

PROCESSO - A. I. Nº 269352.0005/22-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0222-03/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0275-12/25-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. Acolher, nas razões recursais, tão somente em relação à “broca”, pois constata-se que tal produto além de ter finalidade na atividade-fim empresa, se desgasta rapidamente durante os procedimentos exercidos. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria quanto aos produtos do simples nacional.

RELATÓRIO

Trata-se Recursos de Ofício e Voluntário apresentado em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª JJF nº 0222-03/24-VD, que julgou Procedente em Parte o presente 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. Um dos Autuantes presta a **informação fiscal** fls. 50 a 57. Informa que na fl. 41 contém novos demonstrativos, tanto analítico, quanto resumo mensal. Diante de tudo constatado, reforça a procedência parcial da autuação. O Autuado volta a se **manifestar** fls. 61/64. Um dos Autuantes presta **nova informação fiscal** fls.68/71. Informa novos demonstrativos (segunda versão), tanto analítico, quanto resumo mensal. Reforça a procedência parcial da autuação. O Autuado volta a se **manifestar** fls.79/80. Ante a persistência da lide, em **Pauta Suplementar**, a 3ª JJF decidiu converter o presente PAF em **diligência** fls.98/99, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

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.

(...)

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.

O Autuado volta a se **manifestar** fls. 112/114 (verso). Conclui que conforme as considerações ..., 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. Um dos Autuantes **presta nova informação fiscal** fls.120/123. Conclui e 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 novos demonstrativos (quarta versão), tanto analítico, quanto resumo mensal. O Autuado volta a se manifestar fl.128.

A JJF apreciou a controvérsia conforme o voto condutor:

VOTO

Preliminarmente, cabe apreciar as questões prejudiciais suscitadas pelo defendente. 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 detalhes 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 defendente, 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, inocorrendo 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 inconstitucionalidade.

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 retromencionada 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 inconstitucionalidade 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 3ª 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). Conclui 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 defendente, 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, constatarem-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 JFJ 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 impositiva, fato que, em princípio, seria desnecessário eis que insito 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 defendente 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 inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade 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 hígidas, 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.

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

O advogado da recorrente apresenta peça recursal (Art. 169, I, “b” do RPAF) às fls. 169/181 (frente e verso), tecendo as seguintes argumentações:

NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.

Reportou que a decisão de Primeira Instância considerou parcialmente procedente a infração, mantendo a cobrança do imposto sobre notas fiscais de transferência de bens entre estabelecimentos da própria empresa. A decisão recorrida manteve essa exigência com base em uma interpretação equivocada da modulação de efeitos definida pelo STF no julgamento da ADC 49. Embora o lançamento tenha ocorrido após a decisão do STF, o acórdão entendeu que a modulação era aplicável, pois não havia processo administrativo pendente na data da publicação da ata do julgamento, em 04/05/2021.

Pontua entendimento se mostra equivocado, conforme se demonstrará a seguir, podendo-se sintetizar a presente argumentação em quatro eixos:

- a) A modulação de efeitos foi aplicada pelo STF tendo como foco apenas a preservação da segurança jurídica quanto ao tratamento das transferências de créditos do imposto, e não sobre a sua exigibilidade, fato que foi inobservado pela decisão.
- b) Além disso, a decisão deixou de observar que o presente caso não envolve discussão sobre direito ao crédito, deixando de fazer o devido cotejo entre os fundamentos determinantes da modulação e o caso em julgamento.
- c) A ausência de enfrentamento da distinção fática ocasiona violação dos incisos V e VI, do § 1º, do art. 489 do CPC, cuja observância é obrigatória quando da aplicação dos precedentes do STF, na forma do § 1º, do art. 927 do mesmo Código, aplicado supletivamente ao processo administrativo fiscal.
- d) A decisão admitiu a exigência de ICMS em transferências de bens entre estabelecimentos até o final de 2023, contrariando a decisão de mérito do STF na ADC 49, violando o art. 102, § 2º da Constituição Federal, já que não houve modulação quanto à exigibilidade do imposto.

Sustenta que a decisão recorrida incorreu em equívoco ao interpretar a modulação de efeitos promovida pelo STF na ADC 49, ao entender que a cobrança de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular seria permitida até o final do exercício financeiro de 2023. Contudo, salienta que essa interpretação diverge do efetivo conteúdo da decisão do STF, uma vez que:

- Destaca que Supremo declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS nessas hipóteses com efeitos imediatos, a partir da publicação da ata de julgamento da ADC 49, em 04/05/2021.
- Assinala a modulação dos efeitos limitou-se à transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos, não autorizando a manutenção da cobrança do imposto.

Aponta que a Decisão recorrida viola dispositivos legais:

- **Art. 927, I do CPC:** Determina a obrigatoriedade de observância das decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade.
- **§ 1º do art. 927 c/c art. 489, § 1º, V e VI, do CPC:** Impõem o dever de análise fundamentada dos precedentes, vedando decisões que apenas os invoquem sem demonstrar sua pertinência ao caso concreto.

- **Art. 102, § 2º, da Constituição Federal:** Confere eficácia vinculante e imediata às decisões definitivas de mérito do STF em sede de controle concentrado, inclusive para a administração pública.
- **Art. 180 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/1999):** Aplica subsidiariamente o CPC ao processo administrativo fiscal.

Assinala jurisprudência consolidada anterior à ADC 49, tendo que a tese da não incidência de ICMS nas transferências internas já estava pacificada anteriormente:

- **STJ – Súmula nº 166 (1996):** “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.
- **STJ – Tema Repetitivo 259 – REsp 1.125.133/SP.**
- **STF – ADI 5469/DF e Tema RG 1.099 – RE 1.287.019/DF (DJe 24/05/2021).**

Destaca que a decisão do STF na ADC 49, declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II da LC 87/1996, afastando a incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular. Salienta que a modulação se restringiu aos créditos de ICMS, buscando preservar segurança jurídica e evitar macrolitigância em razão de operações passadas. Cita votos relevantes no STF:

- **Min. Edson Fachin (relator):** A modulação visou unicamente à preservação dos créditos fiscais, não à autorização de cobrança do imposto.
- **Min. Luís Roberto Barroso:** A decisão de mérito “ratifica entendimento consolidado”, e a modulação objetiva apenas permitir tempo para adequação legislativa quanto à transferência de créditos.
- **Min. Dias Toffoli:** Enfatizou os efeitos sistêmicos sobre a legislação estadual e a necessidade de prazo para edição de nova lei.
- **Min. Nunes Marques:** Reafirmou a eficácia imediata da decisão do STF, sem espaço para cobrança retroativa ou prospectiva, mesmo com embargos de declaração pendentes.

Concluiu afirmando que a decisão recorrida aplicou incorretamente a modulação de efeitos da ADC 49, sendo violado dispositivos legais do CPC, da CF/88 e do RPAF/BA e que desconsiderou os fundamentos determinantes do julgamento do STF, em afronta aos requisitos legais de fundamentação e aplicação de precedentes vinculantes, como também autorizou indevidamente a exigência do ICMS após a declaração de inconstitucionalidade, contrariando expressamente a jurisprudência do STF.

Sustenta que o equívoco compromete a validade da decisão administrativa e impõe a reforma da decisão para reconhecer a inexigibilidade do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, independentemente de modulação voltada aos créditos fiscais.

Dos entendimentos jurisprudenciais.

Acosta decisões dos tribunais pátrios referente à jurisprudência sobre o alcance da modulação na ADC 49 (ICMS em transferências internas), onde tem tese recorrente: **a)** Diversos tribunais estaduais têm reiterado que a modulação de efeitos fixada pelo STF na ADC 49 restringe-se exclusivamente à transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular; **b)** Não há autorização para manter a cobrança do imposto sobre simples deslocamento de mercadorias entre filiais até 31 dez 2023; a decisão do STF tem eficácia imediata quanto à inexistência de fato gerador.

Destacou precedentes dos estados brasileiros:

- **TJ-CE – ED-AgInst 0623145-28.2022:** afastou alegação de modulação; aplicou Súmulas nºs 323

do STF, 166 do STJ e 31 do TJCE, salientando que a modulação atinge apenas créditos (optantes do Simples não envolvidos).

- **TJ-GO – AC 5361560-62.2022:** confirmou segurança para isenção de ICMS na transferência de gado; modulação não atinge processos em curso antes da decisão.
- **TJ-SP – APL 1002816-85.2022:** em juízo de retratação, manteve acórdão que já seguia Súmula nº 166 STJ e Tema 1099 do STF; modulação da ADC 49 não altera entendimento consolidado.
- **TJ-PE – AI 0024063-41.2022:** modulação tem repercussão “apenas para a temática da transferência de créditos”; ICMS não incide sobre deslocamentos internos.
- **TJ-ES – PEF 5007599-03.2023:** modulação não legitima cobrança de ICMS entre 2021-2023; precedentes STF/STJ permanecem íntegros.
- **TJ-DFT – Ap 0702250-36.2023:** distinguiu a modulação e reafirmou não incidência do imposto, pois a decisão do STF não inovou a jurisprudência já pacífica.

Assinala também convergência dos tribunais em relação à todos os julgados reconhecem que a modulação serve apenas para preservar a sistemática de transferência de créditos enquanto os Estados editam normas complementares. Como também reforça que as cortes citam reiteradamente a Súmula nº 166 STJ, o Tema 1099 do STF e a própria decisão da ADC 49 para afastar a cobrança de ICMS em deslocamentos internos, tendo assim, impacto para o caso concreto, sendo que na robusta jurisprudência reforça que a decisão de piso, ao permitir a exigência do imposto até o fim de 2023, contraria entendimento dominante. Impondo a reforma do acórdão para declarar a inexistência de fato gerador de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma titularidade, independentemente de qualquer modulação.

DAS NOTAS COM CFOP 2151.

Salienta que a decisão de piso manteve a cobrança de ICMS sobre notas fiscais com CFOP 2151 (transferência para industrialização), alegando ausência de prova de que as mercadorias (válvula e broca) seriam destinadas à industrialização pela Petrobrás. No entanto, trata-se de transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (da recorrente para unidades na Bahia), o que não configura fato gerador de ICMS.

Acrescenta que, a decisão não analisou argumento relevante da defesa sobre a aplicação do Convênio ICMS 52/1991. Sustentou que os produtos das notas fiscais (NCMs 8207.19.00 e 8481.80.93) são beneficiados pelo referido convênio, com alíquota reduzida de 8,80%, sendo indevida a cobrança de DIFAL com base em alíquota de 18%.

Diante da omissão na análise desse ponto, e não havendo embargos declaratórios cabíveis, a parte deve recorrer, pois mesmo que se reconheça a incidência do DIFAL, os valores cobrados devem ser revistos conforme os critérios corretos de cálculo.

DAS NOTAS COM CFOP 2910.

Assevera que a decisão de piso manteve a cobrança de ICMS sobre notas fiscais com CFOP 2910 (bonificação, doação ou brinde), alegando inexistência de norma que isente essas operações, diferentemente do que ocorre com amostras grátis e doações específicas previstas no RICMS/12. Contudo, argumenta que essa conclusão é equivocada, pois ignora o conceito constitucional de incidência do ICMS, que exige operação com circulação jurídica de mercadoria e contraprestação (compra e venda). Cita que, conforme o art. 481 do Código Civil, uma operação mercantil pressupõe transferência de domínio com pagamento em dinheiro.

Ressalta que, no caso de bonificações, doações e brindes, não há contraprestação financeira, portanto, não há operação mercantil que configure fato gerador do ICMS. Assim, a incidência do imposto nessas situações é indevida, pois não se concretiza a regra matriz prevista no art. 155, II da Constituição Federal.

Assim é para cumprir-se ainda a regra atinente à definição de Fato Gerador, constante em o art.

114 do CTN. Em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos:

- a) Operação (vale dizer, negócio jurídico);
- b) Circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem);
- c) Mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro);

Contesta a incidência de ICMS sobre notas fiscais relativas a bonificações, brindes e doações (CFOP 2910), argumentando que tais atos não configuram “operações” nos termos exigidos pelo art. 155, II da Constituição Federal. Sustenta que somente negócios jurídicos com transferência onerosa de mercadoria caracterizam fato gerador do ICMS. Como bonificações, brindes e doações não envolvem contraprestação em dinheiro nem ato mercantil, não há operação nem mercadoria nos termos constitucionais, afastando a incidência do imposto.

Discorre que a decisão de piso foi considerada equivocada ao citar dispositivos da Lei Estadual nº 7.014/96 que não tratam diretamente dessas hipóteses, e que não podem contrariar os limites constitucionais da tributação.

Adicionalmente, aponta omissão do acórdão recorrido ao não analisar divergência nos cálculos apresentados pela fiscalização, que desconsideraram valores de DIFAL já recolhidos. Em caso de manutenção da cobrança, ao menos os valores devidos deveriam ser recalculados corretamente, considerando as parcelas já pagas. Por isso, requer-se a reforma da decisão para afastar a cobrança ou, subsidiariamente, ajustar os valores com base nos dados corretos.

DAS NOTAS FISCAIS DO SIMPLES NACIONAL

Consignou que a decisão recorrida manteve a aplicação da carga tributária de 4,7905% para cálculo do ICMS-DIFAL em aquisições de fornecedores optantes pelo Simples Nacional, contrariando o argumento da recorrente de que devem ser aplicadas as alíquotas interestaduais de 7% ou 12%, conforme a origem da mercadoria, conforme previsto em resolução do Senado Federal.

Disse que a fundamentação do acórdão se baseou no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/1996, que trata da subtração do “valor do imposto destacado no documento fiscal”. No entanto, afirma que essa regra seria aplicável apenas a situações em que há efetivo destaque do imposto, o que não ocorre no caso de fornecedores do Simples Nacional, que não detalham o ICMS na nota fiscal.

Destaca que essa redação foi transitória (2017–2021) e, mesmo nesse período, não contemplava hipóteses específicas envolvendo contribuintes do Simples Nacional. Tanto a LC nº 123/2006 quanto o RICMS/BA determinam que, para o cálculo do DIFAL, devem ser consideradas as alíquotas aplicáveis a contribuintes não optantes pelo Simples.

Portanto, reafirma que a aplicação automática da carga de 4,7905% majorou indevidamente o imposto devido, sem respaldo legal. A decisão também incorre ao alegar que seria necessário afastar norma estadual, quando, na verdade, trata-se apenas de interpretar corretamente o alcance das normas aplicáveis.

Requer a reforma da decisão para que a autuação seja refeita com base nas alíquotas interestaduais corretas (7% ou 12%), afastando a aplicação da carga única de 4,7905%.

DO CONVÊNIO ICMS 52/1991

Reporta que a decisão de piso considerou que parte das alegações da autuada quanto ao cálculo do DIFAL sobre mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 52/1991 teria sido acolhida pela fiscalização, encerrando a controvérsia. No entanto, a autuada aponta que a divergência persiste, pois nem todos os pontos levantados foram considerados, justificando inclusive a necessidade de prova pericial contábil, indevidamente negada.

Lembro que a PETROBRAS destacou, na manifestação à 3ª informação fiscal, que a fiscalização aplicou uma fórmula de cálculo do DIFAL que reflete seu entendimento: *(Base DIFAL x Alíquota*

Interna) - ICMS Destacado. Contudo, identificou que não foram consideradas as alíquotas reduzidas previstas no Convênio ICMS 52/1991 (5,14% ou 8,80%), resultando possivelmente em cálculo superior ao devido. Além disso, não houve reconhecimento formal dos valores já recolhidos, embora a planilha indique tais valores nas colunas “DIFAL recolhido”.

Afirma que a decisão recorrida é omissa quanto às diferenças de alíquota e ao abatimento dos valores recolhidos, razão pela qual se mantém a controvérsia e se reforça o pedido de perícia técnica para apuração adequada dos valores.

Destaca 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:

| Ano | Mês | Valor DIFAL Apurado SEFAZ/BA | Valor DIFAL recolhido apuração Petrobras | Valor Auto Infração | Valor DIFAL devido cálculo Petrobras | Valor DIFAL devido cálculo Petrobras (REVISADO) |
|------|-------------|------------------------------|--|---------------------|--------------------------------------|---|
| 2018 | 1 | 369.497,90 | 243.205,32 | 126.292,58 | 11.894,00 | 11.894,00 |
| 2018 | 2 | 653.849,50 | 617.319,03 | 36.530,47 | 7.076,99 | 7.076,99 |
| 2018 | 3 | 572.227,70 | 472.203,86 | 100.023,84 | 4.954,22 | 4.969,31 |
| 2018 | 4 | 439.943,09 | 340.669,27 | 99.273,82 | 5.559,85 | 5.559,85 |
| 2018 | 5 | 479.850,53 | 380.874,37 | 98.976,16 | 3.822,99 | 3.822,99 |
| 2018 | 6 | 387.227,78 | 336.467,73 | 50.760,05 | 21.358,48 | 21.358,48 |
| 2018 | 7 | 286.477,18 | 245.408,46 | 41.068,72 | 7.820,01 | 7.820,01 |
| 2018 | 8 | 426.388,35 | 341.268,20 | 85.120,15 | 12.181,35 | 12.181,35 |
| 2018 | 9 | 288.949,18 | 252.047,05 | 36.902,13 | 35.149,17 | 35.149,17 |
| 2018 | 10 | 232.480,15 | 212.605,50 | 19.874,65 | 5.290,25 | 5.290,25 |
| 2018 | 11 | 267.347,92 | 227.020,81 | 40.327,11 | 19.159,55 | 19.159,55 |
| 2018 | 12 | 179.134,08 | 151.822,64 | 27.311,44 | 8.360,37 | 8.360,37 |
| | Soma | 4.583.373,36 | 3.820.912,24 | 762.461,12 | 142.627,22 | 142.642,31 |
| 2019 | 1 | 363.961,47 | 308.497,40 | 55.464,07 | - 533,14 | - 533,14 |
| 2019 | 2 | 203.795,02 | 143.298,45 | 60.496,57 | 1.022,10 | 1.022,10 |
| 2019 | 3 | 455.839,55 | 366.478,23 | 89.361,32 | 1.727,09 | 1.727,09 |
| 2019 | 4 | 293.498,59 | 256.510,67 | 36.987,92 | 3.080,56 | 3.080,56 |
| 2019 | 5 | 451.626,95 | 378.634,86 | 72.992,09 | 4.209,92 | 4.222,29 |
| 2019 | 6 | 297.930,40 | 195.919,38 | 102.011,02 | - 5.722,02 | - 5.722,02 |
| 2019 | 7 | 379.027,78 | 305.435,88 | 73.591,90 | - 283,40 | - 283,40 |
| 2019 | 8 | 379.074,23 | 292.422,34 | 86.651,89 | - 2.716,10 | - 2.716,10 |
| 2019 | 11 | 540.804,04 | 384.398,98 | 156.405,06 | 763,49 | 763,49 |
| | Soma | 3.365.558,04 | 2.631.596,19 | 733.961,85 | 1.548,50 | 1.560,87 |

Verifica-se que a decisão recorrida equivocadamente concluiu que não havia mais controvérsia quanto às operações envolvendo mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 52/1991. A recorrente demonstrou que as planilhas revisadas pela fiscalização ainda continham erros de quantificação, os quais, se corrigidos, reduziriam sensivelmente o valor da autuação. Diante disso, reiterou o pedido de prova pericial contábil, indeferido pela decisão de piso sob fundamentos que não se sustentam. A alegação de que a destinação das mercadorias foi esclarecida é irrelevante, pois a controvérsia diz respeito à correção do cálculo do DIFAL.

Observou que a JJF entendeu equivocadamente que os autos estariam prontos para julgamento sem a prova requerida, ferindo o direito de defesa, ao ignorar que a prova pericial era o meio adequado para esclarecer a divergência sobre os valores cobrados. Conforme o art. 153 do RPAF/BA, o julgamento deve se basear em convencimento motivado, o que não ocorreu no caso.

Insiste na necessidade da perícia contábil, já que o indeferimento sem motivação adequada cerceia o contraditório e a ampla defesa, podendo configurar nulidade do julgamento de Primeira Instância.

Finaliza pugnando pelo Conhecimento e integral Provimento do presente Recurso Voluntário, para reformar o r. Acórdão proferido pela JJF, de modo a reconhecer a Improcedência da infração e a insubsistência do lançamento.

Registrada a presença do advogado Dr. Francisco Donizetti da Silva Júnior e o autuante Sr. Anderson Peixoto Sampaio que acompanharam o julgamento do PAF.

É o relatório.

VOTO (Vencido quanto à fundamentação das operações do Simples Nacional)

Trata-se de Recursos de Ofício interposto pela JJF, com amparo no art. 169, I, “a” do RPAF, e Voluntário apresentado pelo contribuinte, com amparo no art. 169, I, “a” do RPAF, que julgou pela Procedência Parcial, reduzindo o crédito tributário de R\$ 1.755.707,29 para R\$ 1.492.116,10, lavrada imputação 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 exercícios de 2018 e 2019.

A JJF, rebateu todos os fatos alegado na impugnação, de preliminar de nulidade ao mérito, rejeitando nova diligência solicitada, pois já tinha efetuado diligência para se dar ao direito da verdade material, tendo várias idas e vindas do representante do contribuinte ao autuante, decidindo reconhecer o valor apurado pelo fiscal autuante.

RECURSO DE OFÍCIO

A desoneração se deu devido às várias revisões geradas pelas peças as defesas e manifestações postas pelo contribuinte, nessas idas e vindas, foi feita diligências e revisões por parte do autuante e outras através de alegações que comungaram por revisão pedida pelo colegiado de piso, sendo que, em primeiro momento, foram acatadas a exclusão das notas fiscais com o CFOP 2916, “Retorno de Mercadoria Remetida para Conserto ou Reparo” e CFOP 2949 – “Outras Saídas”. Para as notas fiscais listadas no Convenio ICMS 52/91, também foram retiradas, onde efetuou as revisões para ajustar os cálculos, incluindo as reduções de base de cálculo para os itens com NCM constante do citado acordo interestadual.

Na revisão proposta pela 3ª JJF, os autuantes revisaram todas as alegações do contribuinte, devido à sua insistência, e apresentaram novas planilhas com as fórmulas inseridas para todas as notas fiscais do levantamento, em que, de fato, constataram que algumas notas fiscais com cálculo do DIFAL a maior do que o devido, ou seja, com divergências de cálculo, mas somente no exercício de 2018, refazendo o demonstrativo. Em 2019, também foram inseridas as fórmulas e não identificaram diferenças, sendo revisão por este relator as devidas desonerações feitas na decisão de piso, portanto, mantenho as exclusões feitas.

Voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício interposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O patrono do recorrente apresentou as mesmas razões defensivas, das quais não foram acolhidas na impugnação:

a) NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. Alega o entendimento da decisão de piso é equivocado em relação às transferências entre o mesmo titular, devido à modulação do STF no julgamento da ADC 49, no qual solicita que a modulação seja feita para fatos anteriores à decisão final que teve publicação no dia 04/05/2021.

Na análise dos fatos e da decisão dos efeitos da modulação de que as transferências não há cobranças a serem cobradas para estabelecimentos de mesmos titulares. Essa discussão é bastante conhecida e de debates fervorosos entre as classes dos julgamentos administrativos dos Estados brasileiros, onde a grande maioria, roga para a Súmula nº 166 do STF, já definia que as transferências não há cobranças de ICMS. No entanto, após anos de debates e representações para tal fato, teve fim com a modulação da situação. Na leitura dessa modulação, bem explicada, pela JJF de que os efeitos da não incidência só a partir de janeiro de 2024, conforme esclarece bem o relator de piso que transcrevo abaixo:

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 inconstitucionalidade 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 hígidas, 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.

Tendo também uniformização da PGE/PROFIS, no qual deu respaldo à decisão superior. Fico sensível ao contribuinte, no entanto, vejo que o caminho dado pelo STF é bastante considerável, assim, observando quando da entrada das alegações, vejo que a apresentação de sua defesa foi em 2022, posterior à decisão da suprema corte, mesmo sendo fatos geradores de 2018 e 2019. Portanto, mantenho as operações de transferências na autuação.

b) DAS NOTAS COM CFOP 2151. Alega remessa para industrialização das mercadorias (válvula e broca) tendo a aplicação do Convênio ICMS 52/1991, com NCMs 8207.19.00 e 8481.80.93, onde sustenta que são beneficiados pelo referido convênio, com alíquota reduzida de 8,80%, sendo indevida a cobrança de DIFAL com base em alíquota de 18%.

Nesta alegação, vejo sentido em acolher tão somente em relação à “broca” (tem a função de “romper e desintegrar as formações rochosas durante a perfuração de poços de petróleo e gás, ferramenta essencial na exploração e produção de hidrocarbonetos”), pois vejo que tal produto além de ter finalidade na atividade fim empresa, se desgasta rapidamente durante os procedimentos exercidos. E conforme já entendimento já expostos em outros julgados do CONSEF, a sua essencialidade e continuidade é precisa, portanto, excluo do lançamento de ofício.

Para válvula de esfera (descrição do produto que está no demonstrativo), em pesquisa, vejo que a função desse produto na empresa autuada é de “controlar o fluxo de fluidos em diversas aplicações, como óleo, gás e produtos químicos, em sistemas de produção, transporte e armazenamento, utilizadas para bloqueio rápido e eficaz, garantindo segurança e confiabilidade em operações que exigem corte de fluxo imediato”. Apesar de entender sua função, entendo ser uma peça de reposição, com duração mais prolongada, assim, vejo que a atividade fim feita pela empresa, não é tão essencial para a produção ou extração direta do produto da empresa autuada. O uso da válvula na verdade é posterior a elaboração do produto, é o controle dos gases, servindo mais para segurança em sua manipulação. Portanto, mantenho na autuação.

c) *DAS NOTAS COM CFOP 2910*. Alega que as operações de bonificação, doação ou brinde, são operações isentas, pois o conceito constitucional de incidência do ICMS, exige operação com circulação jurídica de mercadoria e contraprestação (compra e venda), pressupondo uma transferência de domínio com pagamento em dinheiro.

Destaco que, da análise desta situação, vejo que também o recorrente não tem razão, pois mesmo que o envio ou entrega de quantidade maior de produtos do que a especificada, não poderão ser excluídos no cálculo do imposto, pois, conforme a legislação, a metodologia se restringe à relação comercial entre fornecedor e cliente, o imposto incide normalmente sobre as mercadorias bonificadas, inclusive o ICMS DIFAL.

Portanto, esta alegação de remessas com CFOP 6910 se constituem em objeto normal, utilizado na atividade do contribuinte, sendo tributadas normalmente, não há porque se dispensar o pagamento da DIFAL sob a alegação de não terem ocorrido a título oneroso, pois, conforme julgados do CONSEF não tem como excluir essas remessas do rol das operações sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas. Para a legislação assinalo que não há impedimento que impeça a tributação 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.

Destaco que, 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 dessas operações, conforme depreende no art.17, inciso XI, § 6º, alínea “b” da Lei nº 7.014/96. Mantenho autuação essas operações.

d) *DAS NOTAS FISCAIS DO SIMPLES NACIONAL*. Alega que a aplicação da carga tributária de 4,7905% para cálculo do ICMS-DIFAL em aquisições de fornecedores optantes pelo Simples Nacional, contraria o argumento de que devem ser aplicadas as alíquotas interestaduais de 7% ou 12%, conforme a origem da mercadoria, conforme previsto em resolução do Senado Federal. Disse que a fundamentação da decisão de piso é equivocada, pois essa regra seria aplicável apenas a situações em que há efetivo destaque do imposto, o que não ocorre no caso de fornecedores do Simples Nacional, que não detalham o ICMS na nota fiscal.

Na sessão de julgamento o procurador da PGE/PROFIS deu razão ao contribuinte sobre a questão do DIFAL em relação às operações do Simples Nacional, assinalando que conforme o art. 13, XIII, “h” combinado com o § 5º da Lei Complementar nº 123/2006. Essa questão levantada não foi arguida pelo patrono do recorrente, portanto, é uma questão de ofício, o procurador levantou esse questionamento.

Na minha análise, para ter conhecimento à legislação dita pelo procurador, reproduzo abaixo o dispositivo citado, no sentido de visualizar a situação:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

XIII - ICMS devido:

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

§ 5º 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.”

Vejo que este artigo trata do tratamento diferenciado e favorecido para estas empresas que tem uma tributação diferenciada, tendo um ponto específico dentro do contexto da norma, geralmente

relacionado a alguma questão tributária ou de procedimentos simplificados. Voltando ao fato concreto, destaco que o preposto da Procuradoria do Estado foi efetivo em seu opinativo ao rebater a decisão de piso. Na leitura do dispositivo lembrado, concordo, de ofício, já que o contribuinte não alegou tal situação, com a afirmação de que as aquisições de operações de diferencial de alíquota interna e interestadual é calculada por base das alíquotas às pessoas jurídicas não optando pelo Simples Nacional. Assim, também reconheço que aplicação deve ser do lançamento as operações desta nomenclatura, referente à CNPJ nº 21.736.267/0001-11, referente ao valor de R\$ 330,26 com aplicação na alíquota de origem.

e) DO CONVÊNIO ICMS 52/1991. Alega que tem operações sobre mercadorias enquadradas no Convênio ICMS 52/1991 teria sido acolhida pela fiscalização, encerrando a controvérsia. No entanto, a autuada aponta que a divergência persiste, pois nem todos os pontos levantados foram considerados, justificando inclusive a necessidade de prova pericial contábil, indevidamente negada. Lembrou que a PETROBRAS destacou, na manifestação à 3ª informação fiscal, que a fiscalização aplicou uma fórmula de cálculo do DIFAL que reflete seu entendimento: *(Base DIFAL x Alíquota Interna) - ICMS Destacado*. Contudo, identificou que não foram consideradas as alíquotas reduzidas previstas no Convênio ICMS 52/1991 (5,14% ou 8,80%), resultando possivelmente em cálculo superior ao devido. Afirma que não houve reconhecimento formal dos valores já recolhidos, embora a planilha indique tais valores nas colunas “DIFAL recolhido”. Sustenta que a decisão recorrida é omissa quanto às diferenças de alíquota e ao abatimento dos valores recolhidos, razão pela qual se mantém a controvérsia e se reforça o pedido de perícia técnica para apuração adequada dos valores.

Sobre tal alegação, acredito que o contribuinte ao tomar ciência do demonstrativo do valor remanescente, não verificou que foi deduzido e considerados do lançamento às alíquotas previstas no Convênio ICMS 52/1991 (5,14% ou 8,80%), conforme se demonstra na tela *print* abaixo:

| Descrição | NCM | VlItem | VlBiclm | AliqCl | Vlcm | AliqEt | VlBicmsAt | VlcmAt | VlBcExpu | BaseDif | CargaTribInter | Difal | Difal com Fórm | DIFEREN |
|---------------|----------|----------|----------|--------|--------|--------|-----------|--------|----------|----------|----------------|--------|----------------|---------|
| PLACA | 85423999 | 4.698,72 | 4.933,66 | 4 | 197,35 | 7 | 4.933,66 | 345,36 | 4.588,30 | 5.595,49 | 18 | 809,84 | 661,83 | 148,01 |
| FACE ROTATIVA | 84879000 | 4.244,20 | 4.668,62 | 4 | 186,74 | 7 | 4.668,62 | 326,80 | 4.341,82 | 5.294,90 | 18 | 766,34 | 626,28 | 140,06 |
| EIXO METALICO | 84831090 | 3.948,40 | 3.948,40 | 4 | 157,94 | 7 | 3.948,40 | 276,39 | 3.672,01 | 4.478,06 | 18 | 648,11 | 529,66 | 118,45 |
| VALVULA DE | 84818095 | 5.690,30 | 4.178,39 | 7 | 292,49 | 7 | 5.690,30 | 398,32 | 5.291,98 | 6.453,63 | 18 | 869,16 | 763,33 | 105,83 |
| TAMPA PARA | 39235000 | 3.305,90 | 3.471,20 | 4 | 138,85 | 7 | 3.471,20 | 242,98 | 3.228,22 | 3.936,85 | 18 | 569,78 | 465,65 | 104,13 |
| SELO MECANICO | 84842000 | 2.897,50 | 3.187,25 | 4 | 127,49 | 7 | 3.187,25 | 223,11 | 2.964,14 | 3.614,81 | 18 | 523,18 | 427,56 | 95,62 |

Verificando a tela acima, mais especificamente a coluna da dedução está justamente à diferença que foi deduzida do valor do imposto, como exemplo: o valor R\$ 809,84, ao deduzir a diferença de R\$ 148,01 fica justamente o valor de R\$ 661,83 ($R\$ 809,84 - R\$ 148,01 = R\$ 661,83$).

Portanto, vejo que as alegações do contribuinte ficam prejudicadas, pois essa situação já foi acolhida pela fiscalização e pela JJF.

Assim, sou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário apresentado.

Assim, sem mais delongas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, excluindo do lançamento a broca e a aplicação da alíquota de origem nas operações do Simples Nacional, tendo o crédito remanescente, conforme o demonstrativo abaixo:

| OCORRÊNCIA | VL HISTÓRICO | VL JULGADO-JJF | VL JULGADO-CJF |
|------------|--------------|----------------|----------------|
| JAN/2018 | 145.952,89 | 121.985,72 | 119.526,22 |
| FEV/2018 | 41.438,53 | 36.530,47 | 36.530,47 |
| MAR/2018 | 106.749,37 | 100.023,84 | 100.023,84 |
| ABR/2018 | 100.352,67 | 99.273,82 | 99.273,82 |
| MAI/2018 | 102.818,94 | 98.976,16 | 98.976,16 |
| JUN/2018 | 82.333,12 | 50.760,05 | 50.760,05 |
| JUL/2018 | 48.967,15 | 41.068,72 | 41.030,65 |
| AGO/2018 | 89.721,79 | 85.120,15 | 85.120,15 |
| SET/2018 | 40.953,54 | 36.902,13 | 0,00 |
| OUT/2018 | 103.298,97 | 19.874,65 | 19.874,65 |
| NOV/2018 | 49.377,96 | 40.327,11 | 40.327,11 |
| DEZ/2018 | 44.827,21 | 27.311,44 | 27.181,86 |
| JAN/2019 | 57.202,00 | 55.464,07 | 55.464,07 |

| | | | |
|--------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| FEV/2019 | 62.373,83 | 60.496,57 | 60.496,57 |
| MAR/2019 | 91.527,86 | 89.361,32 | 89.259,45 |
| ABR/2019 | 45.404,67 | 36.987,92 | 36.987,92 |
| MAI/2019 | 83.322,27 | 72.992,09 | 72.971,59 |
| JUN/2019 | 110.514,62 | 102.011,02 | 102.011,02 |
| JUL/2019 | 81.232,83 | 73.591,90 | 73.591,90 |
| AGO/2019 | 92.348,98 | 86.651,89 | 86.651,89 |
| NOV/2019 | 174.988,09 | 156.405,06 | 156.405,06 |
| Total | 1.755.707,29 | 1.492.116,10 | 1.452.464,45 |

VOTOS EM SEPARADO VENCEDOR (Quanto fundamentação em relação às operações do Simples Nacional) e DIVERGENTE (Quanto ao produto: Válvula)

Manifesto meu respeito ao voto do ilustre Consº Relator desta 2ª CJF, Igor Lucas Gouveia Baptista; entretanto, **discordo**, com a devida vênia, **do seu entendimento** quanto a sua decisão de Prover o Recurso Voluntário interposto, em parte, **mantendo a cobrança do ICMS DIFAL em relação ao produto “Válvula”**, por entender tratar-se **“de bens de uso e consumo”** dada a sua função, **“de peça de reposição”**, com duração mais prolongada, não sendo tão essencial para a produção ou extração direta do produto da empresa autuada.

Concordo, por sua vez, **com o provimento ao Recurso Voluntário em relação ao produto “Broca”**, por entender que tal produto além de ter finalidade na atividade fim da empresa se desgasta rapidamente durante os procedimentos de produção da Recorrente, o que se caracteriza como produto intermediário no processo produtivo da recorrente; também, concordo com o provimento **ao Recurso Voluntário relativo ao ICMS DIFAL**, decorrente das operações adquiridas de fornecedores optantes do Simples Nacional, nos moldes arguidos pela Recorrente.

Bem! Alega, a Recorrente, que, no tocante às notas fiscais emitidas por fornecedores optantes do Simples Nacional, os auditores utilizaram no cálculo do **ICMS DIFAL** a alíquota de **4,7905%** como crédito fiscal no cálculo do imposto (ICMS) devido ao Estado destino, i.e., Estado da Bahia.

Diz, então, que, no cálculo do **ICMS DIFAL** **devem ser consideradas as alíquotas interestaduais relacionadas na Resolução do Sando Federal nº 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.

Pois bem! Sobre tal alegação, **vejo que resta razão ao Recorrente**. As disposições do art. 17, inciso, XI, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96 e o § 13 deste mesmo artigo, c/c art. 4º, inciso XV do mesmo diploma legal **são claras em estabelecer que a alíquota a ser utilizada, no cálculo do ICMS DIFAL, são as alíquotas interestaduais dos Estados de origem das mercadorias, e a alíquota interna do Estado destino**, no caso em tela a alíquota interna da Bahia.

Assim se apresenta as disposições do art. 17, inciso, XI, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96 e o § 13 deste mesmo artigo, e o art. 4º, inciso XV, do mesmo dispositivo legal:

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

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado.

(...)

§ 13. Será utilizada, para os efeitos do inciso XI do caput deste artigo (Acréscido pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.)

I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem; (Grifo acrescido)

II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino.

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

XV - da entrada ou da utilização, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação legest 1996 7014 icmscomnotas.doc tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto;

Não obstante, a legislação (§ 13, do art. 17, da Lei nº 7.014/96), à época dos fatos geradores, não definia qual a alíquota interestadual a ser utilizada no cálculo do ICMS DIFAL decorrente de operações oriundas de empresas do Simples Nacional, também **não se observa na legislação de regência qualquer linha autorizando a Fiscalização utilizar a alíquota máxima ou qualquer outras do Simples Nacional**, como assim se procedeu no levantamento fiscal, ora em análise.

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

XIII - ICMS devido:

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

§ 5º 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.”

Logo não me apresenta assertivo a Fiscalização ter usado a alíquota de 4,7905%, como crédito no cálculo do **ICMS DIFAL**, nas operações decorrentes de aquisições de empresa enquadradas no Simples Nacional, mesmo com argumento de que, diante da dificuldade de se estabelecer a alíquota efetiva do Estado de Origem aplicado a cada Contribuinte vendedor da mercadoria, utilizou a alíquota maior (4,7905%) aplicada no cálculo do Simples Nacional, para as operações em análise.

Vejo, portanto, como posto no art. 17, inciso, XI, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, a alíquota a ser utilizada, no cálculo do ICMS DIFAL (inciso XI, do caput deste artigo) é a prevista para a operação ou prestação interestadual, mesmo que, à época dos fatos, a legislação de regência era omissa.

Por outro lado, quanto ao argumento do Recorrente sobre as operações com CFOP 2151, relativo aos produtos “**válvula**” e “**broca**”, têm-se o seguinte destaque no voto condutor da decisão de piso, quanto ao entendimento da Fiscalização:

(...) 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.

Mais adiante, no voto condutor da Decisão de Piso, vê-se o seguinte posicionamento do Relator Julgador da primeira instância:

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 defendente 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.

Pois bem! Não obstante o defendente não ter trazido aos autos as provas necessárias de que estas mercadorias (“válvulas” e “brocas”) se destinam ao processo de industrialização da Petrobras,

veja, por si só, quanto a aplicação desses itens de mercadorias no processo industrial, de uma forma geral, tratar-se de um “produto intermediário” **em linha com o entendimento firmado nos embargos de divergência em agravo de recurso especial 1.775.781-SP, pelo STJ**, quanto a possibilidade da utilização de crédito fiscal do ICMS de bens utilizados no processo produtivo, em que fora fixado o entendimento de que é possível o crédito referente à aquisição de materiais classificados como “**produtos intermediários**”, aqueles: (a) empregados no processo produtivo; (b) consumidos ou desgastados no processo produtivo, mesmo que gradativamente; (c) desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa — essencialidade em relação à atividade-fim.

Mantendo esse entendimento, vê-se a Decisão do STJ nos autos do Agravo em Regime Especial AREsp n. 2.621.584/RJ, que peço vênias, mais uma vez, desta 2ª CJF, para descrever parte da ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE.

I - É legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades-fim da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que haja necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. In casu, produto químico para a fabricação de fluido de perfuração. Precedentes: AgInt no REsp n. 2.136.036/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 22/8/2024; AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.054.083/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 2/5/2024 e EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.

II - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. (AREsp n. 2.621.584/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 3/12/2024, DJEN de 11/12/2024.)

Neste contexto, apresenta-me que as “válvulas” e as “brocas”, no processo industrial da PETROBRAS, Contribuinte Autuado, atendem os requisitos estabelecidos nas decisões do STJ (AREsp n. 1.775.781-SP e AREsp n. 2.621.584/RJ), para classificá-los como “produtos intermediários” ao processo produtivo, e não como “materiais de uso ou consumo”, independente do período de desgastes de cada um desses produtos no processo produtivo da Recorrente, como aventa o i. Consº Relator, em relação as “válvulas”, devendo, portanto, serem, também, excluídos da autuação.

É como voto.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às operações do Simples Nacional)

Peço vênias para divergir do ilustre Relator em relação às operações relativas ao Simples Nacional, tendo em vista que, no meu entendimento, foi correta a autuação em relação a este ponto.

Antes de adentrar nesta matéria, reputo correta a posição do Relator no tocante à manutenção das válvulas, que não é consumida nem desgastada no processo produtivo, e exclusão das brocas, que sofre desgaste conforme a sua utilização no processo extrativo, na autuação.

A análise desses itens de produtos, objeto da autuação, quanto a serem consideradas suas aquisições como material para uso ou consumo ou produtos intermediários no processo produtivo do estabelecimento, há de se amparar na decisão recente do STJ nos autos dos EAREsp nº 1.775.781/SP, em que se definiu ser cabível o creditamento do ICMS em aquisições de produtos, caracterizando-os como “produtos intermediários”, desde que os produtos adquiridos sejam consumidos ou desgastados, mesmo que gradativamente, no processo produtivo da empresa, e seja comprovada a essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento, para realização do seu objeto social.

Portanto, o conceito de produto intermediário traz como corolário o seu desgaste ou consumo periódico, o que não se coaduna com uma peça de reposição, caso da válvula, a qual pode, em determinados casos, ser enquadrado como ativo permanente, caso tenha valores superiores ao determinado pelas normas contábeis e prolongue a vida útil do equipamento em mais de um exercício, o que não é o caso deste produto.

Sendo assim, é um típico material de uso e consumo.

Quanto às demais questões, foram corretamente resolvidas pela Decisão recorrida.

Voltando às operações adquiridas de contribuintes enquadrados no regime do Simples Nacional, objeto deste Voto Divergente, reputo equivocada as posições do Relator e do Voto em Separado Vencedor, conforme explicarei a seguir.

A uma, porque a Lei Complementar nº 123/06, e consequentemente o seu Art. 13, § 1º, XIII, “h” e § 5º, invocada pelo Voto do Relator, não se aplica aos contribuintes tributados pelo regime normal do ICMS, mas tão somente ao recolhimento do ICMS devido pelas empresas integrantes do Simples Nacional, conforme expressamente estabelecido no citado dispositivo legal transcrito a seguir:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

...

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

...

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

...

XIII - ICMS devido:

...

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

...

§ 5º 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.

...”

A duas, porque o texto do § 6º, do Art. 17 da Lei nº 7.014/96, invocado pelo Voto em Separado Vencedor, somente produziu efeitos a partir de 31/12/2021, sendo que os fatos geradores das operações objeto da autuação ocorreram nos exercícios de 2018 e 2019, quando o texto do referido dispositivo utilizava como parâmetro a carga tributária efetivamente utilizada na operação interestadual, *in verbis*:

“§ 6º No caso da alínea “b” do inciso XI e do inciso XI-A do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

Nota: A redação atual do § 6º do art. 17 foi dada pela Lei nº 14.415, de 30/12/21, DOE de 31/12/21, efeitos a partir de 31/12/21.

Redação anterior dada ao § 6º do art. 17 pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos de 22/12/17 até 30/12/21:

“§ 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.” (grifo nosso)

Ressalto ainda que o Autuante utilizou o princípio “*indubio pro reo*” para abater o imposto relativo à maior carga tributária prevista para as empresas integrantes do regime do Simples Nacional nas operações em que o imposto não havia sido destacado ou indicado no documento fiscal.

É cediço que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, III do RPAF/99, sendo que não há

previsão para aplicar a retroatividade da legislação atual, em oposição à legislação aplicável à época dos fatos geradores, haja vista a situação não se enquadrar em quaisquer das situações relacionadas no Art. 106 do CTN.

Neste diapasão, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas e tão somente para exclusão das brocas da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0005/22-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.452.464,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Simple Nacional

VOTO DO RELATOR – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista.

VOTO EM SEPARADO VENCEDOR – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Gabriel Henrique Lino Mota.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

Produto: Válvulas

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Igor Lucas Gouveia Baptista, Marcelo Mattedi e Silva e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: João Vicente Costa Neto, João Felipe Fonseca Oliveira de Menezes e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTOS EM SEPARADO E DIVERGENTE
(Simple Nacional e Válvulas)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Simple Nacional)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS