

PROCESSO - A. I. Nº 269200.0337/13-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0083-05/14
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 24/03/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0051-12/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENTRADAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (infração 1). Apropriação de créditos em valores superiores aos permitidos pela legislação. Correções processadas na instância de origem, referentes ao estorno regularmente efetuado pelo contribuinte, na cifra de R\$50.392,54. **b)** ENTRADAS DE BENS DE USO E CONSUMO (infração 3). Aquisição de “kurita”, destinada ao tratamento de água para evitar a corrosão e incrustação nos equipamentos e dutos, não enseja direito a crédito. **c)** ESCRITURAÇÃO FORA DO PERÍODO EM QUE OCORREU A ENTRADA DA MERCADORIA OU BEM. (infrações 4, 5, 6 e 7). Os créditos glosados se referiam a peças de reposição de máquinas e equipamentos (infrações 4, 5, e 6). De acordo com a escrituração fiscal do contribuinte, o saldo devedor em maio de 2012 totalizou R\$794.943,03. Indevido o lançamento a crédito, na cifra de R\$248.815,68. Acusação procedente. Modificada a Decisão de origem neste item (infração 7). **d)** ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. (infrações 8 e 9). O sujeito passivo comprovou serem verdadeiras as suas alegações defensivas, com o que concordou a autoridade fiscal, uma vez que foi lançado no RAICMS o débito de R\$987.655,82 antes do fato gerador e da emissão da nota fiscal. O autuado registrou um débito de ICMS no seu livro de Apuração, no valor de R\$987.655,82, antes da ocorrência do fato gerador e da emissão da correspondente nota fiscal que amparou a operação. Houve uma antecipação de pagamento do imposto, fato não observado pelo autuante quando da realização da auditoria. O estorno de débito processado no próprio mês foi correto (infração 8). Os bens adquiridos e destinados ao ativo imobilizado foram devolvidos após as respectivas entradas, e os totais destacados nos documentos fiscais de devolução estornados no livro de Apuração, fato que restou reconhecido pelo autuante, que concluiu pela improcedência da parcela do valor exigido não acatada pela sociedade empresaria (infração 9). 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO (infração 2). Os produtos utilizados no tratamento da água, visando à proteção de

equipamentos industriais, como anti-incrustantes anti-corrosivos, enquadram-se como bens de uso e consumo e não como insumo, em razão de que é legítimo o lançamento da diferença de alíquotas. Todavia, os itens designados nas Notas Fiscais nºs 45.625 e 45.600, escrituradas em 21/08/2009, foram devolvidos em 28/08/2009, mediante a emissão dos documentos fiscais 82 e 83, de modo a afastar a incidência do ICMS por diferença de alíquotas (infração 2). Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Indeferido o pleito de diligência ou perícia. Alterada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos no artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/1999 (Decreto nº 7.629/1999, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), interpostos, respectivamente, pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) e pelo sujeito passivo, contra a Decisão que, através do Acórdão JJF nº 0083-05/14, julgou o Auto de Infração acima epigrafo Procedente em Parte, lavrado no dia 28/03/2013 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 9.635.983,33, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1 – Uso indevido do crédito relativo às entradas de bens do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido na legislação. R\$8.073.884,65 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de materiais de uso e consumo. R\$18.852,06 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida do crédito, relativo à aquisição de material para uso e consumo. R\$1.554,58 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Escrituração de crédito fora do período da entrada da mercadoria, da transição de titularidade, da prestação do serviço ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização. R\$78.513,20 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5 – Escrituração de crédito fora do período da entrada da mercadoria, da transição de titularidade, da prestação do serviço ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização. R\$21.388,16 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 – Escrituração de crédito fora do período da entrada da mercadoria, da transição de titularidade, da prestação do serviço ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização. R\$14.548,86 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 – Escrituração de crédito fora do período da entrada da mercadoria, da transição de titularidade, da prestação do serviço ou fora do período em que se verificou ou configurou o direito à utilização. Está dito que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal em junho de 2012, referente a um suposto débito indevido de maio de 2012. Segundo a autoridade autuante, o procedimento do contribuinte não tem base jurídica, uma vez que o débito correspondente está de acordo com a legislação e é referente ao estorno parcial de crédito do livro CIAP, em razão da aplicação do coeficiente de utilização dos créditos originados das aquisições de bens destinados ao ativo permanente, correspondentes às saídas isentas e não tributáveis sobre as saídas totais

ocorridas no período de apuração. R\$248.815,68 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 – Estorno de débito em desacordo com a legislação. Consta que o autuado deu saída a vapor de água em transferência para filial localizada neste Estado, destacando o imposto na nota fiscal de saída, mas efetuando indevidamente o estorno no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), a título de “ESTORNO DE DÉBITO”. R\$987.655,82 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 9 – Estorno de débito em desacordo com a legislação. Afirma o auditor fiscal que o fiscalizado estornou indevidamente débito no RAICMS como “ESTORNO DE DÉBITO”, em operação de devolução de bem anteriormente destinado ao ativo imobilizado, com destaque do imposto no documento fiscal de saída. R\$190.770,32 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

Às fls. 368/369 foi anexado relatório com os detalhes do pagamento parcial do Auto de Infração.

A remessa necessária decorre da desoneração total das infrações 7 e 8 e parcial das 1, 2 e 9, enquanto o apelo voluntário do julgamento pela procedência parcial destas últimas (1 e 2, menos a 9) e total das demais.

A JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide no dia 06/05/2014, decidindo unanimemente pela Procedência Parcial, de acordo com o texto a seguir reproduzido (fls. 1.149 a 1.158).

“Inicialmente cabe apreciar as preliminares de nulidades suscitadas pela defesa.

Afasto a arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, exercício de contraditório e ofensa ao princípio do devido processo legal. Não há na legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal (PAF) qualquer óbice que impeça o órgão de fiscalização lançar em um mesmo Auto de Infração diversas imputações. É evidente que o contribuinte possa ter dificuldades de abordar nove infrações no prazo de 30 (trinta) dias, mas essa circunstância não impede que o mesmo venha aditar à defesa novas petições, em acréscimo as razões originalmente apresentadas, inclusive com a juntadas novas provas. Prevalece no PAF o princípio da verdade material, em confronto com a ideia de preclusão processual. Em suma: as circunstâncias existentes no presente processo, que contemplou nove infrações, não impediram a defesa de apresentar novas razões ou produzir provas no processo. No caso em exame, inclusive, o processo foi encaminhado em diligência fiscal para o devido acerto da base de cálculo do imposto, relativamente às infrações 1 e 7, atendendo em parte dos reclamos defensivos, como será melhor detalhado na apreciação das razões de mérito.

Afasto também a preliminar de decadência dos créditos tributários anteriores a abril de 2008. Os efeitos da decadência, a nosso sentir, só se operam a partir da utilização/compensação dos créditos fiscais na conta corrente do imposto e não de seu lançamento escritural, nos livros de apuração do ICMS. Apesar dos créditos se referirem às operações de entrada e registro escritural operados em 2006, 2007 e 2008, esses lançamentos somente foram objeto de compensação na conta corrente fiscal do imposto em períodos subsequentes (2010, 2011 e 2012), razão pela qual o prazo “a quo” ou de início da decadência começou a produzir efeitos, para a Fazenda Pública, a partir de novembro de 2010, ocasião em que o contribuinte passou a fazer a compensação dos créditos fiscais lançados escrituralmente, nos livros de apuração do ICMS. Como o Auto de Infração foi formalizado em 28/03/2013, reportando a fatos geradores ocorridos em 2010, 2011 e 2012, não houve a concretização da decadência tributária, seja pela contagem do prazo estabelecida no § 4º, do art. 150, do CTN (contagem mensal), seja na sistemática prevista no art. 173, I, do mesmo CTN (Código Tributário Nacional), ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores do tributo.

Acolho, todavia, em parte, a tese defensiva relativa à preliminar de litispendência, restrita à infração nº 1, com as devidas adaptações ao regime jurídico do processo administrativo fiscal regulado pelo RPAF/99.

A litispendência é instituto processual regulado no Código de Processo Civil (CPC), e que pode ser aplicado ao processo administrativo, em conjunto com o princípio da segurança jurídica e da vedação do “bis in idem”, ou seja, a impossibilidade do fisco exigir tributo em duplicidade ou impor multas cumulativas sobre o mesmo fato tributável. Este instituto encontra-se previsto no art. 267, inc. V, do CPC (Código de Processo Civil), cujas regras são de aplicação subsidiária ao PAF, nos termos do art. 180, do RPAF/99.

Configura-se a litispendência ou exceção de litispendência, quando há a coexistência de dois processos versando sobre a mesma lide que é submetida a julgamento perante órgãos julgadores distintos. O seu reconhecimento, que pode ser feito de ofício ou a pedido das partes, acarreta a extinção do segundo processo, porque um dos efeitos da litispendência é justamente impedir a reprodução de causa idêntica perante outro

órgão julgador ou juízo. Trata-se, portanto, de objeção peremptória, ou seja, impeditiva da continuidade do segundo processo, acarretando a sua extinção e não a suspensão do feito, frustrando assim a renovação da demanda. Conforme nos ensina Humberto Teodoro Jr., na obra Curso de Direito Processual Civil, vol. I, Forense, 15ª edição, p. 310, “Não se tolera, em direito processual, que uma mesma lide seja objeto de mais de um processo simultaneamente; nem que após o trânsito em julgado, volte a mesma lide a ser discutida em outro processo”. Ao contrário das demais causas extintivas previstas no art. 267 do CPC, a litispendência e também a coisa julgada, impedem que o autor intente de novo a mesma ação.

No caso do processo tributário a litispendência impede que o órgão de fiscalização renove a ação fiscal até que a lide administrativa que já se encontra em curso seja definitivamente julgada pelo órgão competente a decidir os litígios tributários.

No caso em exame, parte dos fatos objeto da autuação objeto do presente PAF são os mesmos que serviram de base para o lançamento formalizado através do A. I. nº 269200.0939/10-3, que totalizou o imposto, por crédito indevido, no montante original de R\$4.015.562,01. Digo isto, porque o Auto de Infração objeto da presente lide (PAF nº 269200.0337/13-8), abrange outros fatos geradores que não estavam contemplados no outro Auto de Infração retro citado, totalizando este último a cifra de R\$8.073.884,65.

É inquestionável a ocorrência de litispendência parcial, visto que ainda estava em curso o julgamento do PAF nº 269200.0939/10-3, devolvido ao exame da CJF para apreciação do Recurso de Ofício, isto porque a Decisão de 1ª instância, consubstanciada no Acórdão nº 0097-03/11, da 3ª JJF, anulou o item da autuação atinente aos estornos de créditos, na cifra acima mencionada (R\$4.015.562,01). A instância “a quo” considerou que o lançamento padecia de nulidade “... por inobservância do devido procedimento previsto na legislação fiscal”. Se valeu o relator de 1ª Instância dos seguintes fundamentos a seguir reproduzidos: “Em casos dessa ordem, deve a fiscalização verificar se nos períodos objeto do levantamento o contribuinte tinha em sua escrita saldos credores maiores que os valores glosados. Em caso positivo, deve ser refeita a conta corrente do imposto, mês a mês, para verificar se continua em todos eles havendo saldo credor, e identificar nos meses em que houver saldo devedor os valores a serem exigidos, de acordo com os tópicos do Manual de Fiscalização acima assinalados. A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, antes do início de nova ação fiscal, se exime de penalidade”.

A referida Decisão, publicada em 06/06/2011 (na internet) e notificada ao contribuinte autuado, foi devolvida à instância superior, via Recurso de Ofício (RO), nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99. O autuante, a despeito desse re-exame necessário, renovou a ação fiscal em 21 de janeiro de 2013, conforme atesta o Termo de Início juntado à fl. 10 do presente PAF.

Ocorre que estava pendente de exame na 1ª CJF, para onde o PAF nº 269200.0939/10-3 foi distribuído, o Recurso de Ofício, que só foi julgado em 04 de julho de 2013, com publicidade em 26/07/13, na Internet (Acórdão nº 0218-11/13). A instância revisora deu Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, restabelecendo a autuação no tocante à penalidade de 60% sobre o imposto originalmente reclamado, na cifra de R\$4.015.562,01. Esta penalidade encontra-se prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e foi aplicada de ofício pela 1ª CJF, constituindo, portanto, uma Decisão de mérito, acerca da autuação originária, objeto da renovação do PAF agora em exame nesta 5ª JJF.

Observe que o Auto de Infração decorrente da ação fiscal, por sua vez, foi formalizado, como já detalhado linhas acima, em 28/03/2013, logo, quando ainda pendente de julgamento o reexame necessário da 2ª Instância, via Recurso de Ofício, nos termos da lei processual de regência.

Frente às circunstâncias acima apontadas dois efeitos peremptórios ou extintivos se operaram sobre a segunda autuação, ora em exame, concernente ao PAF nº 269200.0337/13-8: 1) a litispendência parcial, até o limite do valor originalmente autuado (R\$4.015.562,01), ao tempo da ação fiscal empreendida, e, posteriormente; 2) a coisa julgada administrativa, no mesmo âmbito material, visto que a Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que enfrentou o mérito da exigência tributária, restabeleceu parte da autuação, reconhecendo que o lançamento dos créditos na escrita fiscal não repercutiram financeiramente na conta corrente do imposto, aplicando assim, ao caso concreto, as disposições contidas no 42, inc. VII, letra “a”, com a seguinte redação, firmada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Foi reconhecida também nessa Decisão do órgão “ad quem”, ou seja, na instância recursal, a improcedência do lançamento originário (PAF nº 269200.0939/10-3), conforme trecho a seguir reproduzido: “Em verdade, a autuação não é nula, mas improcedente no que diz respeito ao imposto propriamente dito, em razão da mudança na legislação acima referenciada, decorrente da Lei nº 10.847, de 27/11/07”.

Entendo, portanto, que a renovação da ação fiscal estaria condicionada à confirmação pela Câmara de Julgamento Fiscal da Decisão de Primeira Instância, que adotou a tese da nulidade sanável. Todavia, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0218-11/13, com fundamentos totalmente opostos aos adotados pela Junta de Julgamento Fiscal, deliberou pela reforma de Decisão de 1º grau, restabelecendo a autuação quanto à multa de 60% do valor do imposto, tomando por pressuposto - e isso é de suma importância para o deslinde da questão - que os créditos apropriados pelo sujeito passivo não importaram em descumprimento de obrigação principal, ou seja, não implicaram em falta de pagamento de ICMS. Configurou-se, assim, a impossibilidade de renovação da ação fiscal, no que tange aos fatos geradores que importaram no lançamento de ofício originário, até a cifra de R\$4.015.562,01, visto que a Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal transitou em julgado na esfera administrativa, por não ser mais passível de modificação via interposição de Recursos previstos na legislação do PAF.

Aplica-se também ao caso as disposições do art. 156, inc. IX, do CTN, que trata de uma das modalidades de extinção do crédito tributário, referente à Decisão administrativa irreformável (coisa julgada administrativa), com a seguinte redação:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

IX - a Decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

Considerando o acima exposto, em especial a Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, formalizada no Acórdão nº 0218-11/13, excluo do item 1 do presente Auto de Infração as parcelas lançadas até a cifra de R\$4.015.562,01. No processo em lide, a exigência fiscal até este montante é, portanto, totalmente indevida. Remanesce em discussão, portanto, os valores autuados com a exclusão das parcelas que totalizam a cifra de R\$4.015.562,01.

Em relação aos fatos geradores e correspondentes valores não excluídos pela litispendência parcial e coisa julgada administrativa, adoto a solução apresentada na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, às fls. 507/508, com as correções dos erros materiais e correspondentes ajustes aos preceitos da legislação do ICMS, em especial no tocante à quantificação da base de cálculo do imposto.

Observo, quando ao aspecto substancial, que os créditos fiscais glosados, em relação às parcelas remanescentes, só foram lançados no Auto de Infração quando houve efetivamente repercussão financeira na conta corrente fiscal do imposto. Por sua vez, os créditos glosados se referem às seguintes situações descritas na peça inaugural do processo: A) da utilização indevida de crédito fiscal nas aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, erroneamente considerado pelo autuado como sendo bens do ativo permanente, a exemplo de abraçadeiras, anéis, buchas, divisor, fio, e disco para turbina, gaxeta, grampo, junta, palheta, entre outros, conforme discriminado no Anexo 01-a e 01-b (fls. 106 a 154; B) da aquisição de bens destinados ao ativo fixo da área administrativa do estabelecimento, a exemplo de equipamentos de informática, poltronas, cadeiras, aparelhos de TV, vídeo-porteiro etc.; C) erro na determinação do coeficiente de utilização dos créditos fiscais, correspondente à proporção entre as saídas isentas/não tributadas sobre as saídas totais.

No caso em exame não houve afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. Os bens acima descritos, pelas suas próprias características e pela descrição apresentada nos autos, se revestem da condição de bens de uso e consumo, utilizados nas áreas administrativas e laboratórios da empresa; ou ainda, são peças de reposição de máquinas e equipamentos ou sobressalentes. Portanto, são ativos leves, que devem ser contabilizados como despesas, ou, então, são ativos desvinculados da atividade direta de produção da empresa.

Convém destacar que o ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c").

Coube então à Lei Complementar nº 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC nº 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

O princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra

imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

No caso em tela, o regime de crédito fiscal do ICMS regulado na Lei Complementar nº 87/96 afasta a possibilidade do contribuinte se apropriar créditos fiscais na escrita do ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo ou não vinculados diretamente à atividades produtivas ou operacionais do empreendimento, até 01 de janeiro de 2010. Assim prescreve o art. 33, inc. I, da LC nº 87/96, com a redação dada pela LC nº 138/2010. A classificação efetuada pelo contribuinte contabilizando os bens adquiridos nas rubricas referentes a ativos fixos ou insumos de produção foi incorreta e refletiu diretamente na determinação do coeficiente de utilização dos créditos fiscais, correspondente à proporção entre as saídas isentas/não tributadas sobre as saídas totais.

Entretanto, no tocante à quantificação dos créditos estornados, procede, a alegação defensiva quanto ao estorno no valor de R\$50.392,54, ocorrido no mês de outubro de 2011, conforme foi reconhecido pelo próprio autuante na informação fiscal, devendo esta cifra ser abatida no correspondente período de apuração, de acordo com o detalhamento apresentado à fl. 395 do PAF.

O item 1 do Auto de Infração, é, portanto, procedente em parte, conforme demonstrativo de débito abaixo reproduzido, extraído da revisão fiscal juntada às fls. 516/517. Este novo demonstrativo reflete a exclusão do montante de R\$4.015.562,01, face à litispendência e coisa julgada administrativa, o que resultou na retirada do lançamento de ofício dos fatos geradores verificados em novembro e dezembro de 2010; janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho de 2011 e parte de valores lançados no mês de julho/2011. Procedeu-se também correção do valor autuado para o mês de outubro de 2011, em razão dos erros materiais apurados, conforme foi explicado linhas acima. Logo o valor exigido na infração 1 que era de R\$8.073.884,65, fica reduzido para R\$3.981.778,51, conforme abaixo: [planilha de fl. 553].

No tocante ao item nº 2 do A.I., que totalizou a cifra de R\$ 18.852,06, a impugnante reconheceu a procedência de parte dessa infração no valor de R\$ 2.783,11 (fatos geradores de abril/2011 e dezembro/2012). A parte impugnada foi no montante de R\$ 16.068,95. Nesse total está contida a operação de aquisição promovida através da Nota Fiscal nº 104.378, de 12/08/2008, com lançamento do crédito extemporâneo na escrita fiscal em dezembro de 2010, de R\$ 2.220,83. O referido documento fiscal acobertou a compra pelo autuado do produto denominado "kurita", utilizado no tratamento de água, relacionados aos processos de proteção dos dutos por onde passa, quer na forma líquida ou gasosa. Os produtos utilizados no tratamento da água, visando à proteção de equipamentos industriais, como anti-incrustante ou anti-corrosivos, enquadram-se como bens de uso/consumo do estabelecimento e não insumo de produção. Logo, é devido sobre a aquisição do mesmo o imposto a título de diferença de alíquotas (DIFAL).

Todavia, em relação aos produtos adquiridos através das Notas Fiscais nºs 45.625 e 45.600, escriturados em 21/08/2009, foram realmente devolvidos em 28/08/2009, mediante emissão dos Documentos de nº 82 e 83, de modo a afastar a incidência do ICMS diferencial de alíquotas. Logo dever ser abatido do A.I. a integralidade do saldo devedor da infração relativamente ao fato gerador no valor de R\$ 13.848,12, verificado em 30/06/2011.

Frente às considerações acima, a infração 2 passa a ter a seguinte configuração, conforme demonstrativo de débito abaixo: [planilha de fl. 554].

Os valores recolhidos pelo sujeito passivo, conforme atestado no relatório juntado às fls. 505 do PAF, deverão ser homologados pela autoridade fiscal competente.

No que tange à Infração 3, a cobrança refere-se ao creditamento indevido pela aquisição das mercadorias relacionadas com a Nota Fiscal nº 104.378 – compra de material destinado a uso/consumo do estabelecimento, no caso, o produto "kurita". Pelas razões já expostas na infração 2, o item 3 da autuação deve ser mantido, visto que as imputações fiscais estão diretamente vinculados: crédito indevido (infração 3) e cobrança do diferencial de alíquotas – DIFAL (infração 2 - fato gerador de dezembro de 2010).

Enfrentarei de forma englobada as infrações 4, 5 e 6. As três imputações estão relacionadas à utilização indevida de créditos fiscais, apropriados após o período em que se verificaram as entradas das mercadorias, ou seja, créditos extemporâneos. Na infração 4, o crédito extemporâneo utilizado se refere a aquisições de materiais importados, destinados ao uso/consumo do estabelecimento ocorridas entre 2009 e 2010 e que foram reclassificados pelo autuado para materiais integrantes ou destinados ao ativo imobilizado da empresa, em dezembro de 2010. Os materiais adquiridos, conforme demonstrativo elaborado pelo próprio autuado, às fls. 269 e 270, são peças de reposição de equipamentos industriais, tais como anel de segmento, kit de vedação, junta para válvula, calço, selo, parafuso, etc., não podendo ser considerados em si mesmo como bens destinados ao ativo imobilizado. São partes componentes de equipamentos e máquinas, utilizados em substituição a outras peças desgastadas pelo tempo (depreciação) ou em decorrência do uso nos processos produtivos da empresa.

O mesmo se aplica aos fatos expostos nas Infrações 5 e 6, só que relativos à utilização de créditos fiscais extemporâneos, nos meses de abril e maio de 2012, respectivamente, e os relativos às aquisições, por importação, de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, ocorridas no período de maio de 2010

a março de 2011. Trata-se igualmente de peças de reposição de máquinas e equipamentos, como os descritos na infração anterior, não podendo, pois, serem classificados como ativo imobilizado quando considerados em si mesmos.

Assim, as infrações 4, 5 e 6 ficam mantidas sem qualquer alteração de valor.

A infração 7 tem por lastro probatório os documentos juntados às fls. 287 a 301 do presente PAF. A acusação fiscal é de que o contribuinte fez utilização indevida de crédito fiscal, em junho de 2012, relacionado a um suposto débito indevido de maio de 2012. O autuante pontuou no Auto de Infração que o estorno processado não tem qualquer base jurídica, uma que o débito correspondente está de acordo com a legislação do imposto e é referente ao estorno de crédito de parte do crédito fiscal escriturado no Livro CIAP, de acordo com a aplicação do coeficiente de utilização de créditos originados das aquisições de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, correspondentes às saídas isentas/não tributadas sobre as saídas totais ocorridas no período de apuração, tudo conforme demonstrativo ANEXO 13. A infração em exame totalizou a quantia, em valor histórico, de R\$248.815,68.

A referida infração foi encaminhada em diligência para o autuante, por esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que fossem revisados e apresentados os cálculos com a decomposição dos valores apurados na ação fiscal. O autuante em relação a esta imputação não trouxe qualquer esclarecimento, limitando-se a afirmar, à pág. 515 dos autos, que o demonstrativo referente à infração 7 não sofreu qualquer alteração pela modificação nos valores dos coeficientes de aproveitamento dos créditos fiscais.

Por sua vez considerando os documentos juntados ao PAF, já mencionados acima, verifico que no mês de maio de 2012, o contribuinte apurou em sua escrita fiscal, ou seja, no livro de Apuração do ICMS, o saldo devedor de R\$546.127,35 (cópia anexada à fl. 290). Todavia, o documento de arrecadação, com o correspondente quitação do imposto relativo ao período em questão, totalizou a cifra de R\$794.943,03, conforme documento juntado à fl. 287. A diferença entre o valor recolhido e o apurado na escrita fiscal, corresponde exatamente à diferença lançado no item 7 do Auto de Infração, no valor de R\$248.815,68, que foi objeto do estorno no mês seguinte, isto é, em junho de 2012, por recolhimento a maior que o devido. Registre-se que o autuante, na fase de informação fiscal, declarou, à fl. 398 dos autos, que o valor efetivamente pago no mês de maio de 2012 foi de R\$794.943,03. Ocorre que o livro de Apuração do imposto juntado na fase de defesa demonstra que o valor do ICMS apurado naquele mês foi de R\$546.127,35, não havendo prova documental em contrário. Deveria, portanto, o autuante ter juntado ao processo elementos probatórios, ainda que na fase de informação fiscal ou mesmo na revisão do processo, pela via diligencial, documentos que atestassem o contrário do quanto informado e provado pela defesa.

Considerando o acima exposto, o item 7 deve ser excluído do Auto de Infração.

Para a infração 8 restou comprova as alegações defensivas, fato inclusive reconhecido pelo autuante na informação fiscal. O autuado registrou um débito de ICMS no seu livro de Apuração, no valor de R\$987.655,82, antes mesmo da ocorrência do fato gerador do imposto e da emissão da correspondente nota fiscal que amparou a operação. Houve uma antecipação de pagamento do imposto, fato não observado pelo autuante quando da realização da ação fiscal. O estorno de débito processado no próprio mês em que se verificou a ocorrência foi correto. O item 8 deve ser também excluído da autuação.

No que respeita à infração 9, o autuado reconheceu o valor devido de R\$16.604,44, mas não concordou quanto às parcelas restantes, no montante de R\$174.165,88. A infração em exame refere-se a estornos de débitos efetuados na escrita fiscal, relacionados às operações de devolução de bens do ativo imobilizado, com destaque do imposto no documento de saída. Restou provado que os bens adquiridos e destinados ao ativo fixo do estabelecimento, foram efetivamente devolvidos após ingresso nas suas dependências, sendo que o valor destacado nos documentos fiscais de devolução foi estornado no livro Registro de Apuração.

O valor de débito reconhecido refere-se à apropriação indevida das parcelas de 1/48 do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição ocorridas entre dezembro de 2011 e dezembro de 2012, uma vez que as devoluções de tais bens não foram acompanhadas da necessária baixa dos créditos registrados em seu livro CIAP. As operações mencionadas se deram sob classificações fiscais distintas, ou seja, as entradas identificadas ocorreram sob CFOP nº 2552 – transferência de bem do ativo imobilizado, com destaque do imposto e registro do crédito fiscal no livro CIAP. Nas saídas, em devolução, dos mesmos bens, as notas fiscais foram emitidas sob o CFOP nº 5555 - devolução de bem do ativo imobilizado de terceiro, recebido para uso no estabelecimento, o que não correspondia à realidade, já que os bens foram recebidos por transferência de estabelecimentos da própria Petrobras. O autuante considerou, no Auto de Infração, as operações em análise como saídas normais, sujeitas à tributação do ICMS. Frente às explicações e provas juntadas na fase de defesa o autuante acolheu as alegações da empresa. Concluiu ser não cabível o lançamento da parte não reconhecida pela impugnante, merecendo ser homologada a parte reconhecida e paga, conforme relatório pagamento anexado na peça informativa (fl. 423), no valor de R\$16.604,44.

O item 9 da autuação, portanto, deve ser mantido em parte, com a exclusão das operações de devolução de

ativos e correspondentes baixas na escrita fiscal e contábil, devidamente comprovadas no processo (fls. 319 a 359).

Frente ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ter a configuração apresentada na tabela abaixo: [planilha de fl. 556]”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/1999, a 5ª Junta de Julgamento recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0083-05/14.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento processual, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário (fls. 568 a 608), no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando as imputações e suscitando prejudicial de decadência, atinente a todo o período fiscalizado (penúltimo parágrafo de fl. 575).

A petição concernente ao mérito do Recurso Voluntário é idêntica à da impugnação, razão por que efetuei o relato de forma pormenorizada, mas objetiva.

Aduz a sociedade empresária que a não cumulatividade é princípio constitucional, o qual não admite restrições de normas inferiores no sentido de criar óbices ao direito de crédito.

Em preliminar, sustenta que a Decisão recorrida é nula, pois indeferiu pedido de diligência relativo a matérias de alta complexidade. Na hipótese de ser rejeitada tal preliminar, pede que a diligência seja efetuada nesta instância de julgamento administrativo.

A seu sentir, o Auto de Infração também é nulo, uma vez que agrupou diversas acusações em um único lançamento de ofício, cerceando assim o seu direito de defesa.

Apresenta preliminar de litispendência (já acolhida na instância “*a quo*”), com vistas a que o processo administrativo fiscal seja extinto sem apreciação do mérito, com relação à infração 1, pois os supostos débitos de ICMS foram apurados em outro Auto de Infração, julgado improcedente.

No mérito das infrações 1 e 3, relacionadas a créditos alegadamente indevidos, traz as seguintes considerações.

- a) “primeiro, não houve utilização indevida de crédito, mas apenas registro dos créditos para futura compensação, quando ocorressem saídas tributadas do estabelecimento, ou seja, há um crédito escritural de direito, cuja utilização, neste momento, é mera expectativa;*
- b) segundo, a apropriação do crédito é um direito constitucional e legal do contribuinte, cuja origem somente pode ser questionada no momento oportuno da sua utilização;*
- c) terceiro, a natureza jurídica dos créditos tributários apropriados, em questão, advêm de previsão constitucional e legal;*
- d) as atividades do estabelecimento são tipicamente de produção - geração de energia elétrica, o que o credencia ao aproveitamento dos créditos de insumos e do ativo permanente;*
- e) não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento recorrente;*
- f) a negativa do procedimento adotado pelo recorrente significa onerar o sistema produtivo e por via de consequência o consumidor final da produção”.*

Colaciona jurisprudência do STF e conceitua ATIVO IMOBILIZADO: bens corpóreos destinados à manutenção das “*atividades das empresas*” ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram ao meio produtivo os benefícios, riscos e controles desses bens. São, portanto, BENS DE ATIVO IMOBILIZADO aqueles que têm características físicas peculiares e que por si só são considerados bens de produção.

Argumenta, na sequência, que, para determinar se a operação mercantil ou prestação de serviço enseja ou não direito ao crédito do ICMS há que se investigar se a operação que resultou na entrada da mercadoria ou recebimento do serviço foi tributada pelo imposto e se a mercadoria ou o serviço adquiridos contribuirão, direta ou indiretamente, para realização de futuras operações

ou serviços tributados. Atendidos estes dois requisitos, torna-se-ia inegável o referido direito.

Relativamente aos itens do ativo permanente, classificados pelo auditor como de uso e consumo, alega que são “mercadorias” e que não podem ser singelamente qualificados como fez a fiscalização, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da unidade de geração de energia elétrica, indispensáveis à produção.

Os demonstrativos agrupam diversas notas fiscais em um mesmo período de competência, cujas datas de emissão se referem a diferentes meses, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto. Esse método alterou o suposto fato gerador, com repercussão nos cálculos para atualização do montante do crédito, circunstância que importou em violação de dispositivos da lei quanto à certeza da dívida exigida.

Ressalta que a suposta apropriação indevida não significou falta de recolhimento do imposto, tendo em vista a apresentação de saldo credor de ICMS no livro Registro de Apuração até o período de ago/2011.

Relativamente ao cálculo do coeficiente de crédito de ativo, diz existir divergência entre o seu entendimento e o do fisco. Refere-se às operações de liquidação de energia elétrica na CCEE, registradas no CFOP nº 5251 - venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização. No cálculo efetuado pelo autuante essas operações foram consideradas isentas. Porém, no cálculo da Petrobras foram tidas como diferidas. Isso porque as notas fiscais referentes às liquidações de energia elétrica na CCEE, com posição credora na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE), as quais são emitidas utilizando o CFOP nº 5.251 (saídas internas), não devem, no seu entendimento, ser consideradas para o estorno de crédito de ICMS. O Convênio ICMS 15/2007, que dispõe sobre o cumprimento de obrigações tributárias em operações com energia elétrica, inclusive aquelas cuja liquidação financeira ocorrem no âmbito da CCEE, em sua cláusula segunda, inciso II, determina que a nota fiscal de saída seja emitida sem o destaque do ICMS. Portanto, a orientação técnica é que a esta operação seja dado o tratamento de diferimento do ICMS.

No cálculo do referido coeficiente, efetuado pelo fisco, as operações registradas com CFOP's nºs 6501, 6502 e 6504 foram consideradas isentas. Tais operações não foram assim consideradas no cálculo da Petrobras, em virtude de tratar-se de *"Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação"*, *"Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação"* e *"Remessa de mercadorias para formação de lote de exportação"*, respectivamente.

Na planilha anexada ao Auto de Infração para o cotejo do valor do CIAP creditado pela Petrobras com o apurado pela fiscalização (ANEXO 08), referente ao mês de 10/2011, conforme alega, não foi deduzido o estorno de crédito efetuado pela Petrobras no valor de R\$50.392,54, consoante o livro Registro de Apuração de 10/2011.

No tocante à infração nº 2, reconhece a acusação em parte, no valor de R\$2.783,11.

Contudo, em relação à parcela correspondente a R\$16.068,95, afirma que a exigência não merece prosperar, pois a nota fiscal nº 104.378, escriturada em 12/08/2008, refere-se a mercadoria classificada como insumo de produção, não cabendo, portanto, o recolhimento do diferencial de alíquotas. No caso das notas nºs 45.625 e 45.600, escrituradas em 21/08/2009, ocorreu a devolução integral dos bens por meio das notas 82 e 83, série 2, em 28/08/2009, conforme cópias anexas.

Afirma, quanto à infração 3, que os materiais tomados pelo autuante no anexo V do Auto de Infração são insumos essenciais. A nota 104.378, escriturada em 12/08/2008, refere-se à aquisição de insumo de produção (*"kurita"*), que permite a apropriação do crédito de ICMS.

No que tange às infrações 4, 5 e 6, ressalta que a escrituração de créditos fora dos períodos em que se verificaram as entradas, no valor histórico de R\$78.513,20 (infração 4), se refere a materiais importados em 2009 e 2010, classificados como de *"uso e consumo"* de forma equivocada, e

reclassificados em fev/2011 como ativo imobilizado (CFOP nº 3551 - compra no exterior de bens para o ativo imobilizado). São ativos destinados à atividade precípua da unidade geradora de energia elétrica, que possuem natureza de bens de produção, em função de que tem como legítimo o crédito.

As infrações 5 e 6 tratam de materiais importados em 2010 e 2011, classificados como de "*uso e consumo*" de forma equivocada e reclassificados como ativo imobilizado (CFOP 3551 - compra no exterior de bens para o ativo imobilizado) em abril e maio de 2012, respectivamente. São ativos destinados à consecução do objeto social da unidade geradora de energia elétrica, que possuem natureza de bens de produção, em razão de que tem como legítimo o crédito.

De acordo com o parágrafo único do art. 23 da LC 87/1996, o direito do contribuinte de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos, contados da data da emissão do documento fiscal. Por isso, afirma que o Auto de Infração é ilegal, pois estabelece hipótese de restrição ao direito de crédito que os legisladores constitucionais e complementares não impuseram aos contribuintes do ICMS.

Prossegue afirmando que procedeu ao registro dos créditos extemporâneos no livro Registro de Entradas, o que alega ser mero descumprimento de obrigação acessória, que não pode se sujeitar à aplicação da multa prevista no art. 42 III da Lei nº 7.014/1996. Por isso, pede a conversão para multa por descumprimento de obrigação acessória, redução ou cancelamento.

Na hipótese de acolhimento do Recurso de Ofício, pede que seja intimado para apresentar contra-razões, sob pena de violação a dispositivo constitucional.

Encerra pleiteando o provimento do apelo voluntário.

Instada a se manifestar, a PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 636 a 640 opina pelo não provimento, afastando as teses de nulidade, decadência e de necessidade de diligência e, no mérito, assinalando que os produtos que tiveram os respectivos créditos glosados são de uso e consumo.

Com respeito aos itens 4 a 6 do Auto de Infração, entende que os materiais auditados são peças de reposição e que a argumentação apresentada falece de amparo legal, inclusive a de conversão em multa por descumprimento de obrigação acessória e de redução ou cancelamento da penalidade por descumprimento da obrigação principal.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões ventiladas na peça de defesa, o auditor fiscal e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e na peça de Recurso.

Inexiste, na legislação que rege o processo administrativo fiscal (PAF), limites relativos ao número de imputações constantes de um mesmo Auto de Infração.

A constitucionalidade dos comandos legais e regulamentares que norteiam o mecanismo de débito e crédito do ICMS na Bahia não pode ser apreciada neste foro, a teor do art. 167, I, "a" do RPAF/1999. Ademais, o julgador não tem atribuição legal para negar eficácia a norma emanada de autoridade hierarquicamente superior (inciso III do mesmo artigo).

Com relação ao alegado fato de os julgadores da quinta Junta terem negado pedido de diligência

referente a matérias complexas, disso não resultou qualquer irregularidade ou ilegalidade, porquanto, como dito, todas as razões de defesa foram enfrentadas. Aliás, verifico que a JJF, objetivando aperfeiçoar o lançamento com a exclusão dos equívocos constatados, converteu o feito em diligência às fls. 507/508.

A questão da litispendência, como a própria sociedade autuada consignou no apelo voluntário, já foi corretamente enfrentada e decidida na primeira instância.

O recorrente não especificou numero de documentos nem apresentou provas condizentes com a argumentação de que os demonstrativos agruparam diversas notas fiscais em um mesmo período de competência, cujas datas de emissão se referem a diferentes meses, para efeito de apuração da base de cálculo do imposto.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “*a quo*”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrito, *in verbis*, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).

Ademais, a apropriação dos créditos ocorreu em 2010 e a lavratura do Auto se deu em 2013 (3 exercícios sociais), pelo que não cabem maiores consideração acerca do prazo de 5 anos.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Tomo como fundamento o art. 147, I, “a” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF/BA) para negar o pedido de diligência ou perícia, pois todos os elementos aptos a formar a convicção dos membros deste órgão estão presentes no processo.

Passo ao julgamento do Recurso de Ofício, decorrente da desoneração total verificada no julgamento das infrações 7 e 8 e parcial das 1, 2 e 9.

Restou acertadamente acolhida, em parte, a tese defensiva relativa à litispendência na infração 1, obviamente, com as devidas adaptações ao PAF.

Uma parcela dos atos infracionais objeto da autuação em tela é a mesma que serviu de base para o lançamento do Auto 269200.0939/10-3, que totalizou o imposto por crédito indevido de R\$4.015.562,01. A argumentação de defesa foi acolhida apenas em parte porque o Auto de Infração objeto da presente lide (269200.0337/13-8) abrange outros fatos geradores, que não restaram contemplados no lançamento de ofício anteriormente lavrado, totalizando o atual a quantia de R\$8.073.884,65.

O PAF (Processo Administrativo Fiscal) nº 269200.0939/10-3, após o julgamento de origem, foi devolvido ao exame da CJF para apreciação do Recurso de Ofício, pois a Decisão de 1ª Instância, consubstanciada no Acórdão nº 0097-03/11, da 3ª JJF, anulou o item da autuação atinente aos estornos de créditos, na cifra acima mencionada (R\$4.015.562,01). O autuante, a despeito do reexame necessário, renovou a ação fiscal em 21 de janeiro de 2013, conforme atesta o Termo de Início juntado à fl. 10.

O Recurso de Ofício foi julgado em 04 de julho de 2013 e a Segunda Instância deu provimento parcial ao mesmo, restabelecendo a autuação, no tocante à penalidade de 60% sobre o imposto originalmente reclamado, na cifra de R\$4.015.562,01. Esta penalidade encontra-se prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/1996 e foi aplicada de ofício pela 1ª CJF, constituindo, portanto, Decisão de mérito acerca da autuação originária, objeto da renovação do PAF ora em análise.

De acordo com as observações pertinentemente efetuadas pela JJF, “*configurou-se, assim, a impossibilidade de renovação da ação fiscal, no que tange aos fatos geradores que importaram no lançamento de ofício originário, até a cifra de R\$4.015.562,01, visto que a Decisão da 1ª*”

Câmara de Julgamento Fiscal transitou em julgado na esfera administrativa, por não ser mais passível de modificação via interposição de Recursos previstos na legislação do PAF”.

De maneira igualmente correta, a JJF acatou a alegação defensiva quanto ao estorno no valor de R\$50.392,54, ocorrido no mês de outubro de 2011, com o que concordou o autuante na informação fiscal, deduzindo tal cifra do correspondente período de apuração.

“(…) na planilha anexada ao Auto de Infração pelo Fisco, para comparação do valor do CIAP creditado pela Petrobras x Cálculo do Fisco (ANEXO 08), referente ao mês de 10/2011, não foi deduzido o estorno de crédito efetuado pela Petrobras, no valor de R\$50.392,54, conforme livro Registro de Apuração de 10/2011. Desta forma, o fisco considerou como crédito indevido o valor integral da parcela 1/48 do CIAP deste período, no valor de R\$136.639,20. Documentos: LRA 10/2011 e Planilha Anexo 08”.

Em relação à segunda infração e aos produtos designados nas Notas Fiscais nºs 45.625 e 45.600, escrituradas em 21/08/2009, foram devolvidos em 28/08/2009, mediante a emissão dos documentos fiscais 82 e 83, de modo a afastar a incidência do ICMS por diferença de alíquotas.

A infração 7 (utilização indevida de crédito fiscal, em junho de 2012, relacionado ao acusado débito indevido de maio de 2012), tem como fundamento de fato as operações consubstanciadas nos documentos de fls. 287 a 301.

Foi solicitada diligência ao autuante (fls. 507/508), com vistas à revisão dos cálculos e valores apurados. À fl. 515, o auditor não atendeu à determinação do órgão julgador e asseverou que o demonstrativo referente à infração 7 não sofreu qualquer alteração em virtude da modificação nos valores dos coeficientes de aproveitamento dos créditos fiscais.

Por sua vez, os julgadores, equivocadamente, constataram que, no mês de maio de 2012, o contribuinte apurou no livro RAICMS o saldo devedor de R\$546.127,35 (fl. 290). O documento de arrecadação, com o correspondente adimplemento da obrigação atinente ao imposto relativo ao período em questão, totalizou R\$794.943,03, de acordo com o documento de fl. 287. A diferença entre o valor recolhido e o apurado na escrita, segundo a JJF, corresponde à quantia lançada na imputação 7 (R\$248.815,68).

Ocorre que o documento de fl. 290 não possui valor legal. À época, a sociedade empresaria escriturava as suas operações no SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) e o referido documento não faz parte do mesmo, caracterizando-se como de mero controle interno.

Na assentada de julgamento, o auditor fiscal trouxe extrato da escrituração digital do sujeito passivo, constante dos autos, através do qual foi possível constatar que o saldo devedor em maio de 2012 perfaz o montante de R\$794.943,03, do que concluiu que o lançamento a crédito foi indevido.

Portanto, deve ser alterada a Decisão de origem, para restabelecer a infração 7. Item procedente.

No que se refere à oitava acusação, o sujeito passivo comprovou serem verdadeiras as suas alegações defensivas, com o que concordou a autoridade fiscal (fl. 398), uma vez que foi lançado no RAICMS o débito de R\$987.655,82, antes do fato gerador e da emissão da nota fiscal. O autuado registrou um débito de ICMS no seu livro de Apuração, no valor de R\$987.655,82, antes da ocorrência do fato gerador e da emissão da correspondente nota fiscal que amparou a operação. Houve uma antecipação de pagamento do imposto, fato não observado pelo autuante quando da realização da ação fiscal. O estorno de débito processado no próprio mês foi correto.

Relativamente à infração 9 (estornos de débitos na escrita fiscal, relacionados às operações de devolução de bens do ativo imobilizado, com destaque do imposto no documento de saída), o contribuinte reconheceu a procedência de R\$16.604,44, mas não concordou com o valor remanescente de R\$174.165,88.

Os bens adquiridos e destinados ao ativo imobilizado foram devolvidos após as respectivas entradas, e os totais destacados nos documentos fiscais de devolução estornados no livro de Apuração, fato que restou reconhecido pelo autuante, que concluiu pela improcedência da

parcela do valor exigido não acatada pela sociedade empresaria às fls. 399/400.

Recurso de ofício parcialmente provido, para restabelecer a exigência contida na infração 7.

Quanto ao Recurso Voluntário e à imputação 1, a apuração foi devidamente corrigida, tendo em vista a diligência de fls. 507/508, com as retificações relativas aos erros materiais inicialmente cometidos pelo autuante e os correspondentes ajustes do procedimento à legislação (art. 17, parágrafo 17, inciso III, RICMS/1997 c/c Instrução Normativa nº 52/2013).

Os créditos fiscais glosados somente resultaram em exigência do gravame quando constatada repercussão financeira (art. 42, VII, “a “da Lei nº 7.014/1996). Não é o caso de converter a multa em penalidade por descumprimento de obrigação acessória, tampouco de excluí-la ou reduzir o seu montante, pois esta CJF não tem atribuição legal para isso, o que decido também no que concerne aos ilícitos relacionados aos créditos extemporaneamente lançados (itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração).

As glosas da primeira infração decorrem das seguintes situações, descritas na peça vestibular: "A) da utilização indevida de crédito fiscal nas aquisições de materiais destinados ao uso/consumo do estabelecimento, erroneamente considerados pelo autuado como sendo bens do ativo permanente, a exemplo de abraçadeiras, anéis, buchas, divisor, fio, e disco para turbina, gaxeta, grampo, junta, palheta, entre outros, conforme discriminado no Anexo 01-a e 01-b (fls. 106 a 154; B) da aquisição de bens destinados ao ativo fixo da área administrativa do estabelecimento, a exemplo de equipamentos de informática, poltronas, cadeiras, aparelhos de TV, vídeo-porteiro etc.; C) erro no cálculo da fração de 1/48 a ser apropriada a cada mês”.

Os bens fiscalizados foram destinados ao uso e consumo, utilizados nas áreas administrativas, laboratórios, reposição de máquinas, equipamentos ou sobressalentes.

A Lei Complementar nº 87/1996 afasta a possibilidade de o contribuinte se apropriar de créditos concernentes a bens de uso e consumo até o dia 01/01/2020. A classificação dada pelo recorrente, contabilizando os bens adquiridos nas rubricas referentes ao ativo imobilizado ou insumos de produção, foi incorreta e refletiu diretamente no cálculo da fração de 1/48 a ser apropriada a cada mês.

Em relação à infração 2, o recorrente acolheu a procedência parcial, no valor de R\$ 2.783,11 (fatos geradores de abril/2011 e dezembro/2012). A parte recorrida é de R\$ 16.068,95.

Dessa quantia consta a operação de aquisição promovida através da Nota Fiscal nº 104.378, de 12/08/2008, com lançamento do crédito extemporâneo na escrita em dezembro de 2010, de R\$ 2.220,83. O citado documento acobertou a compra de “kurita”, utilizada no tratamento de água, relacionado (o tratamento) aos processos de proteção dos dutos. Os produtos utilizados no tratamento da água, visando à proteção de equipamentos industriais, como anti-incrustantes ou anti-corrosivos, enquadram-se como bens de uso e consumo e não como insumo, em razão de que é legítimo o lançamento da diferença de alíquotas.

No que respeita à infração 3 (crédito indevido, pela aquisição da mercadoria relacionada com a NotaFiscal nº 104.378 – compra de material destinado a uso e consumo, "kurita"), os fundamentos são os mesmos dos expostos no julgamento da infração 2.

As infrações 4, 5 e 6 decorrem de utilização indevida de créditos, apropriados após o período em que ocorreram as entradas.

As compras das quais resultaram a quarta imputação foram de peças de reposição de equipamentos industriais, tais como anel de segmento, kit de vedação, junta para válvula, calço, selo, parafuso etc., partes componentes de equipamentos e máquinas, utilizadas em substituição a outras peças.

Idêntico raciocínio é aplicável às infrações 5 e 6, mudam apenas os períodos auditados: relativos à utilização de créditos fiscais extemporâneos, nos meses de abril e maio de 2012, respectivamente,

assim como às aquisições, por importação, de materiais destinados ao uso e consumo, ocorridas entre maio de 2010 e março de 2011. Trata-se também de peças de reposição de máquinas e equipamentos.

A infração 9 não foi objeto do apelo voluntário.

Recurso Voluntário não provido. Mantida a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recursos Voluntário e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

VOTOS DIVERGENTE (Preliminares de nulidade e decadência) e EM SEPARADO (Mérito - infração 1)

Com a devida vênia ao muito bem fundamentado voto do nobre colega Relator, vou divergir quanto a este no que se refere às preliminares de nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa e de decadência aduzidas pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário.

O Recorrente aduz que teve prejudicado o seu direito de defesa, tanto em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 09 (nove) infrações totalmente distintas.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo auto de infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. N° 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3 e 277992.0402/12-7. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Toda análise de nulidade de um auto de infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Da análise do presente PAF verifico que o início da ação fiscal se deu em 21/01/13 (fl. 10) e o presente lançamento fora lavrado em 28 de março de 2013.

Ora, o agente fiscal teve exatos 2 meses e 7 dias para proceder à fiscalização que acarretou na lavratura de auto de infração com 09 infrações, intimando o contribuinte no dia 16/04/13.

Em contrapartida aos 67 dias que o agente fiscal teve para proceder à apuração de 09 infrações, o Recorrente teve apenas 30 (trinta), para se defender das mesmas 09 infrações.

Entretanto, o Fisco não pode se aproveitar de tal fato em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente auto de infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o

ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.

Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o auto de infração quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo Recorrente.

Assim, acolho a preliminar suscitada pelo Recorrente, e voto, pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte.

No mesmo sentido, entendo que deva ser acatada a preliminar de Decadência suscitada pelo contribuinte em relação a parte dos lançamentos da Infração 1.

Segundo o voto do Nobre Relator: *a apropriação dos créditos ocorreu em 2010 e a lavratura do Auto se deu em 2013 (3 exercícios sociais), pelo que não cabem maiores consideração acerca do prazo de 5 anos.*

Cumpra esclarecer, para não pairar qualquer dúvida, que trata-se, no caso concreto a Infração 01 de lançamento em razão da utilização indevida de crédito fiscal. Ocorre que, em que pese a utilização do crédito tenha se dado no período fiscalizado de nov/2010 a dez/2012, parte dos créditos indevidos foram escriturados nos anos de 2006 e 2007.

Por sua vez, este CONSEF já se manifestou por diversas vezes a sua posição majoritária no sentido de que a mera escrituração já caracteriza a utilização indevida de crédito fiscal, a exemplo de decisão proferida no julgamento do A.I. Nº 279196.0004/12-1. O que pode ser alterado, em termos de cobrança, é o lançamento do imposto (caso exista repercussão econômica), ou apenas da multa. Entretanto, as imputações são as mesmas, o tipo legal idêntico, e um dispositivo legal único.

Assim, entendo que este CONSEF não pode aplicar dois pesos e duas medidas. Se o entendimento majoritário é de que a mera escrituração já caracteriza benefício e, portanto, a utilização indevida de crédito, o fato jurídico punível ocorreu no momento da escrituração do crédito indevido, ou seja, nos anos de 2006 e 2007.

Outrossim, havendo um transcurso de tempo superior a 05 anos em relação aos fatos geradores ocorridos nesse período, entendo ter ocorrido a decadência parcial do lançamento, razão pela qual acolho a preliminar de decadência suscitada pelo Contribuinte.

No que se refere ao Recurso de Ofício contra a desoneração ocorrida na Infração 1, em que pese acompanhe o voto do Nobre Colega Relator, gostaria de acrescentar apenas, quanto à fundamentação que, além de ter sido operada a coisa julgada administrativa quanto à parcela dos atos infracionais que serviu de base para o lançamento do Auto 269200.0939/10-3, um novo lançamento com a mesma tipificação legal consistiria em verdadeiro *bis in idem*.

O ato infracional já foi punido, a e eventual falta de recolhimento do tributo em razão dos mesmos fatos jamais poderia ser cobrado mediante o mesmo tipo legal punitivo.

Assim, acompanho o voto do Nobre Relator acrescido da fundamentação supra.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício, quanto à infração 1)

Com a vênia do nobre relator, quero manifestar a minha divergência em relação aos pontos a seguir explicitados.

Inicialmente, devo estabelecer discordância no que se refere ao enquadramento jurídico dado aos fatos pelo preposto fiscal, particularmente naquilo que se reporta à infração 1, pois os fatos narrados no lançamento evidenciam que a infração praticada não foi o creditamento indevido, mas o recolhimento a menor do imposto já que somente foram autuados os meses em que houve descumprimento de obrigação principal conforme se pode depreender da leitura do demonstrativo de débito “ANEXO 09: RECOMPOSIÇÃO DO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS DO PERÍODO DE JANEIRO DE 2010 A DEZEMBRO DE 2012”, constante do CD, acostado à folha 35 do presente processo.

De fato, o creditamento indevido ocorrera nos exercícios de 2007 a 2008, fato que foi objeto de lançamento através do AI nº 269200.0939/10-3, oportunidade em que a empresa foi devidamente punida mediante aplicação, somente, da multa de ofício, em montante de 60% do valor do crédito indevidamente lançado, conforme entendimento do órgão julgador.

Já agora, no período de 2010 a 2012, o que se deu foi o recolhimento a menor do tributo, considerando que o contribuinte não promoveu, a tempo, o estorno do crédito anteriormente lançado. Essa é a realidade que se evidencia dos fatos narrados no presente processo.

O creditamento indevido somente ensejará autuação com base na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei 7.014/96 quando não repercutir no pagamento do imposto, ou seja, quando não gerar consequências financeiras no caixa da empresa, pois caso contrário tal conduta deve ser enquadrada no tipo infracional previsto no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei citada. Isto porque o § 5º do dispositivo legal referido impõe a absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa pela falta de pagamento do imposto, conforme se depreende da leitura do seu texto, abaixo transcrito.

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:.

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal (grifo acrescido), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.
...”

Esse foi, aliás, o enquadramento dado à infração na peça inaugural do lançamento, conforme folha 03 do processo, no campo relativo à multa aplicada, a despeito de a sua descrição ter dado ênfase à utilização indevida do crédito.

Pois bem, partindo-se da premissa de que não houve creditamento indevido, mas recolhimento a menor, conforme argumentação desenvolvida acima, não faz sentido afirmar-se que há litispendência relativamente às competências dos exercícios de 2007 a 2008, pois a litispendência decorre da identidade entre duas ações, do que não se pode cogitar tratando-se de fatos ocorridos em períodos distintos, cujo enquadramento legal é, também, diverso, havendo de semelhante apenas as partes e a causa de pedir.

Há, pois, pedidos diversos, relativos a fatos ocorridos em períodos também distintos, inviabilizando qualquer tentativa em reconhecimento do fenômeno processual da litispendência.

Por esses motivos, divirjo do voto do relator, no que concerne à infração 1, afastando a alegação de litispendência relativamente aos fatos ocorridos nas competências de 2010 a 2012, e restabelecendo a infração na sua totalidade.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269200.0337/13-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.368.207,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminares de nulidade e decadência) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminares de nulidade e decadência) - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO* (Recurso de Ofício - infração 1) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Lopes Reis, José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva*, Alessandra Brandão Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício - infração 1) - Conselheiro: Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTOS DIVERGENTE (Preliminar de nulidade) e EM SEPARADO (Mérito)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE
(Recurso de Ofício)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS