

A. I. N° - 279196.0006/15-9
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 01.12.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0216-04/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUBSEQUENTES AMPARADAS POR ISENÇÃO. O contribuinte deixou de realizar estornos de créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foram objeto de saídas internas com isenção de ICMS. Parte da exigência foi reconhecida pelo contribuinte. Após diligência saneadora, houve diminuição do valor do ICMS exigido. Arguições de nulidade não acolhidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/12/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$990.417,17 em razão da seguinte irregularidade: *"Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto. O contribuinte deixou de realizar o estorno dos créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com isenção de ICMS, conforme demonstrativo constante do Anexo I"*. Multa de 60%.

Por representantes legais, a empresa impugna parcialmente o lançamento fiscal (fls. 23/36). Ressalta a tempestividade da sua defesa, diz ser uma sociedade de economia mista sob controle da União com prazo de duração indeterminado e que é regida pelas normas da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), tendo como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como, quaisquer outras atividades correlatas ou afins. Transcreve a infração a si imputada.

Em seguida, reconhece parcialmente a autuação no montante de R\$559.722,75, o recolhendo e solicita que o mesmo seja homologado pela decisão administrativa com fulcro no art. 156, I, do CTN.

Passa a impugnar a parte não reconhecida no valor de R\$430.694,42.

Assevera que a fiscalização efetuou cálculo do estorno do crédito utilizando a metodologia (constante no "Anexo I" do Auto de Infração), a partir da qual constituiu o crédito tributário de R\$990.417,17: *"Estorno Exigível = Quantidade (Saídas) x Valor Unitário de Aquisição (extraído do inventário escriturado pelo contribuinte) x 70% (percentual de tributação do produto adquirido em operações interestaduais) x 12% (alíquota do ICMS nas operações interestaduais)"*.

Ou seja, com base nessa operação, a fiscalização encontrou o valor de créditos a estornar no montante de R\$990.417,17. E para a apuração de tal valor, utilizou como base de cálculo o número

total de saídas tributadas de amônia anidra, multiplicado pelo valor unitário de aquisição (extraído do seu inventário escriturado). Por sua vez, sobre esta base de cálculo aplicou uma redução de 30% e, após, fez incidir uma alíquota de 12% devida nas operações interestaduais.

Afirma, em seguida, de que escriturou corretamente o crédito das notas fiscais recebidas em transferência interestadual do produto amônia anidra, que totalizou o valor de R\$586.338,27, conforme se verifica no arquivo "FAFEN AMONIA COMERCIALIZAÇÃO 2011-1.xmls " onde constam todas as entradas deste produto e o seu respectivo crédito fiscal de ICMS escriturado.

Diz não encontrar lógica no levantamento dos créditos a serem estornados e realizado pela fiscalização, pois tem ela condições de levantar o crédito real do ICMS tomado pelo contribuinte referente às entradas da amônia anidra fertilizante por meio do registro das notas fiscais de entrada.

Afirma de que o valor do crédito a ser estornado não pode ser superior ao efetivo crédito lançado no Livro Registro de Entradas quando da entrada desse produto na FAFEN. Além do mais, deve-se considerar que realizou operações de saídas internas isentas e saídas interestaduais com redução de base de cálculo, consideradas quando do cálculo do estorno de crédito.

Observa que nas saídas com redução de base de cálculo o estorno deve ser proporcional, conforme art. 100, II do RICMS/97 e art. 312, § 1º do RICMS/12, transcrevendo o art. 100.

Em assim sendo, reconhece para pagamento, relativo às competências de fev/2011 a jul/2011, set/2011 e dez/2011, o valor de R\$559.722,75, sendo impugnado o valor de R\$430.694,40, por não haver base legal na metodologia utilizada pela fiscalização, bem como, no que tange às notas escrituradas, estas envolvem saídas subseqüentes isentas e com redução na base de cálculo, a respeito de que o estorno foi objeto de pagamento.

Passa a impugnar a multa aplicada a entendendo de caráter confiscatório e que afronta, por inconstitucionalidade direta, o dispositivo constitucional pétreo como garantia do contribuinte, enquanto limitação ao poder de tributar (art. 150, inc. IV, da Constituição Federal).

Discute o princípio do não confisco, trazendo aos autos ensinamentos do Prof. José Orlando Rocha de Carvalho, em seu artigo "A Multa e o Injustificável Arbítrio do Poder Fiscal", estudo do tributarista Marco Antonio Piazza Pfitscherem em seu estudo denominado "Princípio do Não-Confisco" e de Samuel Monteiro em sua obra "Tributos", vol. I, Ed. Cultural Paulista, São Paulo, 1983, p. 756.

Apresenta, ainda decisões do TRF e anota, por oportuno, que a Suprema Corte, no julgamento da ADI 1.075-MC, Rel. Min. Celso de Mello (Informativo nº 115, j. 17.06.1998), acatou a tese de que a multa, ainda que de tributo efetivamente não se trate, pode assumir caráter confiscatório, fazendo incidir a regra do art. 150, IV, da CF.

Afora todas essas colocações, não praticou quaisquer das condutas previstas no art. 42 e incisos, da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia

Advoga a necessidade de diligência fiscal. Sacando das determinações contidas no art. 2º, art. 150, II e art. 145, todos do RPAF/BA, afirma que *"diante da complexidade da matéria e da situação fática apresentada na suposta infração ora impugnado, faz-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado"*. E caso esta não seja deferida, requer a realização da diligência na forma prevista do art. 148, II, do RPAF/BA, por auditor estranho ao feito, para, com a devida isenção, apreciar os fatos e documentos produzidos na impugnação.

Indica seu Assistente Técnico o contador Luiz Cláudio Van Der Maas de Azevedo – CPF 042.977.197-54, empregado do contribuinte, com endereço na Rua Soares Cabral 80, Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro/RJ.

Por fim requer:

1. *Acolhida das preliminares arguidas, reconhecendo as nulidades do auto de infração de nº 279196.0006/15-9, nos termos contido na causa de pedir;*
2. *A produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia;*
3. *A concessão de oportunidade para se manifestar sobre as Informações Fiscais, nos termos do art. 127, §7º, do RPAF/BA;*
4. *A concessão de prazo, em prazo mínimo de dez dias, para juntada das cópias dos comprovantes de pagamento dos valores reconhecidos, com consequente homologação por decisão administrativa a ser proferida pela C. Junta de Julgamento Fiscal do Conselho Estadual de Fazenda deste Estado, extinguindo-se o respectivo crédito fiscal, nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.*
5. *Finalmente, requer seja julgada improcedente as autuações, uma vez que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária, pleiteando ainda o afastamento da multa aplicada.*

Na informação fiscal (fls. 59/62), os autuantes descrevem a infração e resumem a peça defensiva.

No mérito, discordam da empresa quanto à alegação de que não houve “*lógica no levantamento dos créditos a serem estornados realizados pela fiscalização...*”, por entenderem “*que o valor do crédito a ser estornado...*” num dado mês “*não pode ser superior ao efetivo crédito lançado...*” no referido mês. Afirmam, neste sentido, que raramente as vendas de mercadorias num dado mês se restringe somente ao quanto foi adquirido dentro do mesmo mês, e que é normal a venda, num mês, de mercadorias que foram adquiridas (e que geraram créditos) em meses anteriores.

Dizem que a metodologia aplicada na lavratura do Auto de Infração possui lógica muito clara e tem como objetivo estornar exatamente o valor do crédito de todas as quantidades de mercadoria que foram objeto de saída com isenção.

Explicam que o procedimento adotado para os cálculos realizados foi extremamente simples e objetivo, e se resume no seguinte raciocínio lógico: “*se certa quantidade de amônia é revendida com isenção de ICMS, todo o crédito que essa exata quantidade de amônia gerou ao entrar no estabelecimento precisa ser estornado. Não são admitidos artifícios como estorno parcial nem estorno limitado a qualquer parâmetro*”. E continuam, “*Para tanto não importa se a mercadoria entrou no mesmo mês em que saiu, se entrou em mês anterior ao da saída ou mesmo em exercício anterior ao da saída (impõe-se ficar atento, pois a autuada pretende limitar o montante do estorno ao quantum creditado dentro do exercício – 2º parágrafo da fl. 28). Tal regramento, além de não contar com previsão legal, permitiria que a autuada permanecesse com todos os créditos de mercadorias que deram entrada em exercícios anteriores e que foram objeto de saídas isentas no exercício atual. O que é importante ter em mente é que, em algum momento anterior (não importa quão anterior foi esse momento) a entrada dessa mercadoria conferiu crédito ao contribuinte*”.

Esclarecem, em relação aos seus cálculos, que simplesmente multiplicaram as quantidades das mercadorias que tiveram saídas isentas pelo valor escriturado em inventário (não se esquecendo de embutir ICMS neste último dividindo-o por 0,88), encontrando o valor de aquisição de tal quantidade, o que ainda foi multiplicado por 70% (devido à redução de base de cálculo em 30%) e por 12% (que é a alíquota interestadual de SE para a BA). Ou seja, e em resumo: “*o estorno exigível é exatamente: “Quantidade Saída com Isenção x [Valor Unitário de Aquisição ÷ 0,88] x 70% x 12%”, tal qual figura na última coluna do Anexo I, utilizando somente conceitos matemáticos do ensino fundamental.*”

Ressaltam que a presente infração considerou apenas as saídas isentas de Amônia Anidra que foram adquiridas de terceiros. Afirma que nada de produção própria compôs o levantamento.

Argumentam que o impugnante quer impor um procedimento que, a olhos descuidados, poderia parecer apenas desprovido de lógica. No entanto, em um olhar mais atento percebe-se que existe uma lógica clara em tal procedimento que é desprovida de legalidade e de justiça fiscal.

Arguem que, conforme se verifica na planilha intitulada INSUMO (presente no arquivo "FAFEN AMONIA COMERCIALIZAÇÃO 2011-1.xmls", contido no CD à fl. 56 do presente processo), a autuada pretende calcular o estorno exigível em cada mês a partir do produto de dois fatores: "- o primeiro fator seria um índice (que ela chamou de PERCENTUAL DE ESTORNO – linha 109 da referida planilha), calculado pela razão entre as saídas isentas e o total de saídas do mês; - e o segundo fator seria o total de créditos daquele mês relativamente às entradas de amônia (linha 36 da mesma planilha)".

Reiteram que, por essa lógica, o sujeito passivo conseguiria revender para sempre com isenção e não estornar um centavo sequer dos créditos auferidos nas entradas, pois, sendo, segundo a parte interessada, o valor estornável igual ao produto de dois fatores, basta administrar para que sempre um desses fatores seja zero, conforme exemplificação que apresentam e transcrita a seguir.

– *No mês 1 - certa quantidade de amônia foi recebida, gerando crédito na linha 36 da planilha da autuada. Mas, como nada foi vendido com isenção dentro do mês, o PERCENTUAL DE ESTORNO calculado (linha 109 da planilha) é zero. Consequentemente, nenhum crédito seria estornado no mês;*

– *No mês 2, o contribuinte toma o cuidado de não adquirir nenhuma amônia, garantindo que seja zero o valor do crédito pelas entradas de amônia do mês (linha 36 da planilha de defesa). Em contrapartida, revende com isenção toda a amônia que possui em estoque (adquirida no mês anterior). Desta vez, o PERCENTUAL DE ESTORNO vai dar 100%, mas, como o crédito da linha 36 da planilha é zero, o resultado da multiplicação será zero, garantindo que o contribuinte não precisaria estornar nada novamente;*

– *No mês 3, basta repetir as operações do mês 1 e não estornar ICMS algum;*

– *No mês 4, basta repetir as operações do mês 2 e não estornar ICMS algum.*

– *E assim por diante, repete as operações do primeiro mês em todos os meses ímpares e repetindo as operações do segundo mês para todos os meses pares.*

Sustentam que não é concebível que um procedimento criado à margem da lei, por mais criativo que seja, possa ser usado para lesar o Erário da maneira como pretende o autuado.

Entendem que nas saídas com isenção, o crédito na entrada de toda aquela quantidade (nem mais nem menos) que sai com isenção deve ser estornado, pugna pela Procedência total da infração.

Quanto ao pedido de realização de diligência, entendem que prestadas às contra-razões expostas acima, não existe espaço para diligências ulteriores.

Concluem que tendo se manifestado fundamentadamente sobre cada aspecto exposto pela defesa, e considerando que esta não traz qualquer substrato capaz de elidir a autuação fiscal ou de apontar, de forma objetiva, qualquer vício no Auto de Infração que pudesse ensejar sua nulidade ou improcedência, sustentam a procedência da autuação.

Por fim, pontuam que na presente informação fiscal não foram aduzidos fatos novos nem foram anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos. Solicitam de que o processo deve ser encaminhado ao CONSEF.

Diante da controvérsia instalada e após análise das peças processuais e da legislação vigente à época dos fatos geradores, esta 4ª JJF encaminhou os autos à fiscal estranho ao feito, lotado na

Inspetoria para que tomasse as seguintes providências (fls. 68/71):

I - intimasse o autuado a apresentar, no prazo de 15 (quinze) dias, os livros e documentos fiscais relativos ao período de dezembro de 2010 a dezembro de 2011.

II – de posse da documentação solicitada:

1. informasse a quantidade, o valor total e o preço unitário do Kilograma da Amônia Anidra existente no estoque escriturado no livro Registro de Inventário de 31/12/2010;
2. informasse se no valor da Amônia Anidra indicado no livro Registro de Inventário de 31/12/2010 estava, ou não, embutido o ICMS;
3. relacionasse, em planilha distinta, todas as notas fiscais de ENTRADAS de Amônia Anidra, por mês, no período de dezembro de 2010 a dezembro de 2011, indicando a data, a quantidade, a base de cálculo, a alíquota incidente, o valor do ICMS destacado e o preço unitário por Kilograma;
4. calculasse a alíquota média incidente nas operações de entrada de Amônia Anidra ocorridas em cada mês, no período de dezembro de 2010 a dezembro de 2011;
5. elaborasse demonstrativo relacionando todas as notas fiscais referentes às OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS DE REVENDA DE AMÔNIA ANIDRA (e não de fabricação pelo autuado), por mês, no período de janeiro a dezembro de 2011, indicando a data, a quantidade, a base de cálculo, a alíquota incidente, o valor do ICMS destacado e o preço unitário por Kilograma;

III – com fulcro nas informações acima elencadas, procedesse da seguinte forma (por período mensal) em relação às operações de SAÍDAS INTERNAS DE REVENDA de Amônia Anidra, beneficiadas com a isenção prevista na alínea “c” do inciso XI do artigo 20 do RICMS/97, entretanto, sem previsão de manutenção de crédito fiscal:

1. no mês de janeiro de 2011, multiplicasse a quantidade total de saídas (expressa em Kilogramas) pelo preço unitário por Kilograma indicado na última aquisição do mês anterior (dezembro de 2010) sem acrescentar nenhuma parcela de ICMS;
2. em seguida, aplicasse a alíquota média incidente nas operações de entradas de Amônia Anidra ocorridas no mês de dezembro de 2010, calculando, ao final, o valor do estorno de crédito fiscal concernente ao mês de janeiro de 2011;
3. no mês de fevereiro de 2011, multiplicasse a quantidade total de saídas (expressa em Kilogramas) pelo preço unitário por Kilograma indicado na última aquisição do mês anterior (janeiro) sem acrescentar nenhuma parcela de ICMS;
4. em seguida, aplicasse a alíquota média incidente nas operações de entradas de Amônia Anidra ocorridas no mês de janeiro de 2011, calculando, ao final, o valor do estorno de crédito fiscal concernente ao mês de fevereiro de 2011;
5. no mês de março de 2011, multiplicasse a quantidade total de saídas (expressa em Kilogramas) pelo preço unitário por Kilograma indicado na última aquisição do mês anterior (fevereiro) sem acrescentar nenhuma parcela de ICMS;
6. em seguida, aplicasse a alíquota média incidente nas operações de entradas de Amônia Anidra ocorridas no mês de fevereiro de 2011, calculando, ao final, o valor do estorno de crédito fiscal concernente ao mês de março de 2011;
7. procedesse da mesma forma para os meses seguintes, até dezembro de 2011.

Foram feitas, ainda, as seguintes observações:

1. no caso de não ser possível calcular o preço unitário da última aquisição de Amônia Anidra efetuada no mês de dezembro de 2010, por não terem sido apresentadas as notas fiscais correspondentes, utilizasse o preço unitário por Kilograma escriturado no livro Registro de

Inventário de 31/12/2010, sem acrescentar nenhuma parcela de ICMS, caso o valor tenha sido lançado no livro já com o imposto embutido;

2. na hipótese de não ser possível apurar a alíquota média das operações de entrada de Amônia Anidra relativas ao mês de dezembro de 2010, utilizasse a alíquota média das aquisições realizadas no mês de janeiro de 2011;

3. na hipótese de não ser possível o cálculo da alíquota média das operações de entrada de Amônia Anidra, no exercício de 2011, utilizasse a alíquota das operações cujas quantidades foram preponderantes, em cada mês, em relação à quantidade total adquirida da mesma mercadoria no mesmo mês.

Após a realização da diligência, foi solicitado de que a repartição fazendária intimasse o contribuinte e autuantes para se manifestarem, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias, fornecendo-lhes fotocópias de todos os documentos juntados pelo estranho ao feito, inclusive da solicitação feita.

Fiscal estanho ao feito (fl. 90), em estrito cumprimento à diligência determinada por esta 4ª JJF, apresenta demonstrativos revisados (Entradas de Amônia e Cálculo de Alíquota Média, fls. 75 a 84, Tabela Auxiliar de Preço Unitário Adotado, fl. 85, e Anexo I corrigido, fls. 86 a 89), resultantes da adoção dos procedimentos preconizados por este órgão julgador.

Os levantamentos e demonstrativos realizados constam das fls. 75/89 dos autos.

Chamado para tomar ciência da diligência requerida e realizada (fls. 92/93), a empresa manifestou-se (fls. 95/100).

Após breve síntese da lide, passa a discorrer sobre a nulidade do Auto de Infração, afirmando que esta relatora ao solicitar a diligência *“não dissentiu da tese (a respeito da metodologia aplicada pelos autuantes), notadamente quando descreve, passo a passo, o procedimento para a realização da diligência fiscal (fl. 70/71)”*.

Ressalta, de que a apuração do imposto no Auto de Infração distingue-se absolutamente do levantamento efetuado na diligência fiscal, notadamente nos seguintes pontos:

	Autuação	Diligência fiscal
Descrição da infração	Não estornar crédito de ICMS na saída de bem com redução de base de cálculo.	Não estornar crédito de ICMS na saída de bem com isenção.
Metodologia aplicada	Resumida na fórmula: $\text{Quant} \times [\text{Vlr Unit Aquisição} \div 0,88] \times 70\% \times 12\%$	Resumida na fórmula: $\text{Quant} \times [\text{Vlr Unit Aquisição}] \times 12\%$
Valor unitário de aquisição da mercadoria	Extraído das notas fiscais de entrada.	Extraído do inventário escriturado pela contribuinte
Valor a ser estornado sem eventuais multas	R\$ 619.010,73	R\$ 965.089,96

Após esta demonstração, afirma que com base no art. 18 IV, “a”, do RPAF/BA o Auto de Infração é nulo, uma vez que *“a diligência fiscal efetuada comprova que a autuação se contaminou de equívocos substanciais, envolvendo os seus mais importantes elementos, a saber: a definição da infração e a metodologia de cálculo que redundam na determinação da base de cálculo e no valor a ser estornado. Calha acentuar que a diligência fiscal não é providência idônea para substituir o Auto de Infração, mas sim para servir de prova dos fatos alegados ou pelos Autuantes, ou pelo Autuado. Assim, quando, do seu resultado, verifica-se a imprestabilidade do Auto de Infração pelos seus defeitos intrínsecos, a única medida cabível é a anulação da autuação, reiniciando-se o procedimento fiscal ab initio. Na espécie, se houve erro na fixação da base de cálculo ao se adotar, para cálculo do estorno e realizar lançamento, “o preço unitário coletado do Livro de Registro de Inventário do contribuinte”, não é permitido ao CONSEF alterar o elemento quantitativo do tributo, sob pena de afronta ao art. 142 do CTN (transcrito). Ou seja, se houve*

erro no lançamento, não se admite a sua correção pelas Juntas e/ou Câmaras de Julgamento Fiscal, pois a constituição do crédito tributário – nela inclusa a fixação da base de cálculo e do montante do débito tributário – é atividade privativa de autoridade administrativa previamente designada, isto é, dos auditores fiscais incumbidos das atividades de fiscalização”.

No mérito, volta a discorrer sobre a metodologia aplicada pelos autuantes e pela diligente fiscal conforme solicitado por esta 4ª JJF, “*por lhe induzir um estorno de créditos superior àquilo que a companhia efetivamente se creditou*”, uma vez que ambos “*incorreram em erro metodológico que redundou em um lançamento superior ao devido, ao ignorar a correlação entre o estorno devido e as saídas efetuadas com isenção, nos termos do art. 312, I, do RICMS/2012!!*”, conforme transcreve.

E continua:

Nos termos do caput art. 312 do RICMS/2012, o estorno é efetuado dentro dos limites daquilo que o contribuinte tiver se creditado. Assim, na autuação e na diligência fiscal não se respeitou a proporcionalidade entre o suposto valor do estorno (respectivamente, R\$619.010,73 e R\$965.089,96) e o valor total do crédito escriturado no período de 2014 no Livro Registro de Entradas (R\$586.338,27).

Ou seja, pela metodologia adotada pela Autuação e na diligência, o estorno transmutou de natureza: em vez de ser a anulação de um crédito aproveitado, ao se sobrepor ao seu valor, representa a fonte de surgimento de um novo débito tributário.

Noutras palavras, mesmo que toda a amônia anidra adquirida tivesse saída isenta, nasceria um débito para a PETROBRAS, no ano de 2014, ou de R\$32.672,46 (valor da Autuação), ou de R\$ 378.751,69 (valor da diligência fiscal), simplesmente porque se adotou uma ou outra metodologia de cálculo. Contudo, e pecando pela obviedade, uma metodologia não se reveste de fundamento jurídico idôneo para a criação de um crédito tributário, que sempre exigirá a sua instituição por lei.

Nesse cenário, ao analisar o resultado da diligência, no qual se conclui por um valor ainda maior do que aquele autuado, o mesmo fundamento defensivo lhe é oposto: em nenhuma hipótese o valor do crédito a ser estornado poderia ser superior ao efetivo crédito lançado no Livro Registro de Entradas quando da entrada das mercadorias no estabelecimento do Contribuinte, sob pena de se estornar crédito de origem diversa.

Por conseguinte, a diligência fiscal em nada altera a improcedência da Autuação.

Por fim requer:

1. a anulação da autuação, uma vez provados, através da diligência fiscal realizada, os seus defeitos intrínsecos na descrição da infração e na fixação da base de cálculo e montante de débito tributário a ser estornado.
2. No mérito, reitera todas as manifestações apresentadas para que se reconheça a improcedência do lançamento que determina um estorno superior ao valor total creditado pela empresa pela aquisição do produto amônia anidra.

Enfatiza, em seguida, de que “*eventual diferença a maior eventualmente detectada na diligência fiscal não pode ser objeto de lançamento ou cobrança pelos órgãos do CONSEF, sob pena de usurpar a competência privativa de lançar atribuída às autoridades administrativas (auditores fiscais) – art. 142 do CTN*”.

O processo foi encaminhado aos autuantes (fl. 102). Estes tomam ciência do resultado da diligência, bem como da manifestação da empresa, mas não se pronunciaram.

VOTO

O presente lançamento trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal que, posteriormente, foram objeto de saídas com isenção do imposto. Tais estornos de créditos fiscais são referentes às aquisições

interessadas de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com isenção de ICMS.

Preliminarmente é necessário se ressaltar de que somente foram autuadas as vendas realizadas internamente com a isenção do imposto - **CFOP 5102.- Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros** - *Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.*

O sujeito passivo reconhece parcialmente a autuação no valor de R\$559.722,75 (o recolhendo). Entretanto, impugna o valor de R\$430.694,42, por discordar da metodologia de cálculo aplicada pelos fiscais autuantes, questão a qual se resume a presente lide, apresentando, em síntese, o argumento de que os créditos fiscais se restringem somente às aquisições da amônia anidra do ano fiscalizado e, para o cálculo do imposto a ser exigido em relação aos créditos fiscais a serem estornados deveriam ser incluídas, igualmente, todas as vendas realizadas com redução de base de cálculo (não autuadas).

Refez toda a apuração do imposto aplicando a metodologia de cálculo que entendeu correta, momento em que apresentou o valor do ICMS recolhido.

Examinando a planilha apresentada pela defesa intitulada de INSUMO (presente no arquivo "FAFEN AMONIA COMERCIALIZAÇÃO 2011-1.xlms ", contido no CD à fl. 56 do presente processo), a empresa calcula o estorno exigível em cada mês (para as vendas isentas e com redução de base de cálculo) a partir de dois fatores, conforme bem posicionou os autuantes: *"- o primeiro fator seria um índice (que ela chamou de PERCENTUAL DE ESTORNO – linha 109 da referida planilha), calculado pela razão entre as saídas isentas e o total de saídas do mês; - e o segundo fator seria o total de créditos daquele mês relativamente às entradas de amônia (linha 36 da mesma planilha)".*

Por seu turno, os fiscais autuantes para encontrar o estorno do crédito fiscal que havia sido anteriormente tomado e referente, **exclusivamente**, às vendas internas com isenção, e adquirido de terceiros, utilizaram o preço unitário escriturado no livro Registro de Inventário e na forma apresentada, pois, como afirmaram, não se pode ignorar os estoques existentes do produto no estabelecimento autuado, que nele adentraram anteriormente, não importando qual o mês ou ano, pois *"se certa quantidade de amônia é revendida com isenção de ICMS, todo o crédito que essa exata quantidade de amônia gerou ao entrar no estabelecimento precisa ser estornado"*.

Diante do ora exposto, denota-se, de forma clara, de que a **metodologia** aplicada pelos autuantes, sob tal aspecto, é a adequada para se apurar os estornos de crédito fiscal das vendas internas (somente estas) realizadas com isenção pela empresa autuada.

Ao abandonar os estoques, somente apurando o crédito fiscal a ser estornado com base nas suas aquisições do ano em lide, a empresa acumula créditos indevidos de períodos anteriores, já que estes estoques (cujos créditos fiscais foram tomados) jamais serão estornados (em todos os períodos posteriores) quando das suas vendas com isenção e conforme determina a norma legal a respeito da matéria. Em assim sendo, sem pertinência o argumento do impugnante de que no ano autuado se creditou a menor de créditos fiscais do que ora exigido. Ou seja, os créditos fiscais podem ser menores (poderiam até não existir), mas, anteriormente, haviam outros créditos fiscais tomados (dos estoques) e que deveriam ser estornados no momento das suas vendas internas com isenção.

Portanto, o estorno foi realizado dentro dos limites daquilo que o contribuinte se creditou e obedeceu a norma posta e vigente quando dos fatos geradores, como será mais detalhadamente abordado ao longo da presente lide.

De igual sorte sem pertinência se apurar tais vendas conjuntamente com aquelas que o

estabelecimento autuado realizou (interestaduais) com redução de base de cálculo. A auditoria aplicada se ateve, **exclusivamente**, às vendas com isenção, ou seja, as vendas internas, as quais foram indicadas por cada nota fiscal, conforme prova os demonstrativos de fls. 05/08. Inclusive, considerar a apuração do imposto ora em lide na forma pretendida pelo defendente distorce o valor do imposto a ser exigido (decorrente de vendas com isenção). Afora que a metodologia aplicada pela empresa vai de encontro à própria legislação tributária vigente.

Pelo exposto, ao contrário do que advoga o impugnante, a **metodologia** adotada pelo fisco e por este foro administrativo (que adiante será abordada) em qualquer momento transmutou a natureza do crédito tributário exigido, o que me leva a não ver motivação, neste sentido, para acolher a arguição de nulidade apresentada, quando da última manifestação do defendente.

O impugnante requer a necessidade de pericial técnica, diante da complexidade da matéria e de sua discordância à metodologia aplicada, indicando, inclusive seu Assistente Técnico. Neste sentido, destaco que o deferimento ou não de uma diligência ou mesmo perícia é regido pelo princípio do livre convencimento do julgador, cabendo a este o exame da necessidade, ou não, de tal procedimento. Assim, a perícia técnica é indeferida com fulcro no art. 147, II, do RPAF/BA.

No entanto, ao analisar a legislação posta sobre a matéria e do exame dos levantamentos fiscais, se constatou os seguintes fatos:

1. apesar de os prepostos fiscais terem mencionado, na descrição dos fatos, que se tratava de operações de saídas internas com isenção do ICMS, no Demonstrativo de Estorno de Crédito Exigível, acostado às fls. 05/08, foi mencionado que se tratava de “*Redução de B. C. de 30%*”;
2. na coluna “Estorno Exigível” do demonstrativo referido acima, observou-se que os valores lançados pelos autuantes, a título de estornos, foram calculados com base no percentual de 70% (setenta por cento) e não de 30%, como alegado na informação fiscal;
3. o valor unitário de aquisição do Kilograma da Amônia Anidra foi apurado em desacordo com o que dispõe a legislação tributária deste Estado já que somente calculado pelo valor escriturado no inventário, sendo nele embutido o ICMS. Precisamente, os autuantes calcularam este valor unitário de aquisição com base no livro Registro de Inventário. E este único valor (R\$0,6461) foi o que tomaram para calcular o estorno de todo o exercício.

Diante destes aspectos, foi que esta 4ª JF decidiu acolher o pedido de diligência, invocado pelo impugnante, por fiscal estranho ao feito. E para que se seguisse todo o devido processo legal, foi indicada toda a legislação que rege a matéria, bem como, todos os passos (com base nesta legislação) que o fiscal estranho ao feito deveria seguir.

O pedido de diligência desta 4ª JF foi motivo de arguição de nulidade da ação fiscal por parte do impugnante que fincou dois argumentos:

No primeiro, afirma que a diligência fiscal comprovou de que a autuação se contaminou de equívocos substanciais, envolvendo os seus mais importantes elementos, a saber: a definição da infração e a metodologia de cálculo para determinação da base de cálculo e do valor a ser estornado.

Em qualquer momento o pedido de diligência discorreu sobre a definição da infração. Ela está, e sempre esteve, clara e expressa. A este respeito, não existe, e nunca existiu, qualquer ponto a ser saneado na autuação.

Quanto à metodologia aplicada para determinação da base de cálculo e do valor a ser estornado, foi a mesma apresentada pelos autuantes, conforme a própria impugnação reconhece quando discorda de ambas.

E, como já explicitado, existia, em relação ao estorno exigível das referidas vendas, cálculo equivocado, e não da metodologia aplicada.

Como visto todo o pedido deste foro administrativo teve por motivação a existência de

incorreção no cálculo do imposto, e não na metodologia aplicada, incorreção esta perfeitamente sanável.

Observo que o art. 150, do RPAF/BA assim dispõe:

Art. 150. Para os efeitos deste Regulamento, entende-se por:

*I - diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, **cálculo** ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado; (grifo não original).*

Art. 18. São nulos:

[...]

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado, momento em que se manifestou.

Portanto, o argumento acima aduzido e trazido nesta sua manifestação não pode ser aceito como motivador à nulidade da ação fiscal, nem, tampouco, a respeito da diligência requerida.

O segundo argumento apresentado pelo impugnante é de que uma diligência fiscal não é providência idônea para substituir o Auto de Infração. “*Na espécie, se houve erro na fixação da base de cálculo ao se adotar, para cálculo do estorno e realizar lançamento, “o preço unitário coletado do Livro de Registro de Inventário do contribuinte”, não é permitido ao CONSEF alterar o elemento quantitativo do tributo, sob pena de afronta ao art. 142 do CTN.*”

Não existe qualquer divergência de que uma diligência fiscal não pode, por determinação legal, substituir o lançamento fiscal mediante lavratura de um Auto de Infração. No entanto, e no presente caso, não houve alteração de qualquer elemento quantitativo do tributo, mas sim e mais uma vez, um ajuste do cálculo do preço unitário utilizado, que, por obrigação, deve este Colegiado sanar.

Como já anteriormente exposto, os autuantes utilizaram o preço unitário consignado no livro Registro de Inventário, acrescentando nele o ICMS e o consideraram para todo o período fiscalizado, o que ia de encontro à legislação em vigor.

O RICMS/97 ao dispor, em seu art. 100, I e II, sobre a obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal tomado nas aquisições de mercadorias, objeto de saída posterior beneficiada com isenção ou redução de base de cálculo, determinava:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

[...]

§ 2º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

I - quando não for conhecido o seu valor exato, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, sobre o preço mais recente do mesmo tipo de mercadoria ou serviço;

II - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-

se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contradadas, vigentes à época do estorno;

III - quando houver mais de uma aquisição ou prestação e não for possível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o crédito a ser estornado deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado.

Embora aqui não se esteja a tratar de redução de base de cálculo, e sim de isenção total, apresentei toda a legislação para que não haja dúvida quanto ao desfecho da presente lide.

Em obediência a esta legislação foi que esta 4ª JJF solicitou ao fiscal estranho ao feito que no cálculo do preço unitário da amônia anidra não fosse acrescentado qualquer parcela de ICMS e que ele fosse calculado de acordo com as determinações legais, acima transcritas e conforme descrito no Relatório do presente Acórdão (item III e observações do pedido de diligência).

Como visto, e mais uma vez, o que se solicitou foi ajuste de cálculo do preço unitário da amônia anidra. E neste momento todas as considerações alinhavadas para desconstituir o argumento primeiro do impugnante quanto à nulidade da ação fiscal aqui se impõem. E ainda faço a observação que caso não houvesse tal saneamento, se estaria utilizando preço unitário maior que o de fato praticado conforme dispõe a legislação, como se denota ao analisar o apresentado pelos autuantes (fls. 05/08) e os apurados pelo diligente fiscal (fls. 86/88).

Ultrapassadas as arguições de nulidades apresentadas e nas quais para rechaçá-las teve-se que abordar questões de mérito do presente processo, passo a análise da diligência realizada.

O fiscal estranho ao feito cumpriu o que foi solicitado:

1. Apresentou as entradas de amônia anidra e o cálculo do seu preço médio do ano em curso da presente lide. Foram apresentadas as entradas do mês de outubro de 2010, pois nos meses de novembro e dezembro de 2010 não houve qualquer aquisição do produto a servir para apuração do preço unitário de janeiro e fevereiro de 2011, meses em que as vendas foram todas dos estoques existentes já que não houve qualquer aquisição da amônia anidra (fls. 75/84).
2. Com base neste levantamento, calculou o valor unitário destas aquisições, por mês, considerando a redução da base de cálculo, conforme comando do art. 104, VI, do RICMS/97, que obedece a Cláusula segunda, inciso III do Convênio ICMS 100/97 (fl. 85);
3. Elaborou demonstrativo relacionando todas as notas fiscais referentes às saídas internas de revenda de Amônia beneficiadas com a isenção prevista na alínea “e” do inciso XI do artigo 20 do RICMS /97, que são as mesmas indicadas pela fiscalização às fls. 05/12.
4. As quantidades totais das saídas mensais foram multiplicadas pelo preço unitário por Kilograma indicado na última aquisição do mês imediatamente anterior, sem acrescentar nenhuma parcela de ICMS.
5. Sobre o valor apurado, na forma indicada no item precedente, foi aplicada a alíquota média incidente nas operações de entradas de Amônia Anidra ocorrida no mês imediatamente anterior, apurando o valor do estorno de crédito fiscal, passando o imposto devido de R\$990.417,17 para R\$965.089,96 (fls. 86/89), retirando da equação apresentada a redução de 70% aplicada incorretamente pelos fiscais autuantes, já que aqui se estar discutindo uma isenção total, bem como, o percentual de 0,88 já que os preços tomados já continham o ICMS.

Em assim sendo, acolho os ajustes efetuados pelo fiscal estranho ao feito.

No entanto, embora tenha havido tal redução após ajustes, ao analisar a exigência do ICMS mês a mês, nos meses de março, maio e junho de 2011 o diligente fiscal apurou imposto a maior do que o autuado. Como neste momento não se pode alterar o valor do lançamento fiscal nos referidos meses, o ICMS a ser exigido deve ser o lançado na ação fiscal, conforme demonstrativo a seguir.

DATA OCORRÊNCIA	ICMS AUTO DE INFRAÇÃO	ICMS DILIGÊNCIA FISCAL	ICMS JULGADO
31/01/2011	16.974,01	14.943,50	14.943,50
28/02/2011	43.724,39	38.493,89	38.493,89
31/03/2011	77.603,82	91.828,17	77.603,82
30/04/2011	145.204,14	138.002,38	138.002,38
31/05/2011	84.721,90	92.563,71	84.721,90
30/06/2011	117.312,71	120.347,98	117.312,71
31/07/2011	28.779,61	26.430,01	26.430,01
30/09/2011	22.381,58	21.449,77	21.449,77
31/10/2011	19.162,79	17.782,35	17.782,35
30/11/2011	168.336,69	156.210,14	156.210,14
31/12/2011	266.215,53	247.038,03	247.038,03
TOTAL	990.417,17	965.089,93	939.988,50

Por fim, foram contestadas as multas aplicadas. Em que pese todo o esforço do impugnante no sentido de demonstrar o caráter confiscatório, desproporcional e abusivo da penalidade aplicada, vejo que ele pretende adentrar a discussão de inconstitucionalidade da legislação que estatuiu as multas por descumprimento de obrigação principal, ou seja, a Lei nº 7.014/96. Neste sentido, determina o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal em seu art. 167 que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual deixo de apreciar a matéria.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$939.988,50, solicitando ao órgão competente desta Secretaria de Fazenda a homologação dos valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279196.0006/15-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$939.988,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pelo órgão competente desta Secretaria de Fazenda o valor já recolhido pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ- JULGADORA