

PROCESSO	- A.I. Nº 02782593/98
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (COMPANHIA ATLANTIC DE PETRÓLEO)
RECORRIDOS	- COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (COMPANHIA ATLANTIC DE PETRÓLEO) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JF nº 0101-01/02
ORIGEM	- INFAZ BARREIRAS
INTERNET	- 03.10.02

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0354-12/02

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESCRITURAÇÃO EFETUADA COM BASE EM CÓPIA DE DOCUMENTO FISCAL. Infração inexistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. ENTRADAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b) OMISSÃO DE RECEITAS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE VENDAS. c) OMISSÃO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As diferenças de estoque de que cuidam as alíneas “a”, “b” e “c” situam-se dentro dos limites considerados razoáveis. Autuação insubsistente. 3. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR À DE ENTRADA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. A exigência fiscal tem respaldo na legislação da época dos fatos. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício apresentado pela 1ª JF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, e Voluntário interposto pelo autuado contra a decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JF nº 0101-01/02 – que exigia imposto em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, por ter sido escriturado com base em cópia do documento fiscal. Imposto exigido: R\$ 620,67. Multa: 60%.
2. Falta de recolhimento de ICMS por antecipação, no valor de R\$ 17.650,12. Multa: 70%.
3. Omissão de receita referente a diferença de entradas de mercadorias, presumivelmente paga com numerário extra-caixa escritural oriundo de omissão de registro de vendas de mercadorias. Valor do imposto exigido: R\$ 15.421,06. Multa: 70%.
4. Venda de mercadorias sem emissão de documentos fiscais. Valor do imposto exigido: R\$ 7.211,86. Multa: 70%.
5. Saída de álcool hidratado com base de cálculo inferior à da operação de entrada, tendo a empresa deixado de estornar o crédito fiscal. Imposto exigido: R\$ 18.090,86. Multa: 50%.

Foram julgados improcedentes os itens 1 a 4 e procedente o item 5, tendo sido consignado o seguinte voto:

“Esclareça-se, inicialmente, que o presente Auto de Infração decorreu do processo de baixa de estabelecimento da empresa Companhia Atlantic de Petróleo, da qual é sucessora a Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, tendo sido esta quem apresentou a defesa em análise nestes autos.

Na informação fiscal o auditor reconheceu ser indevida a exigência consubstanciada no 1º item do Auto de Infração.

Quanto aos itens 2º, 3º e 4º, ficou patente, após a análise efetuada pela ASTEC, que não há diferença de imposto a ser cobrada, quer a título de antecipação tributária, quer a título de omissão de receita ou de saídas de mercadorias. A ASTEC, analisando as diferenças com base nos critérios adotados pela Agência Nacional de Petróleo, pelo Instituto Nacional de Pesos e Medidas e pela Petrobrás para determinação das variações volumétricas de combustíveis, através de portarias, resoluções e tabelas de conversão, conclui que, embora não sendo, agora, possível determinar as condições climáticas da época dos fatos considerados, a variação volumétrica do óleo diesel e do álcool hidratado estão dentro dos padrões estabelecidos pelo órgão regulador. O único produto cuja diferença está acima do padrão é a gasolina, pois a variação verificada foi de 2,55%, e o padrão prevê o índice de 2,4%. Porém, a própria ASTEC ressalva que não teve como considerar todas as variáveis técnicas (densidade, umidade relativa do ar, etc., além dos fatores relacionados a armazenagem, transporte e manuseio), baseando-se apenas na temperatura (constante) de 35° C.

O levantamento quantitativo neste caso foi feito levando-se em conta as quantidades acusadas nos documentos de entradas e saídas, mediante simples operações aritméticas. Combustíveis, como outros produtos químicos correlatos, sofrem variações volumétricas conforme a densidade do produto, pressão atmosférica, temperatura, umidade relativa do ar, e outros fatores técnicos. Existem tabelas de conversão para o cálculo das medições precisas. O cidadão comum, ao abastecer o seu veículo à noite, quando a temperatura está mais baixa, leva no tanque do seu automóvel maior quantidade de combustível do que levaria se o fizesse ao meio-dia, por exemplo. Os combustíveis se expandem e se contraem com a temperatura.

Concordo com os argumentos da defesa. As diferenças são desprezíveis, encontram-se dentro dos limites de razoabilidade fixados pelo órgão federal de controle dos produtos em questão. Isso ocorre inclusive com a gasolina, em que a variação verificada foi de 2,55%, sendo de 2,4% o padrão de normalidade. A diferença, ínfima, justifica-se pelo que foi dito pelo auditor fiscal que fez os cálculos, por determinação da ASTEC, haja vista que ele, não dispondo de todas as variáveis técnicas da época dos fatos reais (densidade, umidade relativa do ar, etc., além dos fatores relacionados a armazenagem, transporte e manuseio), apenas se baseou na temperatura, e mesmo assim considerando-a constante, em 35° C.

Não subsistem, por conseguinte, as imputações formuladas nos itens 2º, 3º e 4º do Auto de Infração.

O 5º item constitui matéria de direito. A Lei nº 7.014/96 deixou de exigir o estorno do crédito fiscal quando a saída da mercadoria ocorre com base de cálculo inferior à da entrada. Porém os fatos em análise são anteriores à supramencionada lei. Em 1994, o

ICMS era disciplinado pela Lei nº 4.825/89. De acordo com o seu art. 31, a base de cálculo, na saída, não podia ser inferior ao custo da mercadoria. Nos termos do art. 52, quando a operação subsequente fosse efetuada com base de cálculo reduzida em relação à de entrada, deveria ser anulado o crédito do imposto, proporcionalmente à redução.

Como estou diante de preceito expresso da legislação estadual, não me compete analisar a jurisprudência ou doutrina acerca da questão, pois questões de legalidade do direito posto não se discutem no âmbito administrativo.

Em face dessas ponderações, mantém-se o débito do 5º item [...]"

No Recurso Voluntário apresentado, o recorrente afirmou que a natureza do subsídio conferido pela União Federal aos usineiros e destilarias de álcool, através da sistemática do FUPA, não tem índole jurídico tributária, não se identificando com qualquer hipótese de benefício fiscal atribuído no âmbito do ICMS, pois não passa o subsídio de mera concessão de vantagens financeiras, conferidas pela União Federal com o intuito de fomentar o desenvolvimento, a produção e, por consequência, o consumo de álcool combustível, como fonte de energia alternativa e menos poluente.

Disse que, como havia dispositivo legal (Decreto n.º 342/91) que tabelava o preço de venda do álcool hidratado para fins carburantes na base de distribuição, em patamar não superior a 75% do preço da gasolina, o preço do álcool que praticava acabava sendo inferior ao preço de aquisição junto às usinas, sem representar contudo subfaturamento, pois na formação do preço de saída da usina era considerada a parcela referente ao subsídio financeiro do FUPA.

Posteriormente, as distribuidoras de combustíveis eram ressarcidas do subsídio pelo Governo Federal, por valores "ex imposto", ou seja, sem que seja computada qualquer parcela relativa aos impostos incidentes sobre as operações de comercialização do álcool, funcionando como mera repassadoras (depositárias) dos recursos financeiros do subsídio conferido pela União Federal aos produtores de AEHC.

Argumentou que o art. 155, § 2º, II, "a" e "b", da Constituição Federal, que deve ser observado pela legislação estadual, prevê como únicas hipóteses admissíveis de estorno de créditos, excepcionando-se a eficácia plena do princípio da não cumulatividade, quando ocorrerem benefícios fiscais, tais como isenção e não-incidência durante o ciclo econômico da mercadoria: nas operações de entrada ou saída.

Afiçou que o princípio da não cumulatividade garante o direito ao crédito integral do ICMS em situações, tal qual a presente, em que a base de cálculo das entradas é superior a das saídas, mesmo que acabem acarretando créditos em valores maiores do que os débitos correspondentes, desde que essas situações não sejam resultado de norma de isenção ou não incidência, nem tampouco de redução de base de cálculo, e que, por esta razão, o disposto no art. 99, VI, do RICMS/89, terá aplicação tão-somente nas hipóteses em que a redução de base de cálculo decorrer de benefício fiscal, o que não ocorre no presente caso.

Ao final, requereu a improcedência do Auto de Infração.

A Representante da PROFAZ, na sua manifestação, aduziu que a matéria em apreço era, à época dos fatos geradores objeto do presente lançamento, regida pela Lei n.º 4.825/89, que no seu art. 31, dispunha que a base de cálculo do imposto não poderia ser inferior ao preço da mercadoria adquirida de terceiros ou ao valor da operação anterior, nem ao custo da mercadoria, quando produzida ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

Asseverou que o art. 52, II, da referida Lei, expressamente previa o estorno proporcional do crédito quando a operação subsequente fosse efetuada com base de cálculo reduzida em relação à entrada, e que, nesse sentido a decisão da JJF foi pautada na lei estadual vigente à época dos fatos geradores.

Opinou, portanto, pelo Não Provimento do presente Recurso Voluntário.

VOTO

Analiso, primeiramente, o Recurso de Ofício.

Concluo que a Decisão Recorrida está correta, pois em relação ao item 1 o próprio autuante reconheceu a sua improcedência e quanto aos itens 2, 3 e 4 ficou patente, após a análise efetuada pela ASTEC, que não há diferença de imposto a ser cobrada, quer a título de antecipação tributária, quer a título de omissão de receita ou de saídas de mercadorias, pois a variação volumétrica do óleo diesel e do álcool hidratado estão dentro dos padrões estabelecidos pelo órgão regulador, e o único produto cuja diferença está acima do padrão é a gasolina, mas a variação verificada foi de 2,55%, e o padrão prevê o índice de 2,4%, sendo que a própria ASTEC ressaltou que não teve como considerar todas as variáveis técnicas (densidade, umidade relativa do ar, etc., além dos fatores relacionados a armazenagem, transporte e manuseio), baseando-se apenas na temperatura (constante) de 35° C.

Quanto à infração 5, objeto do Recurso Voluntário, que exige imposto decorrente da falta de estorno do crédito fiscal, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com base de cálculo inferior a da entrada, no valor correspondente a parte proporcional da redução, a tese do recorrente é que tal ocorrência não se deu por benefício fiscal (isenção, não incidência ou redução de base de cálculo), e que, por esta razão, não se aplica o disposto no art. 99, VI, do RICMS/89, por se tratar de subsídio conferido pela União Federal aos produtores de AEHC.

Alegou, também, o recorrente que a exigência do estorno do crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo feriria os ditames constitucionais que regem a matéria, especialmente o princípio da não cumulatividade.

O ICMS, por definição constitucional, é um imposto que incide, além dos serviços de transporte e comunicação, sobre a mercadoria, sendo que o seu pagamento total se dará no momento da aquisição desta mercadoria pelo consumidor final, que é o contribuinte de fato, mediante a aplicação da alíquota prevista para as operações internas sobre o valor total da mercadoria adquirida.

Para que não ocorra o “efeito cascata”, o que elevaria a tributação total final, a Carta Magna preconiza que este imposto é não cumulativo, ou seja, o imposto pago na operação anterior constitui crédito fiscal a ser deduzido do cálculo do valor a pagar na etapa seguinte, para, ao final, atingir a totalidade de sua tributação na última fase, que é a venda ao consumidor.

Ocorre que, no presente caso, o produto em questão – álcool – é contemplado com o benefício de subsídio sobre o seu preço, mediante ressarcimento de parcela do seu valor, quando o seu custo ultrapassar o limite de preço fixado pelo governo, o que implica, por vezes, que a base de cálculo da saída será inferior a da entrada. Significa dizer que o contribuinte de fato – consumidor final – irá pagar o ICMS, à alíquota cabível, sobre uma parcela do valor do produto, posto que o restante é subsidiado.

Para que se atinja o objetivo – pagamento de imposto a menos, pelo consumidor final, mas na totalidade devida – se faz necessário, cumprindo o princípio da não cumulatividade, que o industrial ou comerciante proceda à anulação ou estorno do crédito fiscal proporcional à redução da base de cálculo, evitando-se, com isso, o enriquecimento sem causa deste industrial ou comerciante, ao acumular crédito do imposto em valor superior àquele que será pago.

Vê-se que o estorno do crédito fiscal aqui exigido se encontra em absoluta consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade.

O preceito legal que sustenta esta exigência é o contido no art. 52, IV, da Lei n.º 4.825/89, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que determinava a anulação do crédito fiscal relativo ao imposto cobrado na operação anterior, quando superior ao devido na posterior, hipótese em que a anulação corresponderá à diferença. (esta determinação também existe no Regulamento do ICMS de 1989)

Reputo correto este item da autuação.

Pelo que expus, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 02782593/98**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA (COMPANHIA ATLANTIC DE PETRÓLEO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.090,86**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 61, II, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) **Ciro Roberto Seifert, Ivone de Oloveira Martins, Helcônio de Souza Almeida.**

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) **José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro, José Raimundo Ferreira dos Santos.**

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de Setembro de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT - RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFZ