

A. I. N° - 278937.0003/24-9
AUTUADO - REFINARIA DE MATARIPE S.A.
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS, ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO, WILDE
RABELO DIAS FILHO, FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA e TÂNIA MARIA
SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/08/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0139-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERIMENTO. TERMO FINAL. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE PETRÓLEO EM ESTADO BRUTO. Não comprovadas as alegações de não configuração da quebra de diferimento nas operações interestaduais de saídas de derivados de petróleo, e, por igual, nas saídas internas de gás natural com redução de base de cálculo. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/10/2024, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 1.723.606,52, acrescido da multa de 60% pelo cometimento da **Infração 002.010.002**. Recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, no mês de dezembro de 2021.

Informações Adicionais: *“Esta infração é combinada com o previsto no art. 286, inciso XIII e parágrafos 10 e 12, todos do RICMS-BA/12. A empresa recolheu valor a menor referente ao Final do Diferimento do ICMS, apurados conforme o roteiro abaixo. 1) Foram relacionadas todas as notas fiscais com saídas isentas, não-tributadas ou com redução de base de cálculo (GLP), sendo excluídas desta relação aquelas mercadorias que possuem manutenção de crédito, e em seguida apurados os valores que foram reduzidos e os valores isentos ou não-tributados de cada operação. 2) Após o item 1 foram relacionadas também os valores totais das operações de vendas. 3) Após estas duas etapas, foi apurado o percentual de saídas não tributadas, Percentual do Final do Diferimento, através da divisão da soma do item 1 (Numerador) pela soma do item 2 (Denominador). 4) Foram relacionadas todas as operações de aquisições de Petróleo do período, incluído o ICMS e multiplicado pelo percentual referente ao Final do Diferimento apurado. Todo o relatado acima compõe os demonstrativos anexos ao auto de infração”.*

O Autuado através de seus representantes apresenta peça defensiva, fls. 19 a 40, depois de destacar a tempestividade e reproduzir o teor da acusação fiscal alinha suas razões de Defesa, nos termos a seguir sintetizados.

PRELIMINAR

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA SUPOSTA INFRAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DA IMPUGNANTE (art. 142 do CTN e art. 18, II e IV do RPAF-BA/99)

Assinala que o Auto de Infração, ato administrativo de lançamento tributário, deve apresentar motivação clara que possibilite a precisa verificação da ocorrência do fato gerador e a determinação da matéria tributável, bem como o cálculo do montante do tributo devido, nos exatos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN.

Revela que a motivação adequada do ato administrativo e a sua devida fundamentação legal são inerentes a todos os atos praticados pela Administração Pública, pois eles são condição

precedente ao regular exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa. Não há dúvidas, assim, de que o exercício adequado do direito de defesa pressupõe prévia compreensão do que é cobrado e dos motivos que conduzem à cobrança.

Sobre o tema cita lição do Professor Hely Lopes Meirelles e, em seguida, afirma que a obrigatoriedade de motivação do ato administrativo visa assegurar ao administrado prévio e suficiente conhecimento dos fatos e do suporte jurídico de determinada medida, a justificar sua adoção pelo agente público. Ausente a motivação adequada e a fundamentação legal, é materialmente nulo o ato administrativo.

Diz que no caso concreto, o Fisco Estadual não cumpriu com o seu ônus de explicitar a correção entre a descrição do fato e a capitulação legal apresentada, assim como realizou a indicação genérica de dispositivos legais, sem a especificação dos incisos e alíneas pertinentes, em prejuízo da adequada compreensão das supostas infrações e, por consequência, cerceando seu direito de defesa, consoante com os termos do CTN, o art. 39, do RPAF-BA/99 exige os requisitos para a lavratura do Auto de Infração:

Revela que, nos termos do art. 39, incisos III e V, são elementos essenciais à motivação do lançamento tributário: a descrição precisa da suposta infração e o apontamento do dispositivo legal infringido, o que não se verifica no presente caso.

Pondera que, embora o lançamento tenha feito referência aos artigos 7º, e parágrafos, 23, § 1º, e 32, da Lei nº 7.014/1996, a menção genérica a tais dispositivos não é suficiente para determinação com segurança da suposta infração à legislação tributária. Cita que, diante das diversas hipóteses contidas no art. 7º, por exemplo, a citação de dispositivo de forma genérica e sem a especificação do item ou inciso, em especial no caso do art. 7º, da Lei nº 7.014/1996, torna impossível sua compreensão da hipótese específica que motivaria a quebra do diferimento, com evidente prejuízo ao seu direito de defesa.

Afirma ser hipótese de clara aplicação do art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, que prescrevem a nulidade dos atos proferidos com preterição do direito de defesa e do lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para determinação, com segurança, da infração.

Sustenta que a presente autuação é fruto da mera análise superficial das operações, suportada por uma ilação fiscal descolada da realidade fática e, inclusive, pautada em supostas infringências legais genéricas sem que se verifique, em momento algum, qualquer preocupação em apurar a materialidade dos fatos destacados no libelo fiscal.

Destaca que as Juntas de Julgamento deste CONSEF possuem firmes precedentes que enfrentam a nulidade dos trabalhos fiscais, sendo certo que a insegurança na determinação da infração, como ocorre no presente caso, é causa de nulidade material do auto de infração, conforme espelha as ementas colacionadas às fls. 25 e 26, Acórdão JJF Nº 0294-02/11 e Acórdão JJF Nº 0050-05/07.

Frisa restar evidenciada a precariedade da acusação fiscal, o que resulta, como espera e confia, na declaração de nulidade da autuação com fundamento, na alínea “a”, dos incisos II e IV, do art. 18, do RPAF-BA/99.

MÉRITO

Sobre o cálculo da quebra do diferimento realizado pela Fiscalização Estadual

Observa que, diversamente do ocorrido no auto de Infração nº 27893.70004/24-5, no qual não foi considerado o abatimento do ICMS diferido lançado na apuração do ICMS, no presente caso, após a apuração do valor do ICMS Diferido supostamente devido, a fiscalização efetuou a dedução do valor devidamente lançado na apuração, conforme se verifica no demonstrativo cujo *print* colaciona à fl. 26. Ou seja, após apurar o valor de R\$ 11.176.156,77, cujo detalhamento será visto adiante, a Fiscalização Estadual identificou o lançamento do montante de R\$ 9.452.550,25, como ajuste de outros débitos à título de quebra do imposto diferido, com o seu consequente

abatimento do valor apurado e lançamento da diferença no montante de R\$ 1.723.606,52, conforme ajuste registrado na EFD ICMS-IPI de 12/2021, colaciona à fl. 27.

Frisa que, tendo em vista a lavratura, na mesma data, de dois autos de infração relativos à mesma matéria, este com relação a 12/2021 e o Auto de Infração nº 278937.0004/24-5 (Processo Administrativo nº 124148/2024-5 - Doc. nº 04), relativo à competências de outubro/2021 e novembro/2021, a Impugnante requer a tramitação conjunta dos processos, em especial pelo fato de que o procedimento descrito nos itens acima, realizado na presente autuação (abatimento do montante lançado na apuração) é justamente o procedimento não realizado para a competência de novembro/2021, que se requer seja implementado nos termos do Item IV, da Impugnação apresentada em face daquela autuação.

Afirma a tramitação conjunta demonstrará que a própria fiscalização já efetuou o abatimento devido, em face de registro da mesma natureza, na quantificação do presente processo, devendo o mesmo procedimento ser adotado naqueles autos.

Sustenta que, apesar de seu entendimento ser no sentido de que o lançamento da quebra do diferimento é indevido, por se tratar do período inicial da transição da operação da antiga proprietária da Refinaria, a apuração do imposto ainda era realizada pela própria Petrobrás, que efetuou o cálculo da quebra do diferimento e lançamento do imposto diferido.

Menciona que o montante do imposto supostamente devido em razão da quebra do diferimento foi apurado mediante índice que considera a proporção entre as saídas não tributadas sobre a saídas totais realizadas pelo estabelecimento autuado, para determinação do montante do imposto diferido a ser lançado. Nesse sentido, a Fiscalização apurou o percentual de 13,16% para dezembro/2021.

Diz que a análise do arquivo “*Arq1_NF-e_Saidas_e_Percentual_Saidas_NaoTributadas_12_2021.xls*” apresenta uma memória de cálculo na Aba 1.4.ConsolidPercenSaídasNãoTrib, que consolida por Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP), os valores considerados no numerador (operações isentas e não tributadas) e os valores considerados no denominador (saídas totais), para cálculo do percentual de quebra do diferimento, consoante a composição disponibilizada para o mês de dezembro/2021, que resultou no mencionado percentual de 13,16% % (R\$ 538.137.251,62 / R\$ 4.090.445.734,20), cujo *print* colaciona à fl. 28.

Declara que a análise dos demonstrativos em questão indica que as operações consideradas como “isentas e não tributadas” foram as seguintes: *i*) saídas internas do produto GLP(PROPANO/BUTANO) sujeitas à redução de base de cálculo do art. 268, III, do RICMS-BA/12 (CFOPs. 5.652 e 5.655); e, *ii*) operações interestaduais com produtos derivados de petróleo sujeitos à tributação para o destino (art. 155, § 2º, X, alínea “b”, da CF/88), mais especificamente Gasolina A e Óleo Diesel A S500 (CFOP. 6.655).

Observa que o detalhamento das notas fiscais é encontrado nas Abas 1.1.SaídasInternasGLP_RBC e 1.2.SaídaInterestadualNãoTribut do Arquivo 1 já mencionado anteriormente (item 27 desta peça). A partir das informações apresentadas, são identificados os seguintes CFOPs, com suas respectivas descrições, e produtos considerados como isentos ou não tributados na avaliação da Fiscalização Estadual, fl. 28.

Registra que, uma vez identificadas as operações tidas pela fiscalização como isentas ou não tributadas, tais operações não configuram, à luz da legislação vigente, hipótese de encerramento do diferimento, o que conduzirá à improcedência do lançamento tributário.

Da inocorrência de hipótese de quebra do diferimento das operações interestaduais com produtos derivados de petróleo sujeitas à regra de competência do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88

Declara que todos os produtos considerados como não tributados nas operações interestaduais (CFOP. 6.655) são produtos derivados de petróleo sujeitos à “não incidência” prevista pelo art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, o que é confirmado pela transcrição do campo “InfComplemNF” dos arquivos xml. das notas fiscais na planilha disponibilizada pela própria Fiscalização Estadual, *print* reproduzido à fl. 29.

Aduz que a matéria em análise diz respeito à interpretação desta singular hipótese de “não incidência” que não se confunde com uma não tributação ou isenção e deve ser interpretada sistematicamente, considerando as demais previsões da legislação aplicáveis à tributação dos combustíveis derivados de petróleo, e à luz do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria. Pondera que as operações interestaduais com “*petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados*” abrangidas pela “não incidência” do art. 155, § 2º, X, “b”, da CRFB/1988, são operações tributadas para o destino nas operações interestaduais, ainda que não houvesse destaque e recolhimento do imposto para o Estado de Origem.

Frisa que desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP pelo Tribunal Pleno do STF, é firme o entendimento de que a não incidência nas operações interestaduais foi instituída em prol dos Estados de Destino, de modo a lhes atribuir a arrecadação relativa aos produtos mencionados no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88”, como expressão da regra de destino no contexto do pacto federativo, cuja ementa reproduz, fls. 29 e 30.

Destaca que nesse caso concreto, discutia-se se a dita “imunidade tributária” resultaria na desoneração das operações interestaduais em operações destinadas a consumidor final. O Tribunal Constitucional conferiu a melhor interpretação à regra imunizante para esclarecer que a arrecadação nessas operações caberá em sua totalidade ao Estado de Destino (consumo). Nesse sentido, destaca os trechos dos votos proferidos no referido julgamento, fl. 30.

Assinala que, o art.155, § 2º, X, “b”, da CF/88 consiste em regra de competência tributária implementada através da técnica da não incidência que alcança exclusivamente o Estado de Origem, não se tratando, portanto, de desoneração tributária da operação, mas uma efetiva técnica de repartição/destinação do produto da arrecadação, e, por isso, possui fundamento na Constituição Federal por integrar o Pacto Federativo com relação à distribuição da arrecadação do imposto estadual, que é atribuída ao Estado de Destino (implementação do princípio do destino - RE n. 198.088 e Tema nº 689/RG). Materialmente, portanto, as operações são tributadas no Estado de Destino.

Revela que a natureza de regra de competência tributária foi enunciada explicitamente no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 550.643, julgado em 28/05/2013, nos termos que reproduz à fl. 31.

Menciona que mais recentemente, ao examinar as operações com energia elétrica sujeitas ao mesmo regime jurídico, o E. Supremo Tribunal Federal reafirmou tal entendimento no julgamento do Tema 689 de Repercussão Geral, tendo firmado a seguinte tese: “*segundo o art.155, § 2.º, X, b, da CF/1988, cabe ao Estado de destino, em sua totalidade, o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de energia elétrica a consumidor final, para emprego em processo de industrialização, não podendo o Estado de origem cobrar o referido imposto*”. Diz que neste julgamento, o voto divergente proferido pelo Exmo. Min. Alexandre de Moraes, redator do acórdão, esclareceu a origem do tratamento diferenciado dessas operações à luz do pacto federativo, nos termos reproduzido às fls. 31 e 32.

Cita que em consonância com tais previsões, a matéria é regulada na Lei Complementar que prevê a “não incidência” na operação interestadual (art. 3º, III), a incidência sobre a entrada, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (do próprio produto - art. 2º, § 1º, III), e a incidência nas saídas subsequentes quando destinado à comercialização ou utilizado na

industrialização de produto diverso, *in verbis*, fl. 32. Assinala que a Lei do ICMS da Bahia (Lei nº 7.014/1996) reproduz fielmente tais previsões nos seguintes dispositivos, que devem ser lidas em conjunto, fl. 33.

Revela que no contexto da sistemática de precedentes instituída pelo Supremo Tribunal Federal, as teses fixadas em recursos repetitivos (temas com repercussão geral reconhecida) são “*nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte*” (Temas 881 e 885 de Repercussão Geral), motivo pelo qual a consideração dos dispositivos acima transcritos em conjunto com o entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP e do Tema STF nº 689, de Repercussão Geral conduz à conclusão de que as operações interestaduais com produtos derivados de petróleo devem ser consideradas como tributadas e, neste sentido, não podem desencadear a quebra do imposto diferido relativo às operações anteriores.

Sustenta que, existindo uma única operação de saída interestadual entre remetente (vendedor) e destinatário (comprador), resta evidente que há um único negócio jurídico (operação de compra e venda), onerado pelo imposto estadual que incide e tem seu encargo transferido ao destinatário (no caso de operação a consumidor final), ou que será onerada na etapa subsequente (no caso de operação destinada a revenda), não havendo fundamento jurídico, à luz do art. 110, do CTN, para a cisão de uma mesma operação, una e indivisível, que resultaria em uma operação ao mesmo tempo não tributada (origem) e tributada (destino). Em outras palavras, a norma imunizante não é uma imunidade propriamente dita, uma limitação ao poder de tributar tais operações, mas mero mecanismo de alteração de competência tributária (destinação da tributação ao Estado de Destino).

Pondera que após a análise esmerada dos dispositivos e entendimentos acerca da matéria, resta clara a contraposição de dois entendimentos. No entender do Fisco Estadual, contrariamente às previsões da legislação e à interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, existiria uma operação que ao mesmo tempo é não incidência na origem e uma incidência no destino (pela entrada ou nas operações posteriores), na forma que ilustra à fl. 34.

Registra que para além do vício lógico decorrente da cisão de uma mesma operação interestadual, que resultaria na sua não tributação para a origem e, ao mesmo tempo, na sujeição à incidência para o destino, a interpretação em questão viola o princípio do destino e a própria literalidade do art. 155, § 2º, X, “b”, da CB/88, pois sujeitaria o petróleo bruto à incidência na origem e os combustíveis dele derivados, resultantes do processo de refino, à tributação para o destino.

Reafirma que a redação constitucional abrange tanto o petróleo, quanto os *lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados*. E, no caso concreto, o entendimento do Fisco Estadual resultaria na tributação do petróleo bruto para o Estado da Bahia, quando os produtos dele derivados foram objetos de operações interestaduais e serão consumidos em outros Estados, onde ocorrerá a incidência tributária e para os quais deve ser destinada a totalidade da arrecadação, o que é clara hipótese de duplicidade de incidências, inconciliável com as normas de regência.

Apresenta o entendimento de que a melhor interpretação é sintetizada no quadro à fl. 35, o qual demonstra a existência de uma única operação interestadual (tributada para o destino), a qual não pode, pela natureza de regra de competência tributária, desencadear qualquer repercussão com relação ao imposto diferido relativo às operações posteriores, sob pena de tributação do petróleo na origem contrariamente à determinação constitucional.

Diz restar demonstrado, de modo indubitável, que a interpretação sustentada pela fiscalização - por seu absurdo - conduz a um resultado prático contrário ao próprio princípio do destino. Ainda que não se reconheça a natureza tributada das operações interestaduais com produtos derivados de petróleo, na forma sustentada neste tópico, o que se admite apenas para fins de argumentação, frisa entender também que a dita “não-incidência” por sua natureza, não poderia resultar na

quebra do diferimento e exigência do lançamento do imposto diferido, na forma prevista no art. 7º, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96, fl. 35.

Revela que, embora o texto constitucional utilize a expressão “não incidirá”, a hipótese não é de uma não-incidência (ou não tributação) apta a ensejar qualquer repercussão com relação ao imposto diferido na operação, mas de imunidade constitucional que excepciona a incidência (exceção à competência), para atribuição da competência tributária ao Estado de Destino, que não se confunde ou configura hipótese de “não-incidência” na forma do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, ou ainda do art. 7º, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96 ou do art. 286, § 12, do RICMS-BA/12.

Destaca ser essa a lição dos professores Ricardo Lodi e Carlos Renato, segundo os quais a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, ‘b’ da CF/88 não configuraria hipótese de “não-incidência” do ICMS para os fins do art. 155, § 2º, II da CF/88 (e tampouco do art. 7º, § 1º, II, da Lei nº 7.014/1996 ou do art. 286, § 12, do RICMS-BA/12), *in verbis*, fl. 36.

Sustenta que a sujeição das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo à tributação do ICMS segundo a “regra de destino” atrai a aplicação da previsão do § 3º, do art. 286, do RICMS-BA/12, segundo o qual “*considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada*”, o que afasta a configuração de “quebra de diferimento” com fundamento no art. 286, § 12, do RICMS-BA/12. Acrescenta que tal dispositivo não se refere à tributação para o Estado de Origem ou Estado de destino, pelo que não estabelece qualquer limitação. Em sendo as operações tributadas, não há que se falar em quebra do diferimento, eis que se “*considera lançado o imposto diferido*”.

Esclarece que, como na operação subsequente, o imposto é devido para outro Estado, exceção específica aplicável aos combustíveis derivados de petróleo, o imposto se considera lançado e não há que se falar em imposto devido ao Estado da Bahia com relação às operações antecedentes, pelo que não ocorre a hipótese material de quebra do diferimento, devendo as operações interestaduais sujeitas ao art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88 ser excluídas do lançamento tributário, o que, desde já, requer.

Alternativamente: da dispensa do lançamento do imposto diferido, conforme art. 286, § 13, do RICMS-BA/12

Na eventualidade de não serem acolhidas as razões do tópico anterior que conduzem à inocorrência da quebra do diferimento, o que se admite por ode ao debate, subsidiariamente, apresenta o entendimento de que mesmo na hipótese de ocorrência da quebra do diferimento incide no caso concreto regra específica que dispensa o lançamento do imposto diferido. É o que se depreende da regra do art. 286, § 13, inciso I, do RICMS-BA/12.

Pondera que, segundo tal previsão, na hipótese de a operação de saída subsequente autorizar a manutenção do crédito relativo às operações anteriores, é dispensado o lançamento do imposto diferido.

Diz que para melhor compreensão da previsão, é importante recordar que o imposto diferido diz respeito à operação de entrada do petróleo em estado bruto (insumo da produção de combustíveis) e que, caso inexistisse a previsão de diferimento, faria jus à apropriação do crédito, devido à natureza da operação interestadual que é considerada tributada pelos motivos já expostos, bem como pelo fato de que a exigência do estorno do crédito caracterizaria nítida afronta ao princípio da não-cumulatividade pela tributação do petróleo bruto para a origem (sem crédito) e dos produtos dele derivados para o destino.

Explica que na prática, a dispensa do lançamento decorre do fato de que para todo débito registrado à título de quebra do diferimento corresponderia um crédito na mesma monta, em prestígio ao princípio da não-cumulatividade, o que resultaria em um resultado neutro do ponto de vista de apuração do imposto estadual (ajustes de outros débitos e outros créditos

contrapostos), a autorizar a dispensa do lançamento do imposto diferido. Diz ser esse o objetivo da norma em questão, que resulta na dispensa do lançamento do imposto diferido relativo às operações anteriores. Acrescenta destacando que não permitir a manutenção do crédito nesta operação implicaria em clara ofensa ao princípio do destino, na medida em que o petróleo (insumo diferido) seria tributado integralmente para a origem pela via da quebra do diferimento, também em violação ao princípio do destino, e na saída dos produtos dele derivados ocorreria nova tributação para os Estados de Destino.

Assevera que, mesmo na eventual hipótese de se entender pela ocorrência da quebra do diferimento, aplica-se ao caso concreto a previsão do art. 286, § 13, inciso I, do RICMS-BA/12, que dispensa o lançamento do imposto diferido, quando seja assegurado o crédito relativo às operações anteriores, como ocorre no presente caso, motivo pelo qual deve ser julgado improcedente o lançamento quanto à existência do imposto diferido vinculado à operações interestaduais (art.155, § 2, X, “b”, da CF/88).

Da não ocorrência da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP Propano/Butano) sujeitas à redução de base de cálculo do art. 268, III, do RICMS-BA/12

Reafirma que a totalidade das operações internas incluídas no cálculo da quebra do diferimento corresponde a operações internas com GLP, propano e butano, escrituradas nos CFOPs. 5.652 e 5.655, as quais estão sujeitas à redução de base de cálculo prevista no art. 268, III, do RICMS-BA/12, fl. 38.

Declara que as operações com carga efetiva prevista na legislação são operações tributadas que resultam no lançamento do imposto diferido englobadamente com o montante devido na saída subsequente, na forma do já aludido art. 286, § 3º, do RICMS-BA/12, fl. 38. Diz que, para fins de lançamento do imposto diferido não é relevante a carga tributária efetiva da operação subsequente, mas o fato de que a operação seja tributada.

Cita como exemplo as operações interestaduais com as mercadorias em geral, sujeitas à tributação para a origem. Mesmo que a operação antecedente tenha sido tributada à alíquota interna (18%, por exemplo), a saída interestadual do produto industrializado final às alíquotas de 4%, 7% ou 12%, qualquer que seja a carga tributária, se revela absolutamente indiferente, pois em todas as hipóteses o imposto diferido será considerado lançado juntamente com o incidente na operação de saída tributada.

Observa que no caso da redução de base de cálculo, com alíquota efetiva de 12% o considerando-se a carga tributária efetiva prevista na legislação, que, inclusive, também é considerada para cálculo do imposto devido por substituição tributária, assegurando-se tal carga tributária até a etapa final de circulação das mercadorias.

Destaca que somente na hipótese de não-incidência material ou isenção total, ocorre a obrigatoriedade de lançamento do imposto diferido, o que não alcança as operações sujeitas a redução de base de cálculo, que são consideradas tributadas e sujeitas ao art. 286, § 3º, do RICMS-BA/12.

Requer seja afastada a exigência fiscal sobre as operações internas com GLP, propano e butano, escrituradas nos CFOPs. 5.652 e 5.655, indevidamente incluídas no numerador do fator de quebra do diferimento, cancelando-se a exigência indevida do imposto diferido vinculado a tais saídas.

Protesta pela produção das provas admitidas em direito, na forma prevista pela legislação estadual, bem como, quando autorizado pela legislação estadual, a intimação dos patronos para a prática dos atos, em seu domicílio profissional situado na Rua Bandeira Paulista, 275, 8º andar, Conjunto 82, Itaim Bibi, São Paulo/SP - CEP 05532-002, e/ou pelo endereço de e-mail advogados@sdhlaw.com.br

CONCLUSÃO

Requer a tramitação conjunta do presente processo com o Processo Administrativo nº 124148/2024-5 (Auto de Infração nº 278937.0004/24-5 – Doc. nº 04), que trata da mesma matéria com relação às competências de 10/2021 e 11/2021, no qual se requer o abatimento do imposto lançado à débito na escrita fiscal relativa à quebra do diferimento da competência de 11/2021 (Tópico IV), tendo sido tal procedimento adotado pela Fiscalização Estadual nos presentes autos.

Requer, em preliminar, seja julgado nulo o lançamento tributário, com fundamento nas razões aduzidas no tópico III da presente impugnação, com fundamento no art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99. E, caso superada a preliminar, no mérito, pugna pelo cancelamento integral do crédito tributário exigido pelo Auto de Infração, pelas razões aduzidas.

A equipe de Autuantes presta a informação fiscal às fls. 84 a 92, descrevendo os fatos e informando que o Autuado é refinaria de petróleo, tendo em sua carteira a produção de diversos produtos derivados do petróleo, tais como diesel, gasolina, querosene de aviação (QAV), asfalto, solvente, nafta petroquímica, gases petroquímicos (Propano, Propeno e Butano), parafinas, lubrificantes, GLP e óleos combustíveis (industriais, térmicas e bunker).

Inicialmente, diz que em 25/10/2024, foi notificada com um Auto de Infração nº 278937.0003/24-9, na condição de responsável, pelo recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento diante da configuração do termo final do diferimento incidente em suas operações de aquisição de petróleo em estado bruto, no mês de novembro de 2021.

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA

Assinala que a Defesa alega nulidade do Auto de Infração, mas este foi corretamente lavrado conforme a Lei 7.014/12 do RICMS-BA/12, aplicando-se a multa prevista para a infração. Todos os documentos foram entregues ao Autuado, que exerceu seu direito de defesa. Portanto, a alegação de nulidade não procede.

DA ALEGAÇÃO PRELIMINARES SOBRE O CÁLCULO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO REALIZADO PELA FISCALIZAÇÃO ESTADUAL

Esclarece que foram lavrados dois autos de infração devido ao preconizado pelo art. 40, do RPAF-BA/99, que determina a emissão separada quando o valor da infração ultrapassa R\$ 200.000,00, para agilizar julgamentos e garantir ampla defesa. Os débitos classificados como “Outros Débitos” referentes a novembro de 2011 já foram analisados e aceitos em outro auto de infração, não afetando a presente autuação, pois dizem respeito a operações distintas.

DA ALEGAÇÃO DA NÃO-CONFIGURAÇÃO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO

Revela que o art. 155, X, “b”, da CF/88 estabelece que não incide ICMS sobre operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica. Observa que o RICMS-BA/12 determina o diferimento do ICMS nas entradas internas e importações de petróleo bruto. No entanto, quando a saída subsequente for isenta ou não tributada, o contribuinte deve lançar o imposto diferido, salvo se houver autorização expressa para manter o crédito, conforme prevê o § 13º, do art. 286, do RICMS-BA/12. Assim, nas saídas interestaduais sem incidência, o diferimento termina, gerando a obrigação de recolher o imposto diferido, exceto se houver previsão de dispensa.

DA ALEGAÇÃO DE INOCORRÊNCIA DE “QUEBRA DE DIFERIMENTO” CONFORME ART. 286, § 13, I, DO RICMS/BA: DIREITO À MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS

Assinala que a fiscalização argumenta que o art. 286, § 13, I, do RICMS-BA/12 não se aplica à defesa do Autuado, pois os produtos que permitem expressamente a manutenção de crédito, como a NAFTA, já foram excluídos desde a lavratura do Auto de Infração. Os produtos efetivamente considerados no lançamento (óleo diesel, gasolina e GLP) não possuem previsão legal de

manutenção de crédito nas saídas com não incidência, sendo, portanto, incompatível a aplicação da regra de dispensa do lançamento do imposto diferido defendida pelo contribuinte.

DA ALEGAÇÃO DA NÃO-CONFIGURAÇÃO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS INTERNAS DE GÁS NATURAL (GLP, PROPANO E BUTANO) COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (RICMS/BA, ART. 268, III)

Salienta que reconhece o art. 286, § 3º, do RICMS/BA, onde prevê que o imposto diferido é considerado lançado se a saída subsequente for tributada. No entanto, no caso do GLP, cuja saída tem redução de base de cálculo para carga efetiva de 12% (art. 268, III), a dispensa do lançamento do imposto diferido só ocorre se houver expressa autorização de manutenção do crédito, conforme art. 286, § 13, I - o que não se aplica nesse caso.

Além disso, ressalta que a DITRI (Diretoria de Tributação) já havia esclarecido, em consulta feita pelo Autuado (Parecer nº 3473/2022), que o contribuinte deve lançar a débito a diferença entre a alíquota da entrada (18%) e da saída (12%), além de estornar créditos indevidos acima de 12%.

Vale reproduzir o trecho da resposta do referido parecer, *in verbis*:

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

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

Observa que a consulta foi respondida de forma desfavorável ao Autuado, que foi cientificado em 09/08/2022 e, mesmo assim, não acatou a orientação, permanecendo em desacordo com a legislação estadual.

Finaliza solicitando o julgamento da procedência total do Auto de Infração.

Em manifestação às fls. 100 a 108, o Autuado assinala que a Autoridade Fiscal apresentou informação fiscal em resposta à Impugnação contra o Auto de Infração em tela, referente à falta de recolhimento do ICMS diferido em dezembro de 2021, sendo que opinou pela procedência total do auto, mantendo a cobrança de R\$ 1.723.606,62, com multa de 60% e juros, refutando os argumentos da defesa com os seguintes fundamentos:

- A infração está corretamente tipificada, sem nulidade ou cerceamento de defesa;
- O diferimento foi quebrado nas saídas interestaduais de derivados de petróleo, exigindo o lançamento do imposto;
- Não há previsão legal de manutenção de crédito de ICMS para os produtos autuados, conforme art. 286, § 13, I, do RICMS-BA/12;
- A redução da base de cálculo (art. 268, III) não dispensa o lançamento do imposto diferido sem autorização expressa de manutenção do crédito, inexistente no caso.

Afirma ser a informação fiscal ser sintética e superficial. Reafirma todos os argumentos da sua defesa inicial e rebate ponto a ponto a manifestação do Fisco.

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA INFRAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Diz que a Informação Fiscal refuta a sua alegação de nulidade da autuação, sustentando que a infração e a penalidade foram corretamente descritas com base na Lei nº 7.014/12 do ICMS/BA, e que todos os demonstrativos foram entregues ao contribuinte, garantindo-lhe o pleno exercício do

contraditório e da ampla defesa.

Entretanto, reafirma a nulidade, argumentando que a fundamentação legal usada (art. 7º, art. 23, I, “a” e § 1º; e art. 32 da Lei 7.014/96) é genérica e insuficiente para identificar com clareza a infração, especialmente a hipótese específica da quebra do diferimento, o que comprometeria o direito de defesa.

Alega ainda que a autuação se baseou em análise superficial e desvinculada da realidade fática, sem apuração adequada da materialidade dos fatos, violando o art. 39, do RPAF-BA/99.

Por isso, requer a declaração de nulidade da autuação, com base no art. 18, incisos II e IV, “a” do mesmo regulamento.

DA ALEGAÇÃO DA NÃO-CONFIGURAÇÃO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE SAÍDA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO - ART. 155, § 2º, X, “b” DA CF/88

Assinala que a Informação Fiscal reafirma que houve quebra do diferimento nas saídas interestaduais de derivados de petróleo, sob o argumento de que tais operações estariam amparadas por isenção ou não incidência, obrigando o contribuinte a recolher o imposto diferido. Contudo, refuta que essa interpretação, sustentando que a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal não se trata de desoneração tributária, mas sim de uma regra de competência tributária, que visa atribuir integralmente ao Estado de destino o ICMS incidente sobre essas operações.

Traz a colação precedentes do STF (RE 198.088/SP e Tema 689 de Repercussão Geral), que reconhecem que a tributação nas operações interestaduais com combustíveis e energia elétrica é de competência exclusiva do Estado de destino, não caracterizando isenção ou não incidência em favor do contribuinte. Destaca que a legislação estadual (Lei nº 7.014/96 e RICMS-BA/12) reconhece essas operações como tributadas e, portanto, aplicável o art. 286, § 3º, do RICMS-BA/12, que considera lançado o imposto diferido quando a saída subsequente é tributada.

Conclui que não há quebra do diferimento, e que a exigência do imposto diferido nas operações interestaduais é indevida, reafirmando o pedido de cancelamento do crédito tributário lançado.

Do direito à manutenção dos créditos de ICMS, conforme art. 286, § 13, I, do RICMS-BA/12

De forma subsidiária, argumenta que, mesmo na hipótese de quebra do diferimento, o ICMS não poderia ser exigido com base no art. 286, § 13, I, do RICMS-BA/12, que dispensa o lançamento do imposto diferido quando a saída subsequente ocorre com não incidência, isenção ou redução de base de cálculo, desde que haja autorização para manutenção do crédito. Salienta que a Autoridade Fiscal refutou a aplicação dessa regra, alegando que não há previsão legal para manutenção de crédito nas saídas interestaduais dos produtos autuados (óleo diesel, gasolina, GLP, VLSFO e QAV), ao contrário do que ocorre, por exemplo, com a nafta.

Contesta novamente o entendimento de que:

- ✓ O débito lançado a título de quebra do diferimento equivaleria a um crédito, respeitando o princípio da não-cumulatividade, gerando neutralidade tributária;
- ✓ Como o petróleo em estado bruto, insumo diferido, daria direito a crédito na entrada, o lançamento do imposto diferido seria indevido;
- ✓ Negar a aplicação do art. 286, § 13, I, viola os princípios da não-cumulatividade e do destino, pois implicaria tributação em duplicidade: na origem (pela quebra do diferimento) e no destino (na saída interestadual).

Conclui que, ainda que se admita a quebra do diferimento, o crédito tributário não é exigível, devendo ser afastada a autuação com base no referido dispositivo legal.

DA ALEGAÇÃO DA NÃO-CONFIGURAÇÃO DA QUEBRA DO DIFERIMENTO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS INTERNAS DE GÁS NATURAL (GLP, PROPANO E BUTANO) COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

(RICMS/BA, ART. 268, III)

Contesta novamente que a exigência de ICMS sobre operações internas com GLP, propano e butano, escrituradas nos CFOPs 5.652 e 5.655, por estarem sujeitas à redução de base de cálculo prevista no art. 268, III, do RICMS-BA/12.

Assinala que a Autoridade Fiscal rejeitou o pedido, alegando que o lançamento do imposto diferido só pode ser dispensado quando há autorização expressa para manutenção de crédito, o que não ocorreria nessas operações, já que a carga tributária efetiva seria de 12% e não haveria previsão legal específica de manutenção do crédito. Afirmar também que consulta fiscal desfavorável ao contribuinte (Parecer nº 3473/2022) reforçaria esse entendimento.

Rebate com os seguintes argumentos que:

- A consulta fiscal não tem efeito vinculante sobre o julgamento, pois não foi submetida ao contraditório;
- O art. 286, § 3º, do RICMS/BA prevê que, quando a saída subsequente for tributada, considera-se lançado o imposto diferido, independentemente da carga tributária efetiva;
- Nas operações com redução de base de cálculo, o ICMS já é apurado com base na alíquota reduzida, o que inclui o valor do imposto diferido;
- Apenas operações não tributadas ou isentas integralmente exigem o lançamento do imposto diferido;
- Não há conflito entre os §§ 3º e 12, do art. 286, pois, havendo tributação, mesmo parcial, afasta-se a “quebra” do diferimento.

Conclui, portanto, que as operações com GLP, propano e butano, por serem tributadas com carga reduzida, não deveriam compor o fator de quebra do diferimento, devendo ser cancelada a cobrança do imposto diferido referente a essas saídas.

Finaliza reiterando todos os termos de sua Impugnação anteriormente apresentada para cancelar o Auto de Infração em epígrafe em sua integralidade, em virtude da nulidade da autuação arguida, ou, caso superada, pelo provimento de seu mérito, notadamente quanto à inocorrência da quebra do diferimento, vista a realização de saídas tributadas em favor do Estado de Destino, nos termos do art. 155, § 2º, X, “b” da CRFB/1988, sem prejuízo dos demais argumentos aqui suscitados.

Em informação fiscal sobre manifestação do Impugnante a equipe de Autuante fls. 113 e 114, informou que os fatos expostos na Defesa já foram integralmente objeto de análise pela fiscalização no momento processual da Informação Fiscal, nos termos do art. 127, § 6º do RPAF-BA/99 e reafirma a solicitação da manutenção total do Auto de Infração.

Na assentada do Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Otto Cristovam Silva Sobral - OAB/ RJ - 146.539. Também foi realizada sustentação oral pelo Autuante, o Auditor Fiscal Wilde Rabelo Dias Filho.

VOTO

O Autuado suscitou preliminar de nulidade do lançamento tributário por insegurança na determinação da infração que lhe fora imputada e cerceamento do seu direito de defesa, aduzindo que o Fisco Estadual não cumpriu com o seu ônus de explicitar a correção entre a descrição do fato e a capitulação legal apresentada, assim como realizou a indicação genérica de dispositivos legais, sem a especificação dos incisos e alíneas pertinentes, em prejuízo da adequada compreensão das infrações e, por consequência, cerceando seu direito de defesa.

Do exame nas peças que compõem os autos, verifico que não deve prosperar a pretensão da Defesa, eis que não se alicerça em fundamentos fáticos.

É imperioso ressaltar que no presente Auto de Infração o enquadramento legal se encontra devida e corretamente configurado na forma da legislação de regência.

Ademais, a apreensão pelo sujeito passivo, da irregularidade cometida, objeto da autuação, não depende exclusivamente dos dispositivos infringidos, haja vista o explícito conjunto de elementos que integram, circunstanciam e pormenorizam a acusação fiscal, tais como: *i*) - descrição clara e objetiva do ilícito cometido, que no presente caso é acrescentada por quatro itens elucidativos complementando e ilustrando o *modus faciendi* da apuração realizada, inclusive a específica da quebra do diferimento; *ii*) - demonstrativos analítico, sintético, de apuração e de débito identificando a origem das operações que resultaram na exigência fiscal, tendo como fonte a documentação fiscal e EFD do estabelecimento autuado.

Logo, não há que se falar em cerceamento de Defesa, como quer fazer crer o Autuado que, sem citar objetivamente qual o óbice que encontrou para a compreensão da acusação fiscal, ao aduzir que, com a eventual supressão de um inciso ou alínea do *caput* do dispositivo, restou obliterada a sua plena apreensão do que estava sendo acusado.

Pelo expendido e pela desenvoltura em que o Impugnante alinhou e articulou suas razões de Defesa se expressando com profunda clareza e objetividade o seu inconformismo com a autuação nos pontos que entendeu cabível, resta cristalino que não coadunam com o objetivo e a tentativa de inquinar de nulidade o lançamento efetuado em consonância com legislação de regência.

Por tudo o quanto exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Em suma, consigno que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com a irregularidade apurada e com o direito aplicável, não há falta de motivação, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o Impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. Eis que se encontram presentes os requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39, do RPAF-BA/99, estão definidos o Autuado, o montante devido e o fato gerador do imposto exigido, o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à solicitação para que fosse realizada a tramitação conjunta do presente Auto de Infração com o Auto de Infração de nº 278937.0004/24-5, por se tratar da mesma matéria, porém em competências distintas, fica indeferido o pedido por entender inexistir qualquer prejuízo para a defesa do Autuado, haja vista que se trata de operações e documentação fiscal distintas, não havendo qualquer conexão ou interferência na apuração da irregularidade apurada nos presentes autos. No tocante à alegação atinente aos débitos classificados como “Outros Débitos” referentes a novembro de 2011, comungo com o informado pela equipe de Autuantes que os referidos débitos já foram analisados e acatados na medida de sua procedência no referido auto de infração, não afetando a presente autuação, pois dizem respeito a operações distintas das exigidas nos presentes autos.

No mérito o Auto de Infração trata do recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, no mês de dezembro de 2021.

Consta como complemento que empresa recolheu valor a menor referente ao Final do Diferimento do ICMS, apurados conforme o roteiro:

- i*) Foram relacionadas todas as notas fiscais com saídas isentas, não-tributadas ou com redução de base de cálculo (GLP), sendo excluídas desta relação aquelas mercadorias que possuem manutenção de crédito, e em seguida apurados os valores que foram reduzidos e os valores isentos ou não-tributados de cada operação;
- ii*) Após o item 1 foram relacionadas também os valores totais das operações de vendas;
- iii*) Após estas duas etapas, foi apurado o percentual de saídas não tributadas, Percentual do

Final do Diferimento, através da divisão da soma do item 1 (Numerador) pela soma do item 2 (Denominador);

- iv) Foram relacionadas todas as operações de aquisições de Petróleo do período, incluído o ICMS e multiplicado pelo percentual referente ao Final do Diferimento apurado. Todo o relatado acima compõe os demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

Em sede Defesa, o Impugnante advoga a improcedência do lançamento tributário:

1. afirmando a inexigibilidade do lançamento do imposto diferido e contestando o cálculo da quebra do diferimento realizado pela fiscalização estadual;
2. sustentando a inocorrência de hipótese de quebra do diferimento das operações interestaduais com produtos derivado de petróleo sujeitas à regra de competência da alínea “b”, do inciso X, do § 2º, do art. 155, da CF/88;
3. pugnando pela dispensa do imposto diferido, conforme prevê o art. 286, § 13 do RICMS-BA/12.
4. asseverando a não-configuração da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP, Propano e Butano) com redução de base de cálculo - inciso III, do art. 268, do RICMS-BA/12.

No tocante ao item 1, destacou que a análise dos demonstrativos em questão indica que as operações consideradas como “isentas e não tributadas” foram as seguintes: *i*) saídas internas do produto GLP (PROPANO/BUTANO) sujeitas à redução de base de cálculo do art. 268, III, do RICMS-BA/12 (CFOPs. 5.652 e 5.655); e, *ii*) operações interestaduais com produtos derivados de petróleo sujeitos à tributação para o destino (art. 155, § 2º, X, alínea “b”, da CF/88), mais especificamente Gasolina A e Óleo Diesel A S500 (CFOP. 6.655).

Em relação ao item 2, frisou que a matéria em análise diz respeito à interpretação desta singular hipótese de “não incidência” que não se confunde com uma não tributação ou isenção e deve ser interpretada sistematicamente, considerando as demais previsões da legislação aplicáveis à tributação dos combustíveis derivados de petróleo, e à luz do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria. Pondera que as operações interestaduais com “*petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados*” abrangidas pela “não incidência” do art. 155, § 2º, X, “b”, da CRFB/1988, são operações tributadas para o destino nas operações interestaduais, ainda que não houvesse destaque e recolhimento do imposto para o Estado de Origem.

Revelou que desde o julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP pelo Tribunal Pleno do STF, é firme o entendimento de que a não incidência nas operações interestaduais foi instituída em prol dos Estados de Destino, de modo a lhes atribuir a arrecadação relativa aos produtos mencionados no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88”, como expressão da regra de destino no contexto do pacto federativo.

Explicou que após a análise escorreita dos dispositivos e entendimentos acerca da matéria, resta clara a contraposição de dois entendimentos. No entender do Fisco Estadual, contrariamente às previsões da legislação e à interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, existiria uma operação que ao mesmo tempo é não incidência na origem e uma incidência no destino (pela entrada ou nas operações posteriores).

Asseverou que a interpretação sustentada pela fiscalização - por seu absurdo - conduz a um resultado prático contrário ao próprio princípio do destino. Ainda que não se reconheça a natureza tributada das operações interestaduais com produtos derivados de petróleo, na forma sustentada neste tópico, o que se admite apenas para fins de argumentação, frisa entender também que a dita “não-incidência” por sua natureza, não poderia resultar na quebra do

diferimento e exigência do lançamento do imposto diferido, na forma prevista no art. 7º, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96, fl. 35.

Destacou que, embora o texto constitucional utilize a expressão “não incidirá”, a hipótese não é de uma não-incidência (ou não tributação) apta a ensejar qualquer repercussão com relação ao imposto diferido na operação, mas de imunidade constitucional que excepciona a incidência (exceção à competência), para atribuição da competência tributária ao Estado de Destino, que não se confunde ou configura hipótese de “não-incidência” na forma do art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, ou ainda do art. 7º, § 1º, II, da Lei nº 7.014/96 ou do art. 286, § 12, do RICMS-BA/12.

Quanto ao item 3, explicou que na prática, a dispensa do lançamento decorre do fato de que para todo débito registrado à título de quebra do diferimento corresponderia um crédito na mesma monta, em prestígio ao princípio da não-cumulatividade, o que resultaria em um resultado neutro do ponto de vista de apuração do imposto estadual (ajustes de outros débitos e outros créditos contrapostos), a autorizar a dispensa do lançamento do imposto diferido. Diz ser esse o objetivo da norma em questão, que resulta na dispensa do lançamento do imposto diferido relativo às operações anteriores. Acrescenta destacando que não permitir a manutenção do crédito nesta operação implicaria em clara ofensa ao princípio do destino, na medida em que o petróleo (insumo diferido) seria tributado integralmente para a origem pela via da quebra do diferimento, também em violação ao princípio do destino, e na saída dos produtos dele derivados ocorreria nova tributação para os Estados de Destino.

Asseverou que, mesmo na eventual hipótese de se entender pela ocorrência da quebra do diferimento, aplica-se ao caso concreto a previsão do art. 286, § 13, inciso I, do RICMS-BA/12, que dispensa o lançamento do imposto diferido, quando seja assegurado o crédito relativo às operações anteriores, como ocorre no presente caso, motivo pelo qual deve ser julgado improcedente o lançamento quanto à existência do imposto diferido vinculado à operações interestaduais (art. 155, § 2, X, “b”, da CF/88).

No que diz respeito ao item 4, esclareceu que somente na hipótese de não-incidência material ou isenção total, ocorre a obrigatoriedade de lançamento do imposto diferido, o que não alcança as operações sujeitas a redução de base de cálculo, que são consideradas tributadas e sujeitas ao art. 286, § 3º, do RICMS-BA/12.

Requeru o afastamento da exigência fiscal sobre as operações internas com GLP, propano e butano, escrituradas nos CFOPS. 5.652 e 5.655, indevidamente incluídas no numerador do fator de quebra do diferimento, cancelando-se a exigência indevida do imposto diferido vinculado a tais saídas.

A equipe de Autuantes, no tocante à alegação da não-configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saída de derivados de petróleo, esclareceu que o art. 155, X, “b”, da CF/88 estabelece que não incide ICMS sobre operações interestaduais com petróleo, seus derivados e energia elétrica. Explicou que o RICMS-BA/12 determina o diferimento do ICMS nas entradas internas e importações de petróleo bruto. No entanto, quando a saída subsequente for isenta ou não tributada, o contribuinte deve lançar o imposto diferido, salvo se houver autorização expressa para manter o crédito, conforme prevê o § 13º, do art. 286, do RICMS-BA/12. Assim, nas saídas interestaduais sem incidência, o diferimento termina, gerando a obrigação de recolher o imposto diferido, exceto se houver previsão de dispensa.

Em relação à alegação de inocorrência de “quebra de diferimento” conforme preconiza o inciso I, do § 13, do art. 286, do RICMS-BA/12: direito à manutenção dos créditos de ICMS, assinalou que não se aplica à defesa do Autuado, pois os produtos que permitem expressamente a manutenção de crédito, como a NAFTA, já foram excluídos desde a lavratura do Auto de Infração. Destacou que os produtos efetivamente considerados no lançamento (óleo diesel, gasolina e GLP) não

possuem previsão legal de manutenção de crédito nas saídas com não incidência, sendo, portanto, incompatível a aplicação da regra de dispensa do lançamento do imposto diferido defendida pelo contribuinte.

No que concerne à alegação da não-configuração da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP, PROPANO E BUTANO) com redução de base de cálculo – inciso III, do art. 268, do RICMS-BA/12, salientou que reconhece o teor do § 3º, do art. 286, do RICMS-BA/12, onde prevê que o imposto diferido é considerado lançado se a saída subsequente for tributada. No entanto, no caso do GLP, cuja saída tem redução de base de cálculo para carga efetiva de 12% (art. 268, III), a dispensa do lançamento do imposto diferido só ocorre se houver expressa autorização de manutenção do crédito, conforme art. 286, § 13, I - o que não se aplica nesse caso.

Ressaltou que a DITRI - SEFAZ já havia esclarecido, em consulta feita pelo Autuado (Parecer nº 3473/2022), que o contribuinte deve lançar a débito a diferença entre a alíquota da entrada (18%) e da saída (12%), além de estornar créditos indevidos acima de 12%. Observou que a consulta foi respondida de forma desfavorável ao Autuado, que foi cientificado em 09/08/2022 e, mesmo assim, não acatou a orientação, permanecendo em desacordo com a legislação estadual.

A irregularidade apurada e objeto do presente Auto de Infração está amparada pela legislação de regência abaixo reproduzida.

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

[...]

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

[...]

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

[...]

X - não incidirá: (...)

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

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

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

[...]

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

O Instituto da Substituição Tributária comporta três modalidades distintas: *i*) substituição tributária por diferimento (postergação do lançamento e do pagamento do imposto); *ii*) substituição tributária por retenção e; *iii*) antecipação tributária.

No presente caso, que trata da substituição tributária por diferimento, o recolhimento do imposto é postergado e a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido é atribuída ao contribuinte, em cujo estabelecimento ocorrer a operação ou circunstância que encerre a fase de diferimento.

Na condição de responsável por substituição relativamente ao imposto cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que lhe é atribuída por lei, o Autuado deveria apurar e recolher o imposto na forma prevista na legislação, o que não ocorrera, consoante apurado no levantamento fiscal levado a efeito pelos Autuantes.

Depois de examinar todos os elementos que emergiram do contraditório verifico que o argumento defensivo atinente a “*não configuração da quebra do diferimento nas operações interestaduais de saídas de derivados de petróleo*”, no meu sentir, não logra êxito.

Comungo com o argumento explicitado pela equipe de Autuantes por ser claro o item X, do art. 155 da CF/88 que dispõe que incide tributação do ICMS sobre operações que destinem mercadorias a outros estados, além de lubrificantes, energia elétrica, petróleo e combustíveis líquidos e gasosos deles derivados. Eis que, exatamente por haver o diferimento do ICMS nas entradas decorrentes de operações internas e na importação de óleo bruto, art. 286, XIII e XIV, do RICMS-BA/12, e a não incidência de tributação nas operações de saídas interestaduais pelo texto constitucional, ocorre a saída interestadual sem tributação e o final do diferimento do petróleo, gerando ao Autuado a obrigação de promover uma operação de saída amparada por isenção ou não incidência efetuar o lançamento do imposto até então diferido.

Quanto à alegação de inoccorrência de “quebra de diferimento” conforme preconiza o inciso I, do § 13, do art. 286, do RICMS-BA/12 - direito à manutenção dos créditos de ICMS, também não deve prosperar por ser inaplicável, tendo em vista que todos os produtos que têm expressa autorização para manutenção de crédito, a exemplo da Nafta, foram retirados da autuação. Ademais, não há hipótese manutenção de crédito em quaisquer saídas dos produtos constantes do Auto de Infração, ou seja, Óleo Diesel, Gasolina e GLP, por isso, estes são os únicos produtos com não incidência considerados para a definição do percentual do Final do Diferimento, não havendo, portanto, qualquer hipótese para manutenção do crédito alegada pelo Autuado.

Em respeito à alegação da não-configuração da quebra do diferimento em relação às saídas internas de gás natural (GLP, PROPANO E BUTANO) com redução de base de cálculo, é notório que o § 3º, do art. 286, do RICMS-BA/12, efetivamente preconiza que se considera lançado o imposto

diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada. No entanto, o art. 268, do RICMS-BA/12, estabelece redução de base cálculo para o gás natural, e sobre a Redução de Base Cálculo, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%, correspondente à diferença entre os 18%, incidente na entrada do petróleo bruto e os 12% incidente na saída do GLP, no valor desta redução incidindo o final do diferimento, tendo em vista que o § 13, do art. 286, do RICMS-BA/12, para ser dispensado o lançamento do imposto diferido quando ocorre a redução da base de cálculo, tem que haver expressa autorização de manutenção de do crédito.

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

Ante a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa com o condão de elidir a irregularidade apurada de recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto, remanesce evidenciado nos autos a demonstração do cometimento da infração imputada ao Autuado.

Pelo expendido, resta caracterizada a acusação fiscal uma vez que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria objeto da autuação fiscal.

No que concerne à solicitação para a intimação dos patronos para a prática dos atos, em seu domicílio profissional situado na Rua Bandeira Paulista, 275, 8º andar, Conjunto 82, Itaim Bibi, São Paulo/SP - CEP 05532-002, e/ou pelo endereço de e-mail advogados@sdhlaw.com.br, consigno não haver óbice algum para o seu atendimento, contudo o não atendimento não implica nulidade da intimação, nos termos do RPAF-BA/99. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ, para receber as intimações atinentes ao presente feito.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278937.0003/24-9**, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.723.606,52**, acrescido da multa 60%, prevista na alínea “F”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA