

PROCESSO - A. I. Nº 279196.0006/15-9
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 4ª JJF nº 0216-04/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0245-12/18

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. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2015, para exigir crédito tributário em função da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 03.02.06 - 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, nos meses de janeiro a julho e setembro a dezembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$990.417,17, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JJF decidiu pela procedência em parte do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0216-04/17 (fls. 109 a 120), com base no voto do Relator de primeiro grau, a seguir transcrito:

"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 interestaduais 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.xmls ", 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 JJF 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.

Observe 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 está 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 131 a 138), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011, no qual alegou que o Acórdão da ilustre JJF não adotou a justa solução ao caso, impondo-se a sua reforma.

Informou que, citada da instauração do Auto de Infração, ofertou tempestivamente a sua impugnação administrativa, reconhecendo parcialmente o débito no valor de R\$559.722,75, discordando da apuração realizada pelos Autuantes e indicando a desproporcionalidade entre os valores creditados e os valores que se entenderam passíveis de estorno.

Entendeu que o Auto de Infração deve ser anulado, reiniciando-se o procedimento fiscal *ab initio*, em função de que foram utilizadas metodologias diferentes para a determinação da base de cálculo e do valor a ser estornado na autuação e na diligência fiscal, notadamente nos seguintes pontos:

	<i>Autuação</i>	<i>Diligência fiscal</i>
<i>Descrição da infração</i>	<i>Não estornar crédito de ICMS na saída de bem com redução de base de cálculo.</i>	<i>Não estornar crédito de ICMS na saída de bem com isenção.</i>
<i>Metodologia aplicada</i>	<i>Resumida na fórmula: $\text{Quant} \times [\text{Vlr Unit Aquisição} \div 0,88] \times 70\% \times 12\%$</i>	<i>Resumida na fórmula: $\text{Quant} \times [\text{Vlr Unit Aquisição}] \times 12\%$</i>
<i>Valor unitário de aquisição da mercadoria</i>	<i>Extraído do inventário escriturado pelo contribuinte</i>	<i>Extraído das notas fiscais de entrada</i>
<i>Valor a ser estornado</i>	R\$990.417,17	R\$965.089,96

Ressaltou que ocorreram erros insanáveis na definição da infração (saídas isentas ou com redução da base de cálculo de 30%?) e, tão importante quanto, na metodologia: pela tese acolhida no Acórdão recorrido, aparentemente houve mero lapso matemático, passível de retificação por cálculos, quando, em verdade, se observa que foi necessária uma longa e complexa diligência fiscal, que levou 12 meses para ser concluída e recompôs toda a autuação, embora não seja permitido ao CONSEF alterar o elemento quantitativo do tributo, sob pena de afronta aos Arts. 142 e 149 do CTN, que transcreveu juntamente com o Art. 2º do Regimento Interno do CONSEF.

Assinalou que a anulação do Auto de Infração não se configura como ato de exclusiva formalidade, destituída de qualquer fundamento na justiça e equidade, uma vez que:

a) preserva a estrutura de competências do Estado da Bahia;

- b) respeita o Art. 38 e seguintes do RPAF/99, que listam uma série de requisitos para a regularidade do Auto de Infração;
- c) permite ao contribuinte o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, porquanto em uma diligência fiscal, o prazo de manifestação é de 15 dias, ao passo que em uma autuação o prazo é de 60 dias;
- d) enquanto era manifesto o equívoco metodológico da autuação, jamais interessaria ao contribuinte reconhecer a sua procedência; refeita a autuação a partir de nova metodologia e, eventualmente, passando o contribuinte a dela não discordar, se não anulada a autuação, aniquila-se o direito de efetuar o pagamento com as reduções legais.

Afirmou que os Autuantes e o Auditor estranho ao feito incorreram em erro metodológico que acarretou um lançamento superior ao devido, ao ignorar a correlação entre o estorno devido e as saídas efetuadas com isenção, nos termos do Art. 100 do RICMS/97, não respeitando a proporcionalidade entre o valor do estorno (respectivamente, R\$990.417,17 e R\$965.089,96) e o valor total do crédito escriturado no livro Registro de Entradas no período de 2011 (R\$586.338,27).

Acrescentou que tal situação vem se repetindo ano a ano, com autuações contra o mesmo estabelecimento (FAFEN) em face do mesmo produto (Amônia Anidra): i) em 2010, PAF nº 279196.0004/15-6; ii) em 2011, PAF nº 279196.0006/15-9; iii) em 2012, PAF nº 279196.0002/15-3; iv) em 2013, PAF nº 279196.0003/15-0; v) em 2014, PAF nº 279196.0007/15-5.

Disse que, pela metodologia adotada pela autuação e no Acórdão, 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, no ano de 2011, no valor de R\$404.078,90 (autuação) ou de R\$353.650,23 (Acórdão), simplesmente porque se adotou uma ou outra metodologia de cálculo, mas uma metodologia não se reveste de fundamento jurídico idôneo para a criação de um crédito tributário, que sempre exigirá a sua instituição por lei.

Complementou dizendo que não há cabimento em se exigir um estorno superior àquele montante de que se creditou, estando correta a planilha que apresentou em anexo à sua defesa, detalhando como deveria ter sido feito o cálculo.

Requeru a reforma do acórdão recorrido, de modo a ser julgada improcedente a autuação.

O Acórdão nº 0216-04/17 foi retificado tão somente para inclusão do Recurso de Ofício, de acordo com o §3º do Art. 164 do RPAF/99, tendo em vista ter ocorrido desoneração em valor superior a R\$100.000,00, nos termos do Art. 169, I, “a”, do referido diploma regulamentar, sendo o mesmo renomeado para 0216-04/17A (fls. 143 a 154).

O Autuado apresentou manifestação (fl. 161), reiterando o interesse no julgamento de seu Recurso Voluntário, insistindo em suas teses e clamando pela sua procedência.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela procedência em parte do presente Auto de Infração, pela falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às aquisições interestaduais de Amônia Anidra com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto.

Constato que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$112.811,69, conforme extrato (fl. 122), montante superior a R\$100.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

Avaliando preliminarmente apenas o Recurso de Ofício, verifico que os Autuantes exigiram o estorno de crédito apenas sobre as saídas internas realizadas com o CFOP 5.102, com a isenção do imposto, como consta na descrição na infração (fl. 01). Entretanto, embora somente conste operações internas no demonstrativo (fls. 05 a 08), tanto o seu título quanto o cálculo efetuado

para o estorno, levam em consideração a redução de base de cálculo de 30%.

Diante do exposto, e também por conta dos Autuantes terem utilizado o preço constante do inventário para o cálculo do estorno em todo o período, a 4ª JJF converteu o processo em diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito para que o estorno fosse calculado com base na multiplicação das quantidades vendidas no mês pelo preço da última entrada ocorrida no mês anterior sem imposto e, após, com a aplicação da alíquota média das entradas do mês anterior.

O Auditor Fiscal estranho ao feito realizou a diligência solicitada, ressaltando que todas as aquisições foram efetuadas com a alíquota de 12% e que considerou o preço utilizado em 15/10/2010, por ter sido a última entrada, para os meses de janeiro e fevereiro de 2011, e elaborou demonstrativo com valor total de ICMS de R\$965.089,93.

Embora o valor total do imposto exigido na infração tenha sido reduzido, a 4ª JJF entendeu que o ICMS relativo aos meses de março, maio e junho de 2011, apurados na diligência em valor superior ao indicado na autuação, teriam que ser limitados ao valor autuado a cada mês, diminuindo ainda mais o valor do imposto total exigido para R\$939.988,50.

Considero correta a diligência e o seu resultado, o qual observo que foi obtido a partir dos mesmos documentos fiscais de saída utilizados na autuação, não tendo sido incluído nenhum documento que já não estava relacionado no demonstrativo.

Assim, como o resultado da diligência não superou o valor total da infração, não há o que se falar em *reformatio in pejus*. O agravamento da situação do réu só ocorre com a comparação do valor total da infração, não podendo ser computado o valor mensal para tal avaliação. Este é o entendimento desta 2ª CJF, referendado no Acórdão CJF nº 0350-12/13.

Portanto, o Recurso de Ofício fica PARCIALMENTE PROVIDO, acatando os valores apontados no resultado da diligência fiscal de R\$965.089,93 (fls. 86 a 89).

Passo então a analisar o Recurso Voluntário.

Não há como prosperar a nulidade suscitada: a forma de calcular o tributo a ser exigido não implica em metodologia diferente, bem como não altera o fulcro da autuação, afinal a descrição da autuação está correta, assim como o seu enquadramento legal e a penalidade aplicada. Os equívocos relativos ao preço unitário e a fórmula utilizada são perfeitamente sanáveis no curso do processo administrativo fiscal.

Conforme avaliado preliminarmente na análise do Recurso de Ofício, os Autuantes exigiram o estorno de crédito apenas sobre as saídas internas realizadas com o CFOP 5.102, com a isenção do imposto, como consta na descrição na infração (fl. 01). Assim, somente consta operações internas no demonstrativo (fls. 05 a 08), embora tanto o seu título quanto o cálculo do estorno tratem de redução de base de cálculo de 30%, como se fossem operações interestaduais, o que foi corrigido por ocasião da diligência.

É incompreensível a alegação de que não seja permitido a este CONSEF ajustar o elemento quantitativo do tributo, sob pena de afronta aos Arts. 142 e 149 do CTN, já que é bastante frequente os julgamentos pela procedência parcial de Autos de Infração no âmbito deste colegiado. Aliás, o próprio Art. 149 do CTN prevê a possibilidade de revisão de ofício do lançamento. O que não é permitido é a mudança do fulcro da infração, o seu agravamento ou a inclusão de novos documentos, o que não ocorreu. Ressalto ainda que o STF já pacificou o entendimento de que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial do imposto.

Também não há que se falar em cerceamento de defesa. O Autuado disse que efetuou o pagamento parcial com base no valor de R\$559.722,75, que entendia correto, com as reduções pertinentes, e apresentou defesa detalhada demonstrando que havia compreendido plenamente a acusação e os cálculos utilizados pelos Autuantes e pelo Auditor Fiscal diligente.

Assim, afasto a nulidade arguida.

O Autuado não questiona o mérito da autuação, já que reconheceu parcialmente o débito, mas a metodologia da apuração, sob a alegação de desproporcionalidade entre o valor exigido e o valor total do crédito utilizado no exercício de 2011, de R\$586.338,27.

O Autuado não pode abandonar os seus estoques, adquiridos em exercícios anteriores, somente apurando o crédito fiscal a ser estornado com base nas suas aquisições do exercício em lide, já que acumula créditos indevidos de períodos anteriores. Dos demonstrativos constantes dos autos, constato que, no exercício de 2011, as vendas efetuadas foram cerca de 70% superiores às aquisições.

Se fosse correto o entendimento do Autuado, 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.

Segundo o entendimento do Autuado, tomando como exemplo o mês de janeiro de 2011, quando não ocorreram aquisições, não haveria estorno a ser efetuado. Se assim fosse, bastaria o Autuado fazer um planejamento de efetuar as aquisições somente nos meses pares e as vendas isentas nos meses ímpares que nunca iria realizar nenhum estorno de crédito.

Saliento que a forma de cálculo utilizada pelo Auditor Fiscal diligente foi a prevista no RICMS/97, em seu Art. 100, I e II, e §2º, que trata da obrigatoriedade de estorno do crédito fiscal tomado nas aquisições de mercadorias, objeto de saída posterior beneficiada com isenção ou redução de base de cálculo, *in verbis*:

“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 contratadas, 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.

...”

Diante do exposto, não acolho as alegações contidas no Recurso Voluntário.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, acatando os valores apontados no resultado da diligência fiscal de R\$965.089,93 (fls. 86 a 89), conforme demonstrativo a seguir, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos:

DATA OCORRÊNCIA	ICMS AUTO DE INFRAÇÃO	ICMS JULGAMENTO 4ª JJF	ICMS JULGAMENTO 2ª CJF
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	77.603,82	91.828,17

30/04/2011	145.204,14	138.002,38	138.002,38
31/05/2011	84.721,90	84.721,90	92.563,71
30/06/2011	117.312,71	117.312,71	120.347,98
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	939.988,50	965.089,93

VOTO DIVERGENTE

Peço vênha para discordar do voto proferido pelo ilustre relator, notadamente no comando da decisão que concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício.

E a respeitável discordância está pautada nos distintos entendimentos sobre o resultado da diligência realizada no feito.

Concluiu o Ilustre Relator que o resultado da diligência não superou o valor total da infração, não havendo, portanto, que se falar em *reformatio in pejus*.

Entendo, contudo, que o resultado da diligência superou sim o ICMS exigido e relativo aos meses de março, maio e junho de 2011, pelo que, e justamente para não afrontar o princípio da *reformatio in pejus*, não poderia a infração ser majorada, ainda que o valor total da infração não tenha sido superado.

É sabido que o RPAF admite que o processo seja baixado em diligência para que sejam supridas eventuais falhas, não sendo previsto, contudo, alteração de valores que venham a onerar o contribuinte.

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, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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\$965.089,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Elde Santos Oliveira, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS