

A. I. N° - 206888.0041/17-0
AUTUADO - FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.
AUTUANTES - PAULINO ALVES DE ARAÚJO e JOSÉ OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 01/04/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0047-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal da lavra de auditor fiscal estranho ao feito possibilitou a exclusão de parcelas indevidas, tornando parcialmente subsistente a acusação. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 2.358.949,10, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do Auto de Infração em tela, expedido em 03/07/2017, com a acusação abaixo:

- **Infração 01 – 06.02.01:** *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”*. Enquadramento legal: Art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 11 a 34, onde após apresentar uma descrição dos fatos, suscitou, em seguida, preliminar de nulidade do Auto de Infração por existência de vício material no lançamento, ao argumento de que, em síntese, na hipótese de existir créditos relativos a um período de apuração, em montante superior aos débitos, mesmo após o estorno, afirmando ser esta a situação, não há imposto a pagar, apresentando argumentos jurídicos e doutrina para consubstanciar seus argumentos.

Neste sentido pontuou que tinha registrado em seus livros fiscais, no mês de julho de 2017, mês da lavratura do Auto de Infração, R\$ 19.772.382,57 referente a saldo credor de ICMS, conforme recibo de entrega da EFD desse mês, enquanto que lhe foi imputado um débito no valor de R\$ 2.358.949,10 sem efetuar a compensação com o referido saldo credor.

Por esta razão afirmou que não resta dúvida do erro material cometido pelos autuantes, que deveriam seguir o comando do artigo 24 da Lei Complementar 87/96 e instrumentalizar a compensação realizadora da não-cumulatividade, em processo denominado recomposição da conta gráfica. Com isso o lançamento, para além da aplicação da multa isolada prevista em lei, servirá para reduzir o saldo credor, obrigando o contribuinte a considerar, para o período seguinte àquele lançado, o saldo credor tal como reduzido pelo lançamento, afirmando, assim, que o lançamento do crédito estornado como se imposto inadimplido fosse é inválido e merece anulação.

Adentrou, em seguida, aos argumentos relacionados ao mérito da autuação, citando que, com intuito de demonstrar o equívoco dos autuantes, elaborou uma perícia técnica, fls. 203 a 214, onde foi constatado vários equívocos conforme disse que passará a demonstrar.

Como primeiro ponto se referiu a exigência de diferencial de alíquota sobre entradas de mercadorias destinadas a bonificação, que resta claro sobre o entendimento do Estado da Bahia pelo recolhido consoante consta do Parecer nº 03635/2013 da GECOT/DITRI/SEFAZ, cujo excerto

transcreveu.

Prosseguindo disse que em relação às mercadorias destinadas ao processo produtivo, que geram direito ao crédito fiscal, contrapondo-se aos de uso e consumo que não geram direito ao crédito e ao consequente diferencial de alíquota, o Estado se pronunciou através do Parecer nº 18.216/2013 e esclarece que apenas caracterizam-se como matérias primas, as mercadorias sejam diretamente vinculadas ao processo produtivo ou que integrem o produto industrializado e, por conseguinte, geram direito ao crédito do imposto (Anexo VIII do Laudo Técnico).

No tópico seguinte destacou que através da Lei nº 13.373/2015 o Estado da Bahia alterou a forma do cálculo do diferencial de alíquota, a partir de 1º de janeiro de 2016, conforme Anexo IX do Laudo Técnico, modificando a redação do Art. 17, XI da Lei nº 7.014/96, ao tempo em que, com o objetivo de demonstrar que o Difal que ora está sendo impugnado é indevido, efetuou perícia técnica confrontando as informações do ICMS devido na planilha de dados dos autuantes com o quadro mensal do valor devido do Auto de Infração e constatou que de acordo com a planilha de dados dos autuantes houve uma cobrança a maior do ICMS-Difal na ordem de R\$ 767.088,62, afixando um quadro à fl. 27 dos autos onde aponta que em relação ao exercício de 2015 não constatou diferenças, enquanto a partir de janeiro/16 a março/17 apontou, mês a mês as diferenças que apurou e que resultaram no montante acima indicado.

Citou que ao proceder a reapuração do valor devido do ICMS-Difal das aquisições ocorridas de junho de 2015 a março de 2017, verificou que os autuantes desconsideram na apuração, a partir de janeiro/2016, que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquota deve integrar a base de cálculo, de acordo com a Lei nº 13.373/2015, efetuando, assim, indevidamente o cálculo da Difal, e, como resultado identificou que houve uma cobrança a maior em R\$ 1.714.849,32 relativo a diversos aspectos que merecem atenção e que serão explicados nos tópicos a seguir constantes no quadro baixo:

ANEXO	DESCRIÇÃO	FISCALIZAÇÃO	PERÍCIA	DIFERENÇA
Anexo III.1	Bonificação	35.887,39	47.324,55	-11.437,16
Anexo III.3	Insumo, parte peça de desgaste e lubrificante.	1.319.454,63		1.319.454,63
Anexo III.4	Energia elétrica	201.273,59		201.273,59
Anexo III.5	Itens com S. Tributária / CST	897.806,80		897.806,80
Anexo III.6	Itens com S. Tributária / CSOSN	37.588,89		37.588,89
Anexo III.7	Itens com CST ICMS, "1", "2", "3" e "8"	2.155.751,31	2.777.456,19	-621.704,88
Anexo III.8	Itens com CST ICMS, "0", "4", "5", "6" e "7"	2.665.107,04	2.773.239,57	-108.132,54
TOTAL		7.312.869,65	5.598.020,31	1.714.949,32

A partir do quadro acima, pontuou que em relação as operações relativas a bonificações escrituradas sob o CFOP 2910 e coadunado com o Parecer 0365/2013 da SEFAZ de que é devido o diferencial de alíquotas no recebimento de mercadorias de outro Estado da Federação a título de bonificação, entretanto em virtude de as operações terem ocorrido a partir de janeiro de 2016, identificou que o valor foi calculado a menos pelos autuantes no montante de R\$ 11.437,16.

Que adquiriu itens considerados como matéria prima (insumo), lubrificante, e partes peças de desgastes com CFOP de uso e consumo, compra para industrialização e combustíveis e lubrificantes para serem consumidos no processo produtivo no montante de R\$ 1.319.454,63, entretanto os autuantes os considerou como materiais de usos e consumo, ensejando a cobrança da diferença de alíquotas, pontuando que, a este respeito, os peritos identificaram que se tratam de produtos consumidos no processo produtivo, conforme mencionado no Parecer SEFAZ nº 18.216/2013, citando, ainda a Instrução Normativa nº 990/10-GSF e Parecer do Estado de Goiás para respaldar seus argumentos.

Se reportou ao Art. 155, § 5º, da Constituição Federal, para mencionar que não incide ICMS sobre operações que destinem a outros Estados energia elétrica, sendo indevida neste aspecto a cobrança do diferencial de alíquota, mencionando equívocos existentes entre a reapuração do diferencial de alíquota dos itens constantes nos Anexos 111.7 e 111.8 (Laudo Técnico), citando que os códigos das tabelas indicados nas notas fiscais de entradas estavam, em diversas ocasiões, divergente dos dados considerados pelos autuantes, fato este que, aliado ao cálculo indevido do

diferencial de alíquota a partir de janeiro/2016, gerou um cálculo a menos pelos autuantes na ordem de R\$ 729.837,42.

Aduziu que após a reapuração do cálculo do diferencial de alíquota para o período de junho de 2015 a março de 2017, constatou que efetuou pagamento a mais no valor de R\$ 122.988,85, valor esse passível de ressarcimento junto a SEFAZ.

Concluiu pugnando pelo acolhimento da preliminar de nulidade e, em sentido contrário, que seja declarada a improcedência do auto de infração considerando a imperícia dos autuantes em considerar débito de ICMS diferencial de alíquota que comprovadamente recolheu a mais, não havendo qualquer débito a ser cobrado.

Os autuantes apresentam Informação Fiscal, fls. 219 a 311, onde, após comentários iniciais, passaram a tecer considerações sobre *“material de uso e consumo”*, citando, inclusive, farta jurisprudência acerca deste tema.

No que concerne a preliminar de nulidade arguida pela defesa, citou o § 1º do Art. 18 do RPAF/BA, *“As eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário ...”*.

Quanto a arguição do autuado de que não foi observado que possuía no mês de julho/17, época da lavratura do auto de infração, saldo credor de R\$ 19.772.382,57 não considerado pela fiscalização, consideraram ser fato irrelevante, citando julgado de Tribunal Pátrio para respaldar seus posicionamentos, asseverando que o auto de infração não pode ser julgado nulo em razão de que: *i)* não há na peça defensiva contestação quanto ao valor reclamado, mas apenas alegações de que teria, à época da autuação, saldo credor suficiente para absorver o valor da autuação; *ii)* sendo vinculada a atividade de fiscalização, não lhes cabendo outra opção senão a constituição do crédito fiscal em relação as irregularidades que foram detectadas; *iii)* Julgado do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, que considerou como fato não relevante a existência de saldo credor em conta gráfica, o que não impede o fisco de exigir o imposto devido; *iv)* transcrição do art. 317, § 4º, do RICMS/BA, que estabelece condições para utilização de crédito acumulado, aprofundando em outras considerações a este respeito.

Adentraram na análise relacionada a metodologia que deve ser considerada para o cálculo do ICMS-Difal, citando exemplos e farta jurisprudência para consubstanciar seus argumentos, arrematando, adiante, que não é lícito nem razoável que contribuintes escretem ou registrem em seus livros fiscais créditos acumulados, se esse mesmo contribuinte tem débito para com a Fazenda Estadual exatamente ou na mesma proporção dos créditos fiscais acumulados, ponderando, ainda que para que tal valor de crédito acumulado possa de fato ser conhecido, se faz necessário uma auditoria específica para a constatação da real existência dos alegados créditos fiscais.

Após tecerem outras considerações julgadas necessárias a confirmação dos posicionamentos exarados na contestação apresentada, concluíram pugnando pelo não acolhimento da nulidade suscitada pela defesa e, no mérito, sua procedência integral.

Em 23 de abril de 2020, o presente PAF foi convertido em diligência aos autuantes, nos seguintes termos:

“O Auto de Infração em comento, foi expedido para exigir crédito tributário no valor de R\$ 2.358.949,10 referente ao período de 30/06/15 a 31/03/17, sob a acusação de que o sujeito passivo deixou de recolher ICMS – Diferença de Alíquotas, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo próprio pelo estabelecimento.

Em sua defesa o autuado suscitou diversos questionamentos acerca do levantamento fiscal, dentre os quais se destacam:

i) que os autuantes desconsideraram em sua apuração, a partir de janeiro de 2016, que o valor do ICMS relativo à diferença de alíquotas deveria integrar a sua base de cálculo, de acordo com a lei Estadual nº

13.373/2015, efetuando, assim, de forma indevida o cálculo do diferencial de alíquota, conforme item 2.3.c do Laudo Pericial anexo – Doc. 03;

ii) que foi exigido indevidamente ICMS – diferença de alíquotas, sobre aquisições de energia elétrica interestadual, essencial ao seu processo produtivo, item 2.3.f do Laudo Pericial;

iii) idem, sobre itens objeto de substituição tributária, item 2.3.i do Laudo Pericial;

iv) itens que possuem códigos de origem de mercadoria da Tabela CST/ICMS constantes nas notas fiscais eletrônicas, divergentes dos indicados pelos autuantes, item 2.3.h do Laudo Pericial.

Considerando que tais argumentos não foram enfrentados de forma objetiva pelos autuantes, e buscando agregar aos autos elementos que possibilitem uma melhor avaliação do lançamento, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que os autuantes adotem as seguintes providências:

1) efetuem revisão nos cálculos elaborados para efeito de exigência do imposto, tendo em vista o argumento defensivo de que estes estão em desacordo com a sistemática estabelecida pela Lei nº 13.373/2015. Em se confirmando o argumento defensivo, que seja elaborado novos demonstrativos, nos mesmos moldes do inicial, apresentando no resultado da diligência, para efeito comparativo, **um exemplo** dos cálculos efetuados, original e o revisado;

2) que sejam analisados e considerados, se pertinentes, os argumentos defensivos indicados nos itens ii), iii) e iv) acima indicados, para efeito de revisão nos cálculos levados a efeito no levantamento fiscal. Não sendo acolhidos os argumentos defensivos, apresentar as justificativas pontuais e objetivas.

3) após o atendimento das providências supra, solicita-se que seja elaborado **um demonstrativo individualizado** com os valores relativos aos produtos a seguir relacionados, **mês a mês**, considerando os valores constantes do lançamento original, e os novos valores, em caso de refazimento do levantamento, constantes no Laudo Pericial de fls. 47 a 201, para efeito de avaliação: revestimentos, cunhas, placas, hastes, bits, coroa, punho perfuração, bola de aço, retardo, britapim Hidr. 2,50m, booster pentex 150g, hidróxido de sódio, nitrato de sódio, nitrato de amônio, aditivo Poly-Plus RD, aditivo combustível 3402.90.19, vortex, manta, telas, ponteira, floculante, coroa diamantada, bit, broca p/perfuração, reagente químico e correia transportadora.

Atendidas as solicitações supra, o autuado deverá ser cientificado do seu resultado, efetuando entrega ao mesmo juntamente com cópia desta solicitação de diligência, devendo ser-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação. Em seguida, havendo manifestação pelo autuado, os autuantes também deverão se pronunciar.

Ao final, o PAF deverá retornar ao CONSEF para continuidade da sua instrução e posterior julgamento”.

Auditor Fiscal estranho ao feito, designado para atender a diligência supra, se posicionou conforme fls. 319 a 326, e Anexo fls. 327 a 490, observando que foram elaboradas novas planilhas referentes aos anos de 2015 a 2017, levando em consideração os seguintes aspectos:

1 – Quanto ao exercício de 2015 não ocorreu nenhuma diferença do valor da Difal entre a planilha original e a nova planilha, ressaltando que não há impugnação ou contestação quanto a exigência fiscal deste exercício.

2 – Em relação aos exercícios de 2016 e 2017 disse que a base de cálculo das novas planilhas foi determinada de acordo com o Decreto nº 13.373/2015, cujas fórmulas para apuração do imposto se encontram detalhadas à fls. 320 e 321, com as seguintes observações:

- A inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo ocasionou um aumento do ICMS-Difal e, consequentemente, alteração da exigência fiscal para maior;

- As mercadorias sujeitas à substituição tributária – CFOP 2407, adquiridas em outros Estados, acompanhadas com notas fiscais sem destaque do ICMS é devida a Difal por serem materiais destinados ao consumo próprio do estabelecimento, contanto que seja considerada a alíquota interestadual para compensação do imposto apurado;

- A Difal sobre energia elétrica que consta na planilha original é indevida e foi retirada das novas planilhas;

- Quanto a inclusão para a cobrança da Difal de algumas mercadorias classificadas no CFOP 2101 pelo contribuinte, deveu-se à espécie de materiais que deveriam ser classificados nos CFOP 2551 ou 2556.

Desse modo, disse que foi elaborado novo demonstrativo de débito, com novos valores, cujas diferenças mês a mês a maior poderão ser cobradas através de auto de infração complementar, pois não lhe compete majorar a exigência fiscal. Com isso, ressaltou que a autuação foi reduzida de R\$ 2.358.949,10 para R\$ 2.265.507,56, conforme planilhas anexadas aos autos.

Consta, à fl. 494, intimação ao autuado cientificando-lhe do resultado da diligência e da concessão do prazo de 30 dias para manifestação.

Em 29 de fevereiro de 2024, novamente o PAF foi convertido em diligência, fls. 497 e 498, nos seguintes termos:

“ 1) À COORDENAÇÃO ADMINISTRATIVA / CONSEF

2) INFAZ ORIGEM / AUDITOR FISCAL AUTOR DA DILIGÊNCIA

“Em 29 de setembro de 2023 o auditor fiscal Jorge Jesus Almeida procedeu diligência ao presente PAF, fls. 318 a 491, em atendimento a solicitação desta 4ª JF, encaminhada em 23 de abril de 2020, fls. 314 e 315.

De acordo com o constante às fls. 492 a 494, em 05 de outubro de 2023 foi encaminhada intimação ao autuado, através de Mensagem DT-e, com ciência e leitura pelo mesmo em 06/10/2023, com encaminhamento da conclusão da diligência, juntamente com CD contendo os arquivos em Excel e cópia da diligência, com a concessão do prazo de 30 (trinta) dias, a contar do prazo do recebimento da intimação, para se manifestar, se julgar necessário.

Em 06 de novembro de 2023, o PAF foi encaminhado ao CONSEF, fl. 495, com o seguinte despacho: “Tendo em vista o cumprimento da Diligência solicitada às fls. 313/315 (Diligência da 4ª Junta), conforme SIPRO 076216/2023-3-Conclusão da Diligência volume 2 e por omissão por parte do contribuinte à Intimação às fls. 492/494”.

Em 09/11/2023 o presente PAF foi tramitado para este relator para efeito de instrução. Entretanto, em função do tempo decorrido entre a data da ciência da intimação pelo autuado (06/10/2023) e a data do despacho de encaminhamento do processo ao CONSEF para julgamento (06/11/2023), buscando certificar através da Pasta “Consef Peças Processuais”, foi constatado através da Secretária da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a existência de manifestação ali arquivadas, além de outros arquivos a ela relacionados, com indicação de que foram postados via SEDEX, com data de 23 de outubro de 2023, a respeito da diligência fiscal realizada.

Em consequência, deliberou esta 4ª JF, pelo encaminhamento do presente PAF em nova diligência para que sejam adotadas as seguintes providências:

- 1) **Pela Coordenação ADM/CONSEF:** Anexar ao presente PAF a manifestação do autuado a respeito da diligência fiscal realizada ou, **se for o caso,** extrair cópia dos dados constantes nos arquivos da referida pasta processual do CONSEF e juntá-los aos autos.*
- 2) **Em seguida,** o PAF deverá ser encaminhado à Infaz Feira de Santana no sentido de que o auditor fiscal estranho ao feito, autor da diligência, se pronuncie acerca da manifestação efetuada pelo autuado.*
- 3) **Pelo autor da diligência:** Analisar todos os argumentos suscitados pelo autuado em sua manifestação, se pronunciando em relação a cada ponto questionado.*
- 4) **Caso necessário,** sejam elaborados novos demonstrativos de débito.*
- 5) **Dar nova ciência** ao autuado acerca da nova diligência realizada, com a concessão do prazo de 20 (vinte) dias para manifestação.*
- 6) **Ocorrendo manifestação** pelo autuado, o autor da diligência também deverá se pronunciar.*

Após o atendimento das solicitações acima, o PAF deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e julgamento”.

Consta às fls. 501 a 507, manifestação protocolada pelo autuado em 23.04.2024, acerca da diligência realizada, onde, após apresentar um breve histórico dos fatos, observou que a fiscalização adotou para embasamento do auto de infração a base de cálculo legal (art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA), ressaltando que, com o intuito de demonstrar o equívoco dos autuantes, elaborou perícia técnica cujo laudo se encontra anexado à defesa, identificando os itens que os autuantes consideraram como devido à Difal, quais sejam: bonificação, insumo – partes e peças de desgaste e lubrificante, energia elétrica, aquisições de itens com substituição tributária/CST, aquisições de itens com substituição tributária/CSOSNN, aquisições de itens com CST “1”, “2”, “3” e “8”, aquisições de itens com CST “0”, “4”, “5”, “6” e “7”, sendo que, para todos os itens, o autuado analisou a hipótese de incidência, assim como o valor

identificado como devido e seus argumentos de fato e de direito constam no Laudo Pericial acostado aos autos.

Ao se reportar a diligência disse que o executor apenas reapurou os valores imputados anteriormente como devidos a título de Difal e os recalculou com base na Lei nº 13.373/2015, através da qual foi alterada a forma de cálculo da Difal a partir de 1º de janeiro de 2016, onde o ICMS deve compor a própria base.

Asseverou que a fiscalização não entrou no mérito da hipótese de incidência da Difal, apenas recalculou os valores, apurando um valor devido de R\$ 8.091.544,05, sendo abatido os estornos de débito e considerando a Difal efetivamente lançada no RAICMS no valor de R\$ 5.682.378,15, onde restaria um saldo a pagar de R\$ 2.370.103,44.

Neste sentido afiançou que apurou um valor devido de Difal de R\$ 5.443.941,35, sendo R\$ 39.062,46 de estorno de débito, onde seria devido a título de Difal o valor de R\$ 5.404.878,89, porém, considerando que já havia sido lançado no RAICMS o montante de R\$ 5.682.278,15, nada mais haveria à recolher, remanescendo um saldo credor de R\$ 277.499,26.

Em conclusão assim se posicionou: Considerando que o resultado da diligência fiscal foi apenas reapurar com base na Lei nº 13.373/2015, com vigência a partir de 1º de Janeiro de 2016, os valores imputados como devidos, sem adentrar na sua hipótese de incidência, reiterou suas alegações de defesa, de modo que:

1. Adquiriu itens considerados como matéria prima (insumos), lubrificantes e partes e peças de desgaste em CFOP de uso e consumo, compra para industrialização e combustíveis e lubrificantes para serem consumidos no processo produtivo, no entanto a Fiscalização entendeu, equivocadamente, como sendo para uso ou consumo próprio;
2. Conforme o artigo 155 da CF, não incide ICMS sobre operações que destinem energia elétrica a outros Estados;
3. Não é devida a Difal sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que a nota fiscal tenha sido emitida com qualquer desses códigos de tributação de ICMS, necessário haver celebração de Convênio ou Protocolo entre os estados de origem e de destino determinando a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelo remetente da mercadoria, estando dentro do cálculo da substituição tributária do ICMS a alíquota relativa ao diferencial de alíquota.

Com base nos argumentos supra finalizou asseverando que não procedem, em sua totalidade, os valores exigidos através do presente Auto de Infração.

Instado a se manifestar, o auditor fiscal estranho ao feito, executor da diligência, se pronunciou, fls. 513 a 519, apresentando, inicialmente, uma sinopse dos fatos consignados nestes autos até o presente momento, destacando que no intuito de cumprir as determinações 3 e 4 da nova diligência, apresenta nova Informação Fiscal que contempla a revisão dos cálculos elaborados para efeito da exigência do imposto, bem como análise detalhada dos argumentos defensivos constantes da manifestação de fls. 501 a 507, resumindo os argumentos defensivos apresentados na dita manifestação.

Ressaltou, inicialmente, que na diligência anterior, a Difal sobre energia elétrica que consta na planilha original já foi excluída, fato este que resultou em redução do débito exigido. Desta forma, considerou que o autuado, em sua manifestação repete os argumentos apresentados na defesa e, considerando que os itens que compõem as operações sujeitas ao Difal estão relacionados nos anexos mencionados, o autuado não assinalou aqueles que na sua argumentação não estão sujeitos ao pagamento da Difal. Com isso, manteve o valor apurado de R\$ 2.265.507,56 conforme demonstrativo à fl. 325.

O autuado foi intimado a manifestar-se acerca do pronunciamento supra, assim procedendo, fls. 526 a 536, onde citou que diante dos argumentos constantes na informação fiscal, a empresa Tyno

Consultoria, mediante Laudo Técnico, efetuou uma análise comprobatória dos itens que estão relacionados à conclusão e que constam demonstrados nos tópicos a seguir, listando toda a documentação utilizada para elaboração da sua Manifestação de Inconformidade, fl. 528.

Assim, mencionou que as análises efetuadas se encontram assim demonstradas:

4.1 – *Da diferença entre o valor a recolher da Difal constante das planilhas de fiscalização e o valor constante da Difal no Auto de Infração.* Aqui pontuou que ao analisar a composição mensal do valor a recolher da Difal entre os arquivos “Doc. 2 – Difal completa ajustada 2015-2016-2017”, “Doc. 3 – Demonstrativo de Débito de Débito I – Fazenda Brasileiro” e “Doc. 4 – Demonstrativo de Débito II – Fazenda Brasileiro”, identificou divergências de valores para o período de janeiro de 2016 a março de 2017, tendo a perícia considerado os valores totais informados no Doc. 2, em função de nele conter a composição analítica mensal, por nota fiscal, conforme demonstrado no quadro constante à fl. 529.

4.2 – *Da menção constante na informação fiscal que os valores relativos a Difal, cobrados sobre aquisição de energia elétrica, foram desconsiderados.* Citou que originariamente o auto de infração informa um crédito fiscal na ordem de R\$ 2.358.949,10, do qual faz parte o diferencial sobre energia elétrica na ordem de R\$ 201.273,59, meses fevereiro e março/17, sendo, respectivamente, R\$ 106.897,44 e R\$ 94.376,15, sendo desconsiderado apenas o valor da Difal referente a NF. 71803, porém manteve a exigência no valor de R\$ 121.237,34 referente a nota fiscal 70.350.

4.3 – *Da aquisição de itens para utilização no processo operacional.* Pontuou que consta constituído no valor do crédito fiscal relativo a DIFAL, o montante de R\$ 1.486.061,75 como sendo itens de uso e consumo. Entretanto, das 12.825 aquisições em que houve a cobrança de DIFAL, 888 são aquisições de itens que são consumidos no processo operacional e para os quais foram elaboradas fichas técnicas que comprovam ou a forma de desgaste ou o consumo integral no processo operacional, apresentando exemplo, tendo acrescentado que a relação dos itens e as fichas técnicas encontram-se demonstradas nos Doc. 5 e 6 da presente manifestação.

4.4 – *Itens adquiridos com CST e CSQSB de substituição tributária.* Ponderou que de acordo com os protocolos e convênios firmados entre os estados, o diferencial de alíquota faz parte do cálculo da substituição tributária, sendo:

i) Cláusula primeira e parágrafo 1º do Protocolo ICMS 104/09:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste Protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subseqüentes.

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos, e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso ou consumo.

ii) Cláusula décima segunda do Convênio ICMS 52/17:

Cláusula décima segunda Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

iii) Cláusula décima segunda do Convênio ICMS 142/18:

Cláusula décima segunda Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

A título ilustrativo, apresentou exemplo referente a aquisição do item “Anel de vedação 8054690 Scânia”, com CST 010:

Valor aproximado dos tributos: Federais R\$: 3.212,33 (16,14%) Estaduais R\$: 2.934,81 (14,74%) Totais R\$: 6.147,13 (30,89%) Fonte: IBPT O.C N. 219378/ 220049/247221/250305/ 251727/ 251739/ 251740/ 251741/ 251768/ 251771/ 802425/ 802672/ 251735/ 802426 Func.: 01003 ANTONIO CARLOS. ICMS RECOLHIDO A TÍTULO DE DIFERENCIAL DE ALIQUOTA POIS A MERCADORIA SERA UTILIZADA COMO USO E CONSUMO DO CLIENTE. Pedido: 1473.

4.5 – *Itens com divergência de valor Difal.* Ponderou que durante a reapuração do diferencial de alíquota do ICMS dos itens constantes nos Anexos III.7 (Doc. 9) e III.8 (Doc. 10) do Laudo Técnico Contábil da Tyno Consultoria, essa Perícia verificou que os códigos das Tabelas A (Origem das Mercadorias) e B (Tributação pelo ICMS) do CST/ICMS constantes nas notas fiscais de entrada estavam em diversas ocasiões divergentes dos códigos considerados pela Fiscalização. Esse fato, aliado ao cálculo indevido do diferencial de alíquota a partir de janeiro de 2016, gerou um cálculo a maior de DIFAL pela Fiscalização de R\$ 82.306,78 conforme demonstrado à fl. 533.

Como conclusão se posicionou no sentido de que após análise dos anexos disponibilizados pela Fiscalização (Doc. 1, Doc. 2, Doc. 3 e Doc.4) e pela Tyno Consultoria (Doc. 6 e Doc. 11), conclui-se que:

- a) Existe divergência de valores entre os anexos disponibilizados pela Fiscalização, tendo essa perícia considerado como valor oficial o montante de R\$ 2.370.103,44 para efetuar suas considerações, conforme demonstrado (Tópico 4.1);
- b) Consta na Informação Fiscal (Doc. 1) que após excluído o Difal sobre a energia elétrica, resultou na redução do débito para R\$ 2.265.507,56. Entretanto, ao efetuar a dedução do Difal de R\$ 121.237,34 do valor do auto de infração de R\$ 2.370.103,44, chega-se ao montante de R\$ 2.248.866,10 (Tópico 4.2);
- c) A Perícia não considerou o montante de R\$ 1.486.061,75 relativo ao Difal calculado pela Fiscalização como aquisições de uso e consumo, em virtude de serem aquisições de partes e peças de desgaste, matéria prima e lubrificantes utilizados no seu processo operacional e que devem ser enquadrados como produto intermediário, vide Tópico 4.3, Doc. 5 e Doc. 6, destacando que a Primeira Seção do STJ, ao julgar o Eresp 1.775.781, consolidou sua jurisprudência e entendeu que produtos intermediários geram crédito de ICMS. Na oportunidade, o STJ entendeu que é possível descontar crédito de ICMS decorrente de compra de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os que são consumidos gradativamente.

Em um dos precedentes da Primeira Turma do STJ, a Corte entendeu que “*A lei Complementar 87/96 autoriza o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial*”. Adotando tal entendimento, portanto, a Corte consolidou a jurisprudência favorável aos contribuintes.

- d) Os itens constantes nos Anexos III.5 (Doc. 7) e Anexo III.6 (Doc. 8) foram adquiridos com ICMS-Substituição Tributária e, portanto, não devem incidir Difal, uma vez que Diferencial de Alíquota do ICMS já faz parte do cálculo do ICMS-Substituição Tributária, sendo, portanto, desconsiderado pela Perícia o Difal cobrado pela Fiscalização de R\$ 1.040.303,61, Tópico 4.4.

Vale ressaltar, que constam em diversas notas fiscais, no campo “Informações Complementares” dos arquivos XML, a seguinte informação para as aquisições vendidas sob o regime de substituição tributária, a exemplo da nota fiscal nº 42275. “ICMS RECOLHIDO A TÍTULO DE DIFERENCIAL DE ALIQUOTA POIS A MERCADORIA SERÁ UTILIZADA COMO USO E CONSUMO DO CLIENTE”

- e) Foi cobrado a maior pela Fiscalização o valor de R\$ 82.306,78, devido a divergência entre a diferença da alíquota da unidade federal de origem da mercadoria e a alíquota interna da

unidade federal de destino da mercadoria. A relação com todas as notas fiscais e alíquotas consideradas pela perícia, as quais foram extraídas dos arquivos XML das notas fiscais encontram-se demonstradas nos Doc. 9 e Doc. 10, Tópico 4.5;

- f) Após reapuração do cálculo do diferencial de alíquota do ICMS para o período de junho de 2015 a março de 2017, essa Perícia apurou que a BRIO GOLD efetuou pagamento a maior no montante de R\$ 355.662,44, valor esse passível de ressarcimento junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, conforme demonstrado à fl. 536.

Consta juntado aos autos, a manifestação anterior da lavra do auditor fiscal estranho ao feito, executor da diligência, fls. 540 a 545, com data de 14 de outubro de 2024, objeto da manifestação acima do autuante que data de 20 de novembro de 2024.

Por último, o auditor fiscal estranho ao feito, autor da diligência fiscal, em 17 de janeiro de 2025, mais uma vez voltou a se pronunciar, fls. 829 a 834, tendo, após sintetizar os argumentos apresentados pelo autuado em sua última manifestação, se posicionando na forma a seguir.

Disse que após análise detalhada da Manifestação de Inconformidade trazida pelo autuado, efetuou uma revisão geral das planilhas que fundamentaram o Auto de Infração em apreço e chegou as seguintes conclusões:

- a) Na planilha contém diversos itens que não incidem a Difal sobre material de consumo a exemplo das CFOPs 2101, 2551.
- b) Foi cobrado a Difal de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária a exemplo das CFOPs 2406 e 2407.
- c) Alguns produtos que são enquadrados como “Produtos Intermediários” foram inclusos e não incidem a Diferença de Alíquotas sobre material de consumo.
- d) As aquisições para o Ativo Fixo (CFOP 2551) foram inclusas na planilha de material de consumo.
- e) Na planilha de 2017, no mês de fevereiro houve a inclusão da Difal sobre Energia Elétrica.

Diante destes fatos, afixou que constatou que a argumentação e análise apresentada pelo autuado, em sua grande parte tem procedência e portanto, tornou-se necessário fazer as devidas exclusões, cujo resultado encontra-se nas planilhas revisadas e anexas a esta Informação, cujo débito foi reduzido do valor original de R\$ 2.358.949,10 para R\$ 220.333,05.

Ressaltou que, de acordo a Lei 13.373/2015, a base de cálculo do ICMS – Difal com vigência a partir de janeiro de 2016 foi alterada passando o ICMS fazer parte integrante da sua base de cálculo. Deste modo, foi incluso o ICMS em cada mês calculado o montante que foi acrescido no cálculo da DIFAL.

Diante das circunstâncias acima apresentadas, disse que elaborou novo Demonstrativo de Débito que reflete as exclusões dos itens que não compõem o cálculo das diferenças de alíquotas sobre as aquisições de materiais de consumo.

Cientificado o autuado da informação fiscal supra, este se pronunciou à fl. 847, no sentido de ***“concordar integralmente com os seus termos demonstrados pelo auditor fiscal Jorge de Jesus de Almeida – Cadastro 13206886-5, de forma a corroborar os argumentos de fato e de direito apresentados na defesa administrativa ...”***.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dra. Rosane Lima Advincula, OAB/PE nº 14.254, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração sob apreciação teve sua expedição ocorrida em 05/07/2017, para reclamar

crédito tributário no valor histórico de R\$ 2.358.949,10, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento”*.

Em sua defesa o autuado arguiu a nulidade do auto de infração ao entendimento de que houve erro de direito por incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributável, ocorrendo vício material impossível de ser convalidado.

Para justificar seu argumento pontuou que em julho de 2017, mês da lavratura do presente auto de infração, tinha registrado em sua escrita fiscal saldo credor de ICMS na ordem de R\$ 19.772.382,57, situação esta que comportaria a compensação do valor de R\$ 2.358.949,10 referente a autuação, resultando em inexistência de débito.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque, a existência de saldo credor na escrita fiscal, em valor tão significativo, não implica, automaticamente, em sua legalidade, na medida em que para que se confirmasse tal crédito acumulado demandaria uma fiscalização específica para tal fim, o que não foi o caso.

Ademais, além de não existir previsão para tal tipo de compensação, a legislação prevê a possibilidade de, através de procedimento administrativo específico, se requerer o pagamento do débito atualizado mediante utilização do saldo credor escritural, desde que este esteja devidamente convalidado pelo fisco.

Portanto, não se sustenta o pedido do autuado, até porque, o lançamento atende as formalidades previstas no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA e artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN. Afasto, portanto, a nulidade suscitada.

No mérito, o autuado arguiu inicialmente a improcedência total do lançamento, em suma, sob a justificativa de que ao proceder a reapuração do valor devido do ICMS-Difal das aquisições ocorridas de junho de 2015 a março de 2017, verificou que os autuantes desconsideram na apuração, a partir de janeiro/2016, que o montante do ICMS relativo à diferença de alíquota deve integrar a base de cálculo, de acordo com a Lei nº 13.373/2015, efetuando, assim, indevidamente o cálculo da Difal, e, como resultado identificou que houve uma cobrança a maior em R\$ 1.714.849,32 relativo a diversos aspectos que considerou merecer atenção, os quais detalhou, e que se encontram resumidos no quadro abaixo:

ANEXO	DESCRIÇÃO	FISCALIZAÇÃO	PERÍCIA	DIFERENÇA
Anexo III.1	Bonificação	35.887,39	47.324,55	-11.437,16
Anexo III.3	Insumo, parte peça de desgaste e lubrificante.	1.319.454,63		1.319.454,63
Anexo III.4	Energia elétrica	201.273,59		201.273,59
Anexo III.5	Itens com S.Tributária / CST	897.806,80		897.806,80
Anexo III.6	Itens com S.Tributária / CSOSN	37.588,89		37.588,89
Anexo III.7	Itens com CST ICMS, “1”, “2”, “3” e “8”	2.155.751,31	2.777.456,19	-621.704,88
Anexo III.8	Itens com CST ICMS, “0”, “4”, “5”, “6” e “7”	2.665.107,04	2.773.239,57	-108.132,54
TOTAL		7.312.869,65	5.598.020,31	1.714.949,32

Os argumentos acima foram refutados pelos autuantes e, também, no primeiro momento, pelo auditor fiscal estranho ao feito que executou a diligência fiscal, efetuando uma pequena redução no lançamento, conforme explicitado no relatório.

Em sua última manifestação de inconformidade ao lançamento, fl. 526 a 636, o autuado detalhou e apresentou farta documentação para justificar seus argumentos, inclusive Laudo Técnico que indica a finalidade e utilização de cada produto impugnado, na seguinte ordem: **i) Da diferença entre o valor a recolher da Difal constante das planilhas de fiscalização e o valor constante da Difal no Auto de Infração; ii) Da menção constante na informação fiscal que os valores relativos a Difal cobrados sobre aquisição de energia elétrica foram desconsiderados; iii) Da aquisição de itens para utilização no processo operacional; iv) Itens adquiridos com CST e CSQSB de substituição tributária; e v) Itens com divergência de valor Difal.**

Estes argumentos, alinhados a farta documentação juntada pelo autuado, sobretudo o Laudo

Técnico referido, motivou o auditor fiscal estranho ao feito Jorge de Jesus Almeida a proceder uma revisão geral no levantamento fiscal original, fls. 829 a 834, chegando as conclusões abaixo alinhadas, no sentido de que:

- a) Na planilha contém diversos itens que não incidem a Difal sobre material de consumo a exemplo das CFOPs 2101, 2551.
- b) Foi cobrado a Difal de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária a exemplo das CFOPs 2406 e 2407.
- c) Alguns produtos que são enquadrados como “*Produtos Intermediários*” foram inclusos e não incidem a Diferença de Alíquotas sobre material de consumo.
- d) As aquisições para o Ativo Fixo (CFOP 2551) foram inclusas na planilha de material de consumo.
- e) Na planilha de 2017, no mês de fevereiro houve a inclusão da Difal sobre Energia Elétrica.

Diante destes fatos, afixou que constatou que a argumentação e análise apresentada pelo autuado, em sua grande parte tem procedência, e, portanto, tornou-se necessário fazer as devidas exclusões, cujo resultado encontra-se nas planilhas revisadas e anexas a informação prestada, cujo débito foi reduzido do valor original de R\$ 2.358.949,10 para R\$ 220.333,05, ressaltando ainda que de acordo a Lei 13.373/2015, a base de cálculo do ICMS – Difal com vigência a partir de janeiro de 2016 foi alterada passando o ICMS fazer parte integrante da sua base de cálculo, sendo que, deste modo, foi incluso o ICMS em cada mês calculado o montante que foi acrescido no cálculo da DIFAL.

Considerando que tal posicionamento acima foi submetido ao autuado que, conforme manifestação à fl. 847, concordou com o mesmo em todos os seus termos, e considerando também que o auditor fiscal estranho ao feito demonstrou através da mídia digital anexa à fl. 836 a composição do débito remanescente, por cada documento fiscal e período autuado, com a devida especificação de cada item, e, considerando ainda, que a revisão fiscal abarcou todos os argumentos suscitados pelo autuado em sua manifestação, alinho-me ao posicionamento do referido auditor fiscal, acolho o resultado apresentado e voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$ 220.333,05 conforme demonstrado à fl. 835.

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 **206888.0041/17-0**, lavrado contra **FAZENDA BRASILEIRO DESENVOLVIMENTO MINERAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o recolhimento do imposto no valor de **R\$ 220.333,05**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo 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, 18 de março de 2025.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR