART. 412, INC. IV E ART. 417 *DO DECRETO 45.490/00.ICMS - NAO INCIDENCIA - ART. 155, p 2o INC. X. *AL. B, DA CF/88. *IMUNIDADE DO IPI - CONF.ART.155, p 3º, DA CONST. FED. DE 88, *E CONF. INCISO IV, ARTIGO 18 DO DECRETO No 7.212/2010. * NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL - PARECER No 6081/2021 * I.B.:00000000000000 Cert. Ensaio: /2022 *Modalidade de venda: LTM *Ordem:0220222973 *Quantidade referente a 20o C e densidade 0.8288 RH2 *REGIME ESPECIAL - CONVENIO ICMS 05/09 *NT MAE:000000495-003 CH:29221141777706000141550030000004951468302915 *Vol. em L: 15086745.000 * Local de Retirada: TERMINAL MADRE DE DEUS Estrada Madre de Deus S/N Madre de Deus MADRE DE DEUS BA CEP.: 40800-670 Inscrição Estadual 182068438 CNPJ 41777706000222 * Local de Entrega: RAIZEN S.A. AV SIDNEY CARDON DE OLIVEIRA 2365 2365 CASCATA PAULINIA SP CEP.: 13140-000 Inscrição Estadual 513001803119 CNPJ 33453598016631

Informações Complementares – Nota Fiscal para o Estado do PR

NF-e 29221241777706000141550180000002231344524046

CÁLCULO DO IMPOSTO

BASE DE CÁLCULO	VALOR DO ICMS	BC ICMS ST	VALOR DO ICMS ST	VALOR DA IMPORTAÇÃO	VALOR DO PIS	VALOR TOTAL DOS PRODUTOS
0,00	0,00	22.400.570,70	2.688.068,48	0,00	0,00	23.599.333,27
FRETE	0,00	VALOR DO DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL DO IR	VALOR DA COFINS	VALOR TOTAL DA NOTA
		0,00	0,00	0,00	0,00	23.599.333,27

ICMS RETIDO POR SUBSTITUICAO TRIBUTARIA - ART.41, INC.I, *ANEXO IX do RICMS/PR.ICMS - NAO INCIDENCIA - ART.155, p 2o *INC.X, AL.B, DA CF/88. *IMUNIDADE DO IPI - CONF.ART.155, p 3o., DA CONST. FED. DE 88, *E CONF. INCISO IV, ARTIGO 18 DO DECRETO No 7.212/2010. * NOS TERMOS DO REGIME ESPECIAL - PARECER No 6081/2021 * I.B.:00000000000000 Cert. Ensaio:/2022 *Modalidade de venda: LTM *Ordem:0220232612 *Quantidade referente a 20o C e densidade 0.8323 RH2 *REGIME ESPECIAL - CONVENIO ICMS 05/09 *NT MAE:000000497-003 CH:2922114177770600014155003000004971626252047 *Vol. em L: 5027660.000 * Local de Retirada: TERMINAL MADRE DE DEUS Estrada Madre de Deus S/N Madre de Deus MADRE DE DEUS BA CEP.: 40800-670 Inscrição Estadual 182068438 CNPJ 41777706000222 * Local de Entrega: RAIZEN S.A. ROD DO XISTO BR 476 S/N, KM 15 260 S/N JARDIM ALVORADA ARAUCARIA PR CEP.: 83707-440 Inscrição Estadual 1070075551 CNPJ 33453598024499

No que diz respeito a alegação de “*inocorrência de “quebra de diferimento” conforme art. 286, § 13, I, do RICMS/BA: direito à manutenção dos créditos de ICMS*”, argumentaram que o artigo 286, § 13, I, é inaplicável para a Defesa, pois todos os produtos que tem expressa autorização para manutenção de crédito, a exemplo da NAFTA, já foram retirados desde o momento da lavratura da autuação fiscal, enquanto que em relação aos produtos que constam do auto de infração, não há hipótese de manutenção de crédito em quaisquer saídas para os produtos ÓLEO DIESEL, GASOLINA e GLP, enquanto que em relação aos produtos NEUTRO MÉDIO, BRIGHT STOCK, VLSFO, FLUIDO HIDROGENADO e QAV, nas saídas interestaduais.

Desta forma, arremataram que sendo estes os únicos produtos considerados para a definição do percentual do Final do Diferimento, não há nenhuma hipótese para a manutenção do crédito alegado pelo autuado.

Naquilo que se relaciona a alegação de “*INOCORRÊNCIA DE “QUEBRA DE DIFERIMENTO” EM OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS: AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DA MERCADORIA*”, sustentaram ser sem amparo a alegação defensiva que não ocorreria a “Quebra do Diferimento” nas operações de transferência e isto ocorre por vários motivos.

Em primeiro lugar, pontuaram que a ADC 49 relatada pelo Ministro Edson Fachin teve sua validade modulada pelo STF, passando a produzir efeitos apenas a partir de janeiro de 2024.

ADC 49

“MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS DA DECISÃO. OMISSÃO. PROVIMENTO PARCIAL.

1. Uma vez firmada a jurisprudência da Corte no sentido da inconstitucionalidade da incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (Tema 1099, RG) inequívoca decisão do acórdão proferido. 2. O reconhecimento da inconstitucionalidade da pretensão arrecadatória dos estados nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não corresponde a não-incidência prevista no art.155, § 2º, II, ao que mantido o direito de creditamento do contribuinte. 3. Em presentes razões de segurança jurídica e interesse social (art.27, da Lei 9868/1999) justificável a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos.”

Em segundo lugar, porque os Estados atenderam a decisão e editaram o Convênio 174/23, vigente a partir de 01/01/2024, conforme decisão do STF, estabelecendo as condições para os contribuintes transferirem os seus créditos sem impor ônus aos estados de origem.

CONVÊNIO 174/2023

“Cláusula primeira: Na remessa interestadual de bens e mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, é obrigatória a transferência de crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – do estabelecimento de origem para o estabelecimento de destino, hipótese em que devem ser observados os procedimentos de que trata esse convênio.

Cláusula segunda: A apropriação do crédito pelo estabelecimento destinatário se dará por meio de transferência, pelo estabelecimento remetente, do ICMS incidente nas operações e prestações anteriores, na forma prevista neste convênio.

§ 1º O ICMS a ser transferido será lançado:

I - a débito na escrituração do estabelecimento remetente, mediante o registro do documento no Registro de Saídas;

II – a crédito na escrituração do estabelecimento destinatário, mediante o registro do documento no

Registro de Entradas.”

E, por último, para atender as disposições do Convênio 174/23, o autuado teria que transferir estes créditos para as unidades de outros Estados, os quais arcariam com os créditos dos produtos, aduzindo que ao querer que a Bahia mantenha estes créditos, quer impor que o Estado que não tributou a saída interestadual da Gasolina, por exemplo, suporte com os créditos dos insumos para a sua produção.

Naquilo que pertine a alegação “*DA NÃO-CONFIGURAÇÃO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS INTERNAS DE GÁS NATURAL (GLP, PROPANO E BUTANO) COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (RICMS/BA, ART. 268, III)*”, pontuaram que o artigo 286, § 3º do RICMS/BA efetivamente preconiza que se considera lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.”

Observaram, entretanto, que o artigo 268 do mesmo Regulamento, estabelece redução de base de cálculo para o gás natural, e sobre esta Redução de Base de Cálculo, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%, *correspondente à diferença entre os 18% incidente na entrada do petróleo bruto e os 12% incidente na saída do GLP*, no valor desta redução incidindo o Final do Diferimento, pois conforme o artigo 286, § 13, para ser dispensado o lançamento do imposto diferido quando ocorre a redução de base de cálculo, tem que haver expressa autorização de manutenção do crédito.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo: (...)

III - nas saídas de gás natural, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12% (Conv. ICMS 18/92); (...)

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;”

Nesta ótica, consideraram importante destacar que o autuado formulou Consulta à DITRI conforme Parecer 3473/2022, emitido no Processo Administrativo 045612/2022-9 e a Consulta lhe foi desfavorável, conforme reprodução abaixo:

Pergunta do Autuado:

“No caso do GLP, nafta e outros produtos com a mesma alíquota, dado que a importação de petróleo bruto, utilizado como insumo de produção, ocorreu com diferimento do ICMS, e considerando que a operação interna subsequente foi tributada, o entendimento da Consulente é de que o lançamento do tributo diferido na operação interna, a exemplo do GLP e parafina, corretamente considerou a alíquota de 12% destacada em Nota Fiscal. Contudo, qualquer lançamento adicional do tributo no seu livro de apuração relacionado a essa operação foi indevido, sendo cabível restituição dos valores apurados (lançados) a maior no seu livro de apuração de ICMS e que poderá proceder a escrituração do crédito sobre a diferença a maior de tributo destacado em Nota Fiscal e dos valores de ICMS lançados adicionalmente no seu Livro de Apuração de ICMS com relação a essas mesmas operações, cotejando-se Notas Fiscais e escrituração de lançamento adicionados a maior, compensando-os ao fim do período de apuração.

Dante de tudo exposto, indaga:

1. Nos dois casos acima narrados, está correto o entendimento de que a Consulente pode se apropriar extemporaneamente dos créditos lançados a maior no seu Livro de Apuração?”

Resposta da DITRI:

“De acordo com a não-cumulatividade do ICMS, tem-se que o petróleo bruto importado com diferimento enseja para o contribuinte que realizar operação subsequente tributada com alíquota inferior a 18%, a obrigação de, quando das saídas dos produtos resultantes, lançar a débito o imposto correspondente à diferença entre a carga tributária da entrada (18%) e a carga tributária da saída do produto resultante da

industrialização.

Assim sendo, relativamente ao GLP, a Consulente deve sim os cofres estaduais o ICMS diferido nas importações de petróleo com diferimento do imposto em valor correspondente à diferença entre os 18% incidente na entrada do petróleo bruto e os 12% incidente na saída do GLP como também estornar todos demais créditos acima de 12%, que porventura tiver lançado indevidamente, não havendo, nesse caso, que se falar em recolhimento indevido.”

Em 09/08/2022 a DITRI cientificou o autuado da resposta à Consulta: “*Informe-se por fim, que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida*”.

Isto posto, consideram que, inexplicavelmente o autuado não acatou a resposta, mesmo após cientificado pela DITRI, optando em permanecer descumprindo a legislação estadual.

Em conclusão, pugnaram pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 340.064.216,75 (trezentos e quarenta milhões, sessenta e quatro mil, duzentos e dezesseis reais e setenta e cinco centavos), além da multa no percentual de 60% e acréscimos moratórios, informando, ainda, que o motivo da solicitação da procedência parcial foi terem acatado os pagamentos realizados pelo autuado e o lançamento da redução do saldo credor, conforme documentos anexos pelo mesmo e constantes de banco de dados da Sefaz/BA, nos termos descritos na Alegação 2 desta informação fiscal.

O autuado foi cientificado acerca do inteiro teor da Informação Fiscal, tendo se pronunciado às fls. 168 a 184, questionando, inicialmente, o não acolhimento pelos autuantes do seu pedido de nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que estes silenciaram acerca da demonstração de que a fundamentação legal esposada na autuação é insuficiente para se determinar, com segurança, a natureza e a abrangência da infração imputada, reiterando o pedido de nulidade formulado na petição inicial.

Concordou com a redução no valor de R\$ 17.046.613,64 perpetrada pelos autuantes em relação ao mês de dezembro/2022 e, em relação ao mérito dos valores remanescentes reiterou os argumentos apresentados anteriormente, trazendo como acréscimo apenas os argumentos relacionados ao que considerou inadequada interpretação pelos autuantes acerca da modulação de efeitos da ADC 49/STF, e da sua constituição após data-limite de discussão judicial das questões julgadas na referida ADC, além de se reportar a respeito da menção feita pelos autuantes a consulta que formulou à DITRI, onde destacou que diante do caráter unilateral da Consulta Fiscal e da sua não sujeição ao contraditório, a observância ou não de sua orientação não pode influir no resultado do julgamento deste processo administrativo, já que, o seu não acatamento da orientação fiscal expressa tão somente sua discordância quanto à interpretação da legislação tributária pertinente à questão.

Concluiu reiterando o pedido de procedência integral da impugnação para cancelar, em sua integralidade, o lançamento fiscal.

Os autuantes se pronunciaram, fls. 191 e 192, citando que a manifestação do autuado acerca da informação fiscal, apenas reiterou os argumentos já expostos da defesa inicial e que já foram integralmente objeto de suas análises, mantiveram o posicionamento externado anteriormente.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. André Ricardo Lemos da Silva, OAB/SP nº 156.817, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob exame foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 357.110.830,40, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte imputação relacionada ao período de novembro/2022 a maio/23:

“Recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Final do diferimento do ICMS recolhido a menor nas aquisições de Petróleo”.

Consta, a título de descrição dos fatos: *“A empresa recolheu valores a menor referentes ao Final do Diferimento do ICMS, apurado conforme roteiro abaixo:*

1 – Foram relacionadas todas as notas fiscais com saídas isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo, sendo excluídas destas aquelas mercadorias que possuem manutenção de crédito, sendo apurados os valores que foram reduzidos os valores isentos ou não-tributados de cada operação.

2 – Em seguida foram relacionadas também os valores totais das operações de vendas e transferências.

3 – Após estas duas etapas, foi apurado o percentual de saídas não tributadas, Percentual no Final do Diferimento, através da divisão do item 1 (numerador) pela soma do item 2 (denominador).

4 – Foram relacionadas todas as operações de aquisições de Petróleo do período, incluído o ICMS e multiplicado pelo percentual referente ao Final do Diferimento apurado.

Todo o relatado acima compõe os demonstrativos anexos ao auto de infração”.

O autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração *“por insegurança na determinação da infração e preterição ao direito de defesa”*, citando que embora o lançamento indique como fundamento legal da acusação fiscal o art. 7º e parágrafos, art. 23, inciso I, alínea “a” e § 1º e o art. 32 da Lei nº 7.014/96, considera que tais dispositivos não são suficientes para se determinar, com segurança, a natureza e a abrangência da infração imputada, ou seja, a citação de dispositivo de forma genérica e sem a especificação do item ou inciso, em especial no caso do art. 7º da Lei nº 7.014/96, torna impossível a compreensão da hipótese específica que motivaria a quebra do diferimento, com evidente prejuízo ao seu direito de defesa.

Nesta ótica disse que isso ocorre por conta da ausência de indicação clara do lançamento acerca da(s) hipótese(s) de *“quebra de diferimento”* tomado(s) como parâmetro(s) da apuração e da acusação final, dizendo reconhecer a menção no lançamento fiscal acerca da hipótese do art. 286, § 12, do RICMS/BA, porém, considera tal menção não ser suficiente para afastar a consideração ou não outras situações e/ou hipóteses de *“quebra de diferimento”* como causa da autuação fiscal.

Pontuou que, ainda que se tenha clareza quanto à acusação de falta de pagamento de ICMS diferido em operações de aquisição de petróleo, não tem segurança acerca das causas, situações e hipóteses legais consideradas pelo lançamento fiscal como aptas a determinarem a *“quebra do diferimento”* e, com efeito, a apuração do crédito tributário ora exigido, com a consequente insegurança na determinação da infração, o que conduz à preterição do respectivo direito de defesa.

Com a devida vênia não é o que vislumbro nos autos. O lançamento encontra-se embasado através de descrição dos fatos de forma clara além de demonstrativos analíticos, de pleno conhecimento pelo autuado, que possibilitam o fácil entendimento da acusação.

O enquadramento legal está pertinente com a acusação, enquanto que os elementos juntados aos autos pelos autuantes possibilitaram o pleno exercício da defesa que, afinal, foi exercida pelo autuado em sua plenitude.

Por entender que foram atendidos, plenamente, os critérios estabelecidos pelo Artigo 142 e seus incisos, do Código Tributário Nacional – CTN, e Artigo 39 e, também, seus incisos, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, deixo de acolher o pedido de nulidade formulado pela defesa.

No mérito, o primeiro questionamento formulado pelo autuado diz respeito a equívoco na apuração do ICMS do mês de dezembro/2022, onde os autuantes deduziram na coluna *“ICMS Final Diferimento Recolhido (R\$)”* do ICMS devido os valores de ICMS de *“quebra de diferimento”*

reconhecidos e recolhidos mediante lançamento de outros débitos em sua EFD, apresentando farta documentação e demonstrativos para embasar seus argumentos.

Os autuantes após analisarem os argumentos defensivos, apresentaram e justificaram as causas que resultaram na exigência indevida em relação ao mês de dezembro/2022, e arremataram dizendo que além dos R\$ 4.878.840,14, lançados na EFD original, o autuado tem direito a se creditar no valor de R\$ 17.046.613,64, totalizando R\$ 21.925.453,78, reduzindo o valor do ICMS Diferido a Recolher no mês de dezembro/2022 para R\$ 33.799.049,50.

Considerando que tal posicionamento dos autuantes foi acolhido pelo autuado quando de sua manifestação à informação fiscal, acolho o resultado apresentado pelos autuantes para o mês de dezembro/2022, o qual fica reduzido para o valor de R\$ 33.799.049,50.

O segundo argumento defensivo, ao meu entender, o autuado não logra sucesso, o qual está relacionado a *“não configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saídas de derivados de petróleo”*.

Objetivando sustentar seu argumento o autuado disse que os autuantes consideraram como isentas e não tributadas as operações interestaduais sob os CFOPs 6101, 6102, 6401, 6651, 6652, 6653, 6655 e 6659, assinalando que tais saídas interestaduais de produtos derivados de petróleo, ao contrário do que supõe o lançamento fiscal, não podem ser consideradas como ***“isentas ou não-tributadas”***, mas sim **operações tributadas pelo ICMS**, de modo a afastarem a acusação de quebra de diferimento, nos termos do art. 286, § 3º, do RICMS/BA, afirmando que a tributação dá-se em decorrência da sujeição dessas operações à regra de ***“tributação no Estado de destino”*** prevista no artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal.

Destacou que E. Supremo Tribunal Federal, na condição de intérprete maior e final da Constituição Federal, consagrou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, em 17.05.2000, o entendimento de que referido dispositivo constitucional *(i)* NÃO afasta a incidência do ICMS sobre as operações interestaduais com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, derivados do petróleo e que *(ii)* o ICMS incidente sobre tais operações cabe ***“em sua totalidade”*** ao Estado de destino ***“deste a remessa até o consumo”***, conforme ementa que transcreveu, fl. 52.

Prosseguiu citando que a tributação de todas as operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo pelo ICMS, o qual cabe integralmente ao Estado de destino, foi reafirmada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 190.992/RN, sob a relatoria do Ministro ILMAR GALVÃO, conforme ementa transcrita, fl. 52, acrescendo que, no mesmo sentido foi decidido através do RE 414.588AgR, Relator Ministro Eros Grau, conforme ementa constante à fl. 53.

Mencionou que conforme citações acima, a regra de ***“tributação no destino”*** dos combustíveis e derivados de petróleo não busca a desoneração do ICMS sobre as operações com tais produtos, mas sim que o ICMS incidente sobre tais produtos seja distribuído nacionalmente em função dos locais de consumo (e não de produção), com vistas ao pacto federativo e ao equilíbrio do desenvolvimento do bem-estar em âmbito nacional (CF/88, art. 23, parágrafo único), conforme abalizada doutrina, transcrita.

Após discorrer a respeito de questões jurídicas e doutrinárias acerca deste tema, concluiu este tópico asseverando que evidencia-se a improcedência da caracterização das saídas interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo que realizou com operações sem incidência de ICMS, pois:

- O STF no julgamento do RE nº 198.088 e em julgados posteriores afirmou e reconheceu expressamente a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo e que a previsão do art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88 evidencia apenas regra na qual a competência para a cobrança do ICMS sobre referida operação cabe ao Estado de destino onde ocorrer o consumo da mercadoria;
- O princípio da tributação das operações interestaduais com combustíveis e derivados de

petróleo pelo Estado “de destino” encontra-se incorporado à Lei Complementar n. 87/96, à Lei Estadual nº 7.014/96 e ao RICMS/BA;

- Não é possível a segregação jurídica de uma única e mesma operação mercantil em “saída” e “entrada”, pois não configuram fatos geradores isolados. A operação mercantil é ou não tributada como um todo (princípio da identidade), o que impede a caracterização isolada da “saída” como sujeita à “não-incidência” e da “entrada” como operação tributada;

- A imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal não se confunde ou configura hipótese de “não-incidência” na forma do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal. A inexigibilidade do ICMS pelo Estado de origem não configura, portanto, hipótese de “quebra de diferimento” para os fins do art. 286, § 12, do RICMS/BA.

Por fim ponderou que a sujeição das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo à tributação do ICMS segundo a “regra de destino” atrai a aplicação *in casu* da previsão do § 3º do art. 286, do RICMS/BA, segundo o qual “*considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada*”, o que afasta a configuração de “quebra de diferimento” com fundamento no art. 286, § 12, do RICMS/BA.

Os autuantes, discordaram dos argumentos defensivos, contrapondo que a alegação da não-configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saída de derivados de petróleo, à luz do artigo 155, item X da CF, não incide ICMS tributação sobre operações que destinem a outros estados, além de lubrificantes e energia elétrica, petróleo e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

X - não incidirá: (...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; (...)

A este respeito destacaram que exatamente por haver o diferimento do ICMS nas entradas decorrentes de operações internas e na importação de óleos brutos de petróleo, artigo 286, XIII e XIV do RICMS/BA, e a não incidência de tributação nas operações de saídas interestaduais pelo texto constitucional, ocorre a saída interestadual sem tributação e o final do diferimento do petróleo, gerando a obrigação ao autuado ao promover uma operação de saída amparada por isenção ou não incidência efetuar o lançamento do imposto até então diferido:

RICMS/BA

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

XIII - nas saídas internas de petróleo em estado bruto, efetuadas por estabelecimento extrator com destino a estabelecimento extrator ou refinador; (...)

XVIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10; (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada. (...)

§ 12. Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de

base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;”

Ressaltaram que o autuado reconhece explicitamente que a saída interestadual de combustíveis derivados de petróleo, com maior relevância para gasolina e óleo diesel, constitui hipótese de incidência do Final do Diferimento, pois tanto em meses anteriores, quanto nos meses autuados, lança os CFOPs 6101, 6401, 6651, 6652, 6653 e 6655, como base de cálculo para o pagamento do ICMS diferido na medida da ocorrência das operações, restando incomprensível porque na Defesa há a contestação do uso dos mesmos.

Pontuaram que o fato dos RICMS dos Estados de SP e PR, nos seus artigos 412, inciso IV e artigo 41, inciso I, Anexo IX, respectivamente, disciplinarem a retenção do ICMS em favor desses Estados, referente as operações internas e ICMS pertencentes aos mesmos, não retira a condição de imunidade da operação interestadual, não incidindo o ICMS Normal ou a retenção do ICMS ST em favor da Bahia, conforme exemplo de notas fiscais que colacionaram a título de amostragem.

Concordo com o entendimento dos autuantes, posto que, em que pese os fartos argumentos de cunho jurídico e jurisprudencial apresentados pelo autuado para embasar seus posicionamentos, vejo que a interpretaçãoposta pelos autuantes está assente *“exatamente por haver o diferimento do ICMS nas entradas decorrentes de operações internas e na importação de óleos brutos de petróleo, artigo 286, XIII e XIV do RICMS/BA, e a não incidência de tributação nas operações de saídas interestaduais pelo texto constitucional, ocorre a saída interestadual sem tributação e o final do diferimento do petróleo, gerando a obrigação ao autuado ao promover uma operação de saída amparada por isenção ou não incidência efetuar o lançamento do imposto até então diferido”*.

Ademais, o RICMS/BA, é claro, em seu Art. 286, § 12: *“Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.”*

Não se pode também olvidar que o fato de alguns Estados disciplinarem a retenção do ICMS em seu favor, referente as operações internas e ICMS pertencentes aos mesmos, não retira a condição de imunidade da operação interestadual, não incidindo o ICMS Normal ou a retenção do ICMS ST em favor da Bahia, conforme também bem assinalado pelos autuantes.

Conclusivamente considero que os autuantes agiram em consonância com a legislação tributária posta, amplamente citada, razão pela qual deixo de acolher os argumentos defensivos acima postos.

Naquilo que se relaciona ao argumento defensivo intitulado *“inocorrência de quebra de diferimento conforme art. 286, § 13, I, do RICMS/BA”*, neste sentido foi sustentado pela defesa que em atenção ao princípio da eventualidade e em caráter subsidiário às razões e fundamentos expostos no tópico anterior, impõe-se reconhecer a inocorrência da “quebra do diferimento” nas operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo que realizou, diante do seu direito à manutenção de seus créditos de ICMS, conforme previsão do art. 286, § 13, I, do RICMS/BA, que dispõe:

Art. 286. (...)

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;” (grifou).

Citou, ainda que por hipótese, as saídas interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo sejam consideradas como hipóteses de “não-incidência” do ICMS, possui, em relação a estas operações, o direito à manutenção de seus créditos de ICMS, em razão da observância do art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88, que, conforme exposto anteriormente, consagrou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, o entendimento de o ICMS incidente sobre as operações

interestaduais “**deste a remessa até o consumo**” caberá “**em sua totalidade**” ao Estado de destino.

Após se referir a doutrina bem como a jurisprudência já mencionadas anteriormente, citou que em observância do princípio de tributação no Estado “de destino”, o qual, reitere-se, se encontra incorporado à legislação estadual, o Estado “de origem” encontra-se impedido de tributar parcela dos referidos produtos, quer mediante estorno de créditos, quer mediante cobrança de ICMS diferido, enquanto que a exigência do ICMS pelo Estado de origem das operações interestaduais de combustíveis e derivados de petróleo configura manifesta afronta aos arts. 2º e 3º da Lei Estadual nº 7.014/96, que incorpora o princípio da tributação pelo Estado “de destino” nestas operações.

Foi ainda aduzido que se admitisse a hipótese de “não-incidência” do ICMS nas operações interestaduais em tela, dando causa à obrigação de pagamento do ICMS diferido sobre a aquisição de petróleo, teria direito à apropriação de crédito de ICMS correspondente a tais pagamentos, de modo a incidir na previsão do art. 286, § 13, I, do RICMS/BA, enquanto que não permitir a manutenção do crédito nesta operação implicaria em clara ofensa ao princípio do destino, na medida em que o petróleo (insumo diferido) seria tributado integralmente para a origem pela via da quebra do diferimento e na saída dos produtos dele derivados ocorreria nova tributação para os Estados de Destino.

Os autuantes se contrapuseram, acertadamente ao meu ver, em relação aos argumentos defensivos acima, de maneira bastante objetiva e assertiva, na medida em que são inaplicáveis tais argumento pois **todos os produtos que tem expressa autorização para manutenção de crédito, a exemplo da NAFTA, já foram retirados desde o momento da lavratura do auto de infração**, enquanto que em relação aos produtos que constam do auto de infração, não há hipótese de manutenção de crédito em quaisquer saídas para os produtos ÓLEO DIESEL, GASOLINA e GLP, enquanto que em relação aos produtos NEUTRO MÉDIO, BRIGHT STOCK, VLSFO, FLUIDO HIDROGENADO e QAV, nas saídas interestaduais.

Desta forma, concordo e acolho o posicionamento dos autuantes, acima postos, posto que bem embasado pela legislação tributária posta, acima citada, razão pela qual afasto os argumentos defensivos apresentados.

Naquilo que se relaciona ao tópico *“inocorrência de quebra de diferimento em operações de transferências: ausência de circulação jurídica da mercadoria”*, o autuado ponderou que há de ser afastada a exigência fiscal, uma vez que nas referidas operações ocorre o simples deslocamento físico da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, não caracterizando saída para fins jurídicos.

Para embasar seu argumento citou a Súmula 166 do STJ, ratificada no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, sob o rito dos Recursos Repetitivos no âmbito do STJ, além de jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, dentre as quais, o Agravo em RE nº 1.255.885/RG, que deu origem ao Tema de Repercussão Geral nº 1.099, cuja ementa transcreveu, entendimento reafirmado no julgado da ADC nº 49, cuja ementa também transcreveu, além de excerto do Voto do I. Relator.

Por ocasião da sua manifestação em relação a informação fiscal prestada pelos autuantes, que não acolherem os argumentos defensivos, ressaltou que considerou inadequada a interpretação dos autuantes acerca da modulação de efeitos da ADC 49/STF, e da sua constituição após data-limite de discussão judicial das questões julgadas na referida ADC.

Os autuantes firmaram o entendimento, ao meu ver correto, no sentido de que a ADC 49 teve sua validade modulada pelo STF, passando a produzir efeitos apenas a partir de janeiro de 2024, enquanto que os Estados atenderam a decisão e editaram o Convênio 174/23, conforme decisão do STF, estabelecendo as condições para os contribuintes transferirem os seus créditos sem impor ônus aos estados de origem, além do que, para atender as disposições do Convênio 174/23, o

autuado teria que transferir estes créditos para as unidades de outros Estados, os quais arcariam com os créditos dos produtos, aduzindo que ao querer que a Bahia mantenha estes créditos, quer impor que o Estado que não tributou a saída interestadual da Gasolina, por exemplo, suporte com os créditos dos insumos para a sua produção.

Quando da sua manifestação à informação fiscal, o autuado considerou como fato relevante ter sido constituída somente após a data limite para a propositura de ação judicial ou processo administrativo acerca da ação de transferência de mercadorias como fato gerador do ICMS, destacando que a modulação dos efeitos temporais da decisão para o exercício financeiro de 2024 “ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito”, ou seja, até 29/04/2021 estariam excluídas da modulação prospectiva fixada para 1º/01/2024, preservando-se seus efeitos em relação aos fatos abrangidos nos respectivos processos, ainda que anteriores àquela data, ressaltando, ainda, que foi constituída em 30/04/2021, como uma empresa subsidiária da PETROBRÁS.

A respeito desta questão vejo que, com a devida vênia, mais uma vez não assiste razão ao autuado. Destaco, de imediato, que o autuado iniciou sua defesa expondo ser a segunda maior refinaria de petróleo do país, em operação há mais de 70 (setenta) anos, porém, em sua manifestação, mencionou que foi constituída em 30/04/2021, o que vem a ser, com o devido respeito, um argumento contraditório.

Isto posto, além de concordar plenamente com o posicionamento dos autuantes, é certo que a modulação da ADC 49 definiu que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só produzissem efeitos no início de 2024, salvo os processos pendentes de conclusão até 29/04/2021, ou seja, os processos lavrados depois de 04/05/21, pendentes de conclusão, não deverão obedecer imediatamente aos ditames da ADC 49, como é o caso dos presentes autos, no que se refere à cobrança do ICMS nas transferências cujos fatos geradores ocorreram a partir de 11/2022 até 05/2023.

No que pertine ao último tópico defensivo, “*Da não-configuração da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP, propano e butano) com redução de base de cálculo (RICMS/BA, art. 268, III)*”, aventou que da análise do *Demonstrativo do Cálculo do Percentual do Final do Diferimento do ICMS*, que instrui o lançamento fiscal, constata-se ainda a consideração das operações internas (CFOP 5251, 5652 e 5655) com gás natural (GLP, propano e butano) com redução de base de cálculo (RICMS/BA, art. 268, III) no cômputo das operações isentas (numerador):

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

III - nas saídas de gás natural, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12% (Conv. ICMS 18/92);

No entanto, afiançou que ainda que beneficiadas com redução de base de cálculo, afigura-se indevida a consideração destas operações no cômputo das operações isentas, por força do § 3º do art. 286, do RICMS/BA, que expressamente afasta a configuração da “quebra de diferimento” diante da tributação da operação diferida:

“Art. 286 (...)

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização FOR TRIBUTADA” (destacou).

Neste sentido disse que, conforme exposto anteriormente, referido dispositivo presume o lançamento do imposto diferido diante da mera tributação (ainda que com base de cálculo reduzida) da saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, não ressalvando o tipo, o montante ou condições desta tributação, razão está o intérprete autorizado a fazê-lo, acrescentando que não há antinomia entre §§ 3º e 12 do art. 286 do RICMS/BA, uma vez que o reconhecimento da tributação da operação afasta, de modo integral, consideração

acerca de eventual isenção (ainda que parcial) sobre a mesma operação, razões pelas quais considera que por força do § 3º do art. 286 do RICMS/BA, impõe-se a exclusão das operações acima do cômputo das operações isentas (numerador) utilizadas no *Demonstrativo do Cálculo do Percentual do Final do Diferimento do ICMS*, que instrui o lançamento fiscal.

Os autuantes divergiram do argumento defensivo sustentando que o artigo 286, § 3º do RICMS/BA efetivamente preconiza que se considera lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.

Observaram, entretanto, que o artigo 268 do mesmo Regulamento, estabelece redução de base de cálculo para o gás natural, e sobre esta redução de base de cálculo, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%, *correspondente à diferença entre os 18% incidente na entrada do petróleo bruto e os 12% incidente na saída do GLP*, no valor desta redução incidindo o Final do Diferimento, pois conforme o artigo 286, § 13, para ser dispensado o lançamento do imposto diferido quando ocorre a redução de base de cálculo, tem que haver expressa autorização de manutenção do crédito.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo: (...)

III - nas saídas de gás natural, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12% (Conv. ICMS 18/92); (...)

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS: (...)

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;”

Nesta ótica, destacaram que o autuado formulou Consulta à DITRI conforme Parecer 3473/2022, emitido no Processo Administrativo 045612/2022-9 e a Consulta lhe foi desfavorável, conforme reprodução abaixo:

Pergunta do Autuado:

“No caso do GLP, nafta e outros produtos com a mesma alíquota, dado que a importação de petróleo bruto, utilizado como insumo de produção, ocorreu com diferimento do ICMS, e considerando que a operação interna subsequente foi tributada, o entendimento da Consulente é de que o lançamento do tributo diferido na operação interna, a exemplo do GLP e parafina, corretamente considerou a alíquota de 12% destacada em Nota Fiscal. Contudo, qualquer lançamento adicional do tributo no seu livro de apuração relacionado a essa operação foi indevido, sendo cabível restituição dos valores apurados (lançados) a maior no seu livro de apuração de ICMS e que poderá proceder a escrituração do crédito sobre a diferença a maior de tributo destacado em Nota Fiscal e dos valores de ICMS lançados adicionalmente no seu Livro de Apuração de ICMS com relação a essas mesmas operações, cotejando-se Notas Fiscais e escrituração de lançamento adicionados a maior, compensando-os ao fim do período de apuração.

Dante de tudo exposto, indaga:

1. Nos dois casos acima narrados, está correto o entendimento de que a Consulente pode se apropriar extemporaneamente dos créditos lançados a maior no seu Livro de Apuração?”

Resposta da DITRI:

“De acordo com a não-cumulatividade do ICMS, tem-se que o petróleo bruto importado com diferimento enseja para o contribuinte que realizar operação subsequente tributada com alíquota inferior a 18%, a obrigação de, quando das saídas dos produtos resultantes, lançar a débito o imposto correspondente à diferença entre a carga tributária da entrada (18%) e a carga tributária da saída do produto resultante da industrialização.

Assim sendo, relativamente ao GLP, a Consulente deve sim os cofres estaduais o ICMS diferido nas importações de petróleo com diferimento do imposto em valor correspondente à diferença entre os 18% incidente na entrada do petróleo bruto e os 12% incidente na saída do GLP como também estornar todos demais créditos acima de 12%, que porventura tiver lançado indevidamente, não havendo, nesse caso, que se falar em recolhimento indevido.”

Informaram que em 09/08/2022 a DITRI cientificou o autuado da resposta à Consulta: *“Informe-se por fim, que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. n° 7.629/99), no prazo de vinte dias*

após a ciência da resposta à presente consulta deverá a Consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida", o qual não procedeu na forma contida na resposta da DITRI à consulta formulada pelo autuado.

Quando da sua manifestação a informação fiscal, o autuado se posicionou no sentido de que diante do caráter unilateral da consulta fiscal e da sua não sujeição ao contraditório, a observância ou não de sua orientação não pode influir no resultado do julgamento deste processo, visto que o não acatamento da orientação fiscal expressa tão somente sua discordância quanto a interpretação da legislação tributária pertinente à questão.

O artigo 55 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, assegura ao contribuinte o *direito de formular consulta sobre interpretação e aplicação da legislação tributária em relação a fato determinado e de seu interesse*". Já o artigo 63, do mesmo Regulamento, estabelece que "*Dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida ...*". Portanto, fica patente, que o autuado ao formular consulta sobre a dúvida que possuía em relação a interpretação da legislação tributária vigente, deveria acatar o entendimento proferido na resposta da consulta que formulou, fato este que, confessadamente, não adotou, procedimento este que influi, sim, no presente julgamento.

Ademais, o § 13 do Art. 286 do RICMS/BA, é claro ao determinar que a dispensa do pagamento do imposto diferido depende de existência de expressa autorização neste sentido, o que não ocorreu no presente caso:

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;"

Ante aos argumentos acima delineados, concluo votando pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 340.064.216,75, conforme demonstrado à fl. 155, tendo em vista a revisão processada pelos autuantes nos cálculos relativos à ocorrência do mês dezembro/2022.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278937.0001/24-6, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 340.064.216,75**, acrescido da multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "f", 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 de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR