

A. I. Nº - 269139.0005/14-5
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS e JOSÉ ANTONIO SOARES SEIXAS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23.01.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0198-05/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Estorno de crédito dos bens adquiridos para compor o ativo fixo do estabelecimento. Parte da exigência fiscal está baseada nas operações acobertadas por notas fiscais de transferências internas de gás entre estabelecimentos da Petrobras. Outra parte envolve operações de saídas (vendas) de gás natural, com fornecimento contínuo do produto via tubovias, com emissão de notas fiscais em mês posterior ao da competência (apuração do imposto), envolvendo, portanto, ajustes nos estoques. Operações regidas pela legislação do ICMS e por Regime Especial, firmado entre o contribuinte e o Estado, onde há previsão da metodologia de cálculo IAC (**índice de aproveitamento de crédito**) = $(TST - \text{total das saídas tributadas} + \text{EXP} - \text{exportação}) / TS$. O referido índice deve ser integrado pelas operações de vendas internas e interestaduais, transferências interestaduais e exportações para o exterior de produção do estabelecimento e de mercadorias adquiridas e recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes e exclusive materiais de uso e consumo. Exigência fiscal submetida a duas diligências fiscais, em que houve revisão dos cálculos, resultando em majoração das exigências fiscais. Vedação da “**reformatio in pejus**”. Mantida a autuação nos valores originalmente lançados. Não acolhida a arguição de nulidade do lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 30/10/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.058.456,62, com a seguinte imputação: *"Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Relativo aos créditos de ativo imobilizado: 1/48, apropriados a maior em decorrência do índice de aproveitamento dos créditos estar a maior, conforme demonstrativos anexos. DOC_ 1: Demonstrativo do crédito apropriado a maior e demonstrativo do cálculo do índice de aproveitamento dos créditos"*. Fatos geradores dos meses de janeiro a março, julho, agosto e novembro de 2011. Multa de 60%. Penalidade prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/96;

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração, em 03/11/2014, e ingressou com defesa através de seu representante, devidamente qualificado em 03/12/2014. Inicialmente, aborda a tempestividade da impugnação e faz uma síntese dos fatos da autuação descrevendo a imputação fiscal.

Nas razões de mérito, alegou equívocos cometidos pela fiscalização no que tange à elaboração dos cálculos. Afirmou que tem ao seu favor o Regime Especial relativo ao *“Estorno de crédito e Creditamento do ICMS pelas aquisições de ativo fixo”*, datado de 22/12/2011, deferido pelo Estado da Bahia. Reproduziu o Capítulo I do referido Regime que aborda as premissas autorizativas do regime especial.

Chama atenção para o fato de haver divergências interpretativas entre Contribuinte e Fiscalização, inerente aos procedimentos para realização dos estornos de créditos fiscais, bem assim divergências de interpretação no que tange aos sistemas de cálculo (*modus operandi*) para determinação das parcelas estornáveis e das parcelas sujeitas ao creditamento de ICMS na conta corrente fiscal.

Assim, sustenta, na conformidade da Cláusula Primeira do Regime Especial, que a Petrobras ficou autorizada a: ***“(i) proceder ao estorno de crédito relativamente às saídas interestaduais de petróleo ou de combustíveis derivados de petróleo com não incidência do ICMS, a qualquer título, a partir da apuração do ÍNDICE DE ESTORNO (IE), calculado através da fórmula: $IE = TSI / TS$, devendo, para efeito de apuração do valor a ser estornado, multiplicar o resultado de acordo com a seguinte fórmula: $IE \times CE$; e, (ii) de acordo com a Cláusula Terceira: a nas operações internas de saídas com isenção ou redução de base de cálculo do ICMS, os estornos de créditos pelas entradas tributadas de matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços, deverá ser efetuado a partir da apuração do ÍNDICE DE ESTORNO (IE), calculado através da fórmula: $IE = TSR/TS$, devendo, para efeito de apuração do valor a ser estornado, multiplicar o resultado de acordo com a seguinte fórmula: $IE \times CE$ ”***.

Salienta que o regime especial convalidou a metodologia do cálculo até então realizada pela Petrobras, que incluem as operações interestaduais com petróleo, combustíveis e derivados de petróleo, não sujeitas à incidência do ICMS a qualquer título, assim como as operações de saídas internas com isenção ou redução da base de cálculo do ICMS.

Disse que a Fazenda Estadual impôs à Petrobras a revisão de todo o cálculo, sendo certo que o pagamento de eventuais diferenças seria realizado por dentro da apuração, de forma que o fisco fez a Petrobras revisar todo o cálculo e pagar o imposto apurado de acordo com a nova metodologia. Afirmou a defesa que, no presente caso, as eventuais diferenças foram objeto de pagamento nessa nova apuração.

Assevera que, visualizando cópia do LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS NÚMERO DE ORDEM 000101 (doc. APR 02-2012), as diferenças para mais foram pagas, totalizando a cifra de R\$4.687.714,04.

Reproduziu, à fl. 55, os DETALHES DO AJUSTE, relativos aos estornos de crédito relativos às saídas das mercadorias não tributadas e feitas na conformidade com o Regime Especial citado.

Ressaltou que o mesmo processo se operou no LIVRO DE APURAÇÃO DO ICMS, NÚMERO DE ORDEM 000099, cuja cópia foi juntada à peça defensiva, sendo os referidos cálculos demonstrados nas planilhas elaboradas pela contribuinte e não questionadas pela Fiscalização, cópias anexas (físico e digital).

Registra que toda essa sistemática, na apuração dos valores a serem estornados, ou mesmo recálculo, possuem base normativa no Regime Especial, pois em seu Capítulo V (reproduzido), Cláusula Décima Segunda (reproduzido), foram convalidados os procedimentos realizados pelo contribuinte, a qualquer título, a partir do mês de abril/2011, até o mês da aprovação do “Termo de opção”.

Afirmou que, a partir dos recálculos (planilha em anexo) realizados pelo setor competente da Empresa na aplicação das premissas estabelecidas no Regime Especial, foram efetivados lançamentos de ajustes das diferenças encontradas nesta conciliação, registradas no livro de apuração da unidade, nas competências dezembro 2011 e fevereiro 2012.

Afirma que não há que se falar em “*estorno de crédito fiscal relativo ao ICMS para as entradas de mercadorias*”, conforme descrito na autuação, que deve, ante as razões expostas, ser declarada nula e afastada a exação.

Diz que, dos argumentos expostos e toda a documentação juntada com a presente impugnação, tem-se que o período constante na autuação vai de janeiro a novembro de 2011. Junta o demonstrativo da autuação, fl. 1. Acrescenta que para o período não alcançado pelo regime especial, qual seja, de janeiro a março de 2011, foram identificados equívocos pela Fazenda Estadual no que tange à elaboração dos cálculos.

Neste aspecto, afirma que houve equívocos cometidos pelo Fisco na apuração dos valores e metodologia aplicada para o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, bem assim no que diz respeito à apropriação a maior, em decorrência do índice de aproveitamento dos créditos ter sido calculado a maior.

Esclarece que a pretensa infração decorre de apropriação a maior de créditos de ativo imobilizado em virtude de o índice de aproveitamento dos créditos ter sido calculado a maior, sendo que após análise e recálculo do coeficiente de creditamento de ativo para os períodos autuados foram identificadas divergências entre o cálculo da Petrobras e o do Fisco para esta infração, conforme justificativas discriminadas abaixo:

- D) **Foi considerado, indevidamente, pelo fisco as notas fiscais de transferências internas de gás natural entre estabelecimentos da Petrobras, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas** - ressalta que as operações de transferência internas entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ser consideradas para fins de cálculo estorno de crédito, por não representarem efetiva saída, não caracterizando transferência de titularidade;
- II) **Não foram consideradas pelo fisco as notas fiscais de saída (venda) de gás natural registradas nos CFOPs, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas** - sustenta que as notas fiscais emitidas no mês subsequente na competência devem ser consideradas no cálculo do estorno de crédito do mês de emissão, visto que o período de apuração se encontra encerrado, bem como o seu reconhecimento no mês posterior buscou garantir ao contribuinte, mesmo que a destempo, o exercício de direito para fins de apuração do percentual de estorno de crédito, sem qualquer prejuízo para o erário público;
- III) **Foram consideradas pelo fisco notas fiscais de saída de gás natural emitidas em mês posterior ao da competência que não foram consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento da Petrobras por terem sido emitidas após o período de apuração do imposto (nota fiscal extemporâneos cujo imposto foi recolhido com os acréscimos legais)** - explica que as referidas notas fiscais foram consideradas no cálculo do estorno no mês de sua emissão, visto a impossibilidade de considerá-las no período de competência já encerrado, exercendo o seu direito, sem qualquer prejuízo para o erário público.

Reitera que o fato gerador do ICMS se verifica quando ocorre efetiva circulação jurídica da mercadoria, vale dizer, quando se dá a transferência da posse. A hipótese de incidência do ICMS somente restará verificada, quando houver iniciativa do contribuinte que implique movimentação física e econômica de mercadorias com transferência de titularidade. Afirma que a incidência do ICMS nas operações em transferência de mercadorias tem sido reiteradamente afastada pela nossa Jurisprudência.

Disse que o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) sumulou entendimento consolidado na Súmula nº 166, nos seguintes termos: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Conclui, que o entendimento exarado na autuação afronta o regime constitucional do tributo,

uma vez que desconsidera o elemento material da hipótese de incidência do denominado ICMS, que se verifica com a efetiva mudança de titularidade jurídica do bem.

Salienta, que o próprio art. 6º, inciso III, alínea “c” do RICMS/BA prevê que não incide ICMS na operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo, quando destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, em outra Unidade da Federação. Desta maneira, sustenta que a não incidência do ICMS não decorre da aplicação do art. 29, inciso III do RICMS/BA que prevê a isenção da exação na remessa de bens para a Zona Franca de Manaus (ZFM), mas sim da própria sistemática do tributo, bem como do art. 6º, inciso III, alínea “c” do RICMS/BA. Nessa linha, afirma ser desnecessária a comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Portanto, registra que a Autoridade Autuante carece de razão ao afirmar que houve infração à legislação tributária em virtude da autuada ter deixado de recolher o ICMS devido em virtude da saída de gás natural. Para melhor análise do quanto arguido, disse que elaborou planilhas em anexo contendo: *"(i) o recálculo da Petrobras em confronto com o cálculo do Fisco, (ii) informação sobre o total das saídas; e (iii) o detalhamento das notas fiscais dos itens acima discriminadas"*.

Voltou a enfatizar que as divergências encontradas decorreram da aplicação de metodologia de cálculo do coeficiente de creditamento, sendo certo que na interpretação do contribuinte, este utilizou o quanto previsto em legislação, não havendo quaisquer prejuízos em desfavor da Fazenda Estadual.

Pontuou que, nos termos do auto de infração, acostado em anexo, anteriormente a Fazenda Estadual procedeu fiscalização do período entre 02/2010 a 11/2010, tendo sido objeto de fiscalização toda a escrituração e notas fiscais da contribuinte, relativas às operações com GLP compreendidas no mencionado período.

Assinala que, nas fiscalizações que precederam essas autuações anteriores, o próprio Fisco examinou todo o documentário fiscal da Companhia e diante de todos os fatos, conclui pela inexistência de infração quanto ao estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução ou mesmo em relação a possível apropriação a maior em decorrência do índice de aproveitamento dos créditos estarem a maior em relação aos créditos de ativo imobilizado.

Disse que o fisco não vislumbrou infração quanto às operações em questão e que isso corresponde ao ato de homologação das operações em tela. Segundo a doutrina: *"A homologação, (...), pode ser expressa ou tácita. A homologação “expressa” deve ser entendida apenas no seu sentido de oposição à tácita. Não é necessário um ato formal e explícito de homologação, basta um ato inequívoco por parte do Fisco, através do qual restem indubitável o seu conhecimento do fato e a aceitação da atividade assim desenvolvida pelo sujeito passivo."*

Assim, afirma que, fazendo um comparativo com o direito processual, a lógica jurídica do que aqui se vê é a mesma do instituto da preclusão lógica (prática de ato incompatível com aquele que se pretendia praticar). Revela que a autuação ora efetuada pela Fazenda, em verdade, configura uma indevida pretensão de revisão de lançamento tributário. Justamente porque o creditamento do ICMS realizado pela Impugnante foi devidamente homologado pelo ente tributante em momento anterior e não há erro de fato que justifique uma revisão de ofício.

Salientou que, nos termos do CTN (art. 149), a revisão de ofício somente é admitida quando atendidos, cumulativamente, dois requisitos: *"a) desde que efetivada antes do termo do prazo decadencial; b) desde que a situação fática se enquadre em uma das hipóteses do rol taxativo do dispositivo"*.

No presente caso, aborda que a revisão pretendida pelos autuantes não atende ao segundo requisito supra referido, em especial porque a autuação como ora perpetrada representa

inequívoca modificação do critério jurídico da tributação, o que não é admitido pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Que a revisão de ofício em questão não se baseia em erro de fato, mas sim em erro de direito, por parte do próprio Fisco quanto à interpretação dos elementos objetivos do fato gerador - diga-se, valoração jurídica do fato.

Reproduziu jurisprudência do STJ (*REsp 478.289-PR – 2ªT, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 05.10.2007, p. 245/6; REsp 171119-SP – 2ªT, Rel. Min.ª Eliana Calmon, DJ 24.09.2001, p. 263; REsp 65858-RS – 1ªT, Rel. Min. César Asfor Rocha, DJ 18.03.1996, p. 7528; REsp 881804-RS – 2ªT, Rel. Min. Castro Meira, DJ 02.03.2007, p. 288*). No mesmo sentido, fez referência à doutrina de tributaristas brasileiros (*Leandro Paulsen – Direito Tributário, 8ª Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1085; Ricardo Lobo Torres – O Princípio da Proteção da Confiança do Contribuinte – RFDT 06/09, dez/03*). Destacou ainda doutrina do Prof. Paulo de Barros Carvalho (*Paulo de Barros Carvalho – Curso de Direito Tributário, 15ª Ed. Saraiva, São Paulo, 2003, p. 422/423*).

Assim, frisa que a mudança de entendimento do Fisco, quanto à manutenção de crédito em saída de gás natural, com redução de base de cálculo, não enseja revisão do lançamento homologado, em que o contribuinte prestou corretamente todas as informações, forneceu todos os elementos fáticos e propiciou à Fazenda o pleno conhecimento dos fatos geradores.

Reiterou que os fatos, sob os quais o Fisco agora entende existir infração tributária, são os mesmos sob os quais em momento anterior entendeu ter representado o perfeito cumprimento das obrigações tributárias. Afirmou, em síntese, que o Direito não admite essa conduta incoerente.

Lembra que essa situação opera em favor da Impugnante, no presente caso, por conta do princípio da imutabilidade do lançamento (art. 145 do CTN), que é o correspondente tributário do conceito constitucional de ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, CR) e, por conseguinte, do princípio geral da segurança jurídica. Cita no mesmo sentido o próprio RICMS, no parágrafo único do seu art. 936.

Assevera, ainda, que o próprio CONSEF tem admitido que apenas o erro de fato enseja a revisão de ofício do lançamento tributário. Junta jurisprudência (2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF n.º 0048/00 – AI 02574594/97, Rel. Tolstoi Seara Nolasco, DOE 06.02.2000).

Conclui que a condição resolutória do art. 150 do CTN (homologação da apuração do crédito feita pelo contribuinte) foi plenamente cumprida pelo ente tributante, cujo efeito foi a constituição do crédito tributário referente ao período apurado, nos limites do lançamento homologado, o qual não identificou nenhum descumprimento de obrigação tributária pertinente ao creditamento do imposto nas saídas de GLP.

Alega constitucionalidade da manutenção do crédito quanto ao princípio da não-cumulatividade. Afirmar que a redução da base de cálculo, nas saídas de gás natural, não é uma faculdade do contribuinte, mas sim uma imposição normativa do Estado da Bahia.

Aduz que a importância da constatação desse caráter impositivo (e não meramente facultativo) da redução da base de cálculo está no fato de que, em sendo assim, necessariamente qualquer medida fiscal reduzirá o preço do produto do contribuinte, como efeito de uma política econômica buscada pelo Governo do Estado. Afirmou que a dita redução funciona como instrumento de fomento de atividades industriais, comerciais, rurais e de serviços, para as quais o gás natural é elemento de custo.

Pontuou que a Constituição da República fundamenta a ordem econômica na livre iniciativa (art. 170) e restringe a interferência do Estado no setor privado, definindo-a apenas como indicativa e não determinante (art. 174).

Desta forma, sustenta que diante da imposição da redução da base de cálculo do ICMS sobre o gás natural, o instituto previsto para impedir a oneração do produtor contribuinte é justamente a permissão de manutenção do crédito no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Assevera que essa contramedida fiscal é justamente a materialização do princípio constitucional da não-cumulatividade que norteia o regime jurídico tributário do ICMS (art. 155, § 2º, I, CR c/c art. 19 da LC 87/96) e que deve ser observado pelo Fisco estadual e respeitado pela sua legislação.

Diante disso, o ente tributante, com o objetivo de reduzir o preço ao consumidor final de certo produto, impõe ao contribuinte a redução da base de cálculo do imposto, não pode vetar a manutenção do crédito proporcional, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade. Princípio esse que, por sua vez, busca preservar a lógica econômica das atividades empresariais, por meio da realização do princípio da capacidade contributiva.

Consignou, mais à frente, que o Estado, ao determinar a redução da base de cálculo do gás natural para fins de política econômica no âmbito de seu território, atribuiu ao particular, contribuinte do imposto, a posição de colaborador da atividade estatal. Citou nesse sentido entendimento do Prof. Geraldo Ataliba. No entanto, afirma que não pode, em fazendo isso, transferir ao contribuinte o encargo de suportar sozinho o ônus dessa medida política. Transcreveu, sobre a matéria decisão do Supremo Tribunal Federal-STF (RE 161.031-MG. Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 24.03.1997).

Desta forma, considerando que a finalidade buscada pelo Estado é fomentar atividades econômicas diretamente vinculadas à variação do preço do gás natural, constata-se que a implementação da redução de alíquota, sem respectiva manutenção equivalente do crédito fiscal da Impugnante, configura grave afronta também ao princípio da proporcionalidade (art. 2º, da Lei n.º 9.784/99) que rege a atuação da Administração Pública, inclusive quanto aos seus atos de natureza tributária.

Fez referência aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva nas relações jurídicas tributárias.

Disse que, segundo o STF, conflita com o princípio da não-cumulatividade a norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior e a diminuição valorativa da base de cálculo não autoriza tal proibição. Na mesma linha de entendimento, diz que o STJ (REsp 466.832-RS – 2ªT, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 05.06.2006) entende que a regra do princípio da não-cumulatividade somente se afasta quando se tratar de isenção ou não-incidência, hipóteses que não se confundem com a redução da base de cálculo.

Salienta que o STF tem posição majoritária no sentido de que, se a lei estadual outorgou ao contribuinte, benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo do tributo, não se pode impedir o aproveitamento do crédito, sob pena de violação do princípio da não-cumulatividade, considerando que a Constituição Federal somente veda o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência (RE 161.031/MG e AgRg RE 240.395-0/RS). (REsp 192.531-RS – 2ªT, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 20.03.2006).

Acrescenta que, conforme entendimento da doutrina pátria, encabeçada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, a Regra-matriz do direito ao crédito de ICMS é figura jurídica diversa da Regra-matriz de incidência do ICMS. Assim, segundo o referido professor, a fruição do direito ao crédito depende da saída do bem produzido do estabelecimento do contribuinte, momento no qual haverá o abatimento do valor devido a título de ICMS, não sendo indispensável que haja o pagamento do tributo na etapa anterior para que haja o seu respectivo creditamento.

Esclarece que o surgimento do direito ao crédito independe da efetiva cobrança do ICMS nas operações ou prestações anteriores. Ou seja, basta a incidência do tributo na operação anterior. A quitação, ou não de tal tributo, não configura condicionante para fruição do direito ao crédito. Nesta linha, registra que o direito ao crédito de ICMS surge a partir da entrada do bem ou serviço no estabelecimento do contribuinte, sendo esta a causa suficiente para surgimento da possibilidade o contribuinte efetuar o respectivo abatimento, independente do pagamento do ICMS nas etapas anteriores.

Explica, ainda, que tendo havido redução da base de cálculo do ICMS, na etapa subsequente, o crédito fiscal de ICMS surgido em razão da etapa anterior resta intocado. Pede pela anulação da infração.

Informa que as respectivas notas fiscais relacionadas ao caso foram colacionadas ao Processo Administrativo Fiscal no momento da lavratura do Auto de Infração.

Argumenta, em razões subsidiárias, que a multa aplicada no A.I. é confiscatória. Reproduziu a aplicação da multa prevista no PAF - art. 42, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/1996. Ressaltou que na remota hipótese de serem vencidos todos os argumentos acima expendidos, a multa entabulada no Auto de Infração, no percentual de 60%, deve ser afastada ou diminuída uma vez que foi arbitrada em patamares demasiadamente elevados, revelando-se de inconteste matiz confiscatória. Em razão da suposta infração, lembra que a imputação da multa prevista, que arbitra a penalidade em 60% do valor do imposto não recolhido, há patente exasperação da sanção cominada.

Citou doutrina e jurisprudência acerca desse tema.

A defesa considera que grande parte das questões discutidas diz respeito à apuração dos valores, no que se inclui metodologia de cálculo do coeficiente de creditamento, sem prejuízo do quanto argumentado em relação à aplicação do Regime Especial, ou ainda a dispensa da emissão de nota fiscal de entrega prevista no RICMS/BA para fins de estorno de crédito (Cláusula 14ª do Regime Especial). Requereu, em decorrência, que seja determinada a realização de perícia técnica-contábil.

Protestou pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova documental e a pericial contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear assistente técnico bem como elaborar seus quesitos no momento em que for deferida a respectiva perícia, e assim houver ciência à Contribuinte.

Por fim, informou que as notas fiscais relacionadas às infrações acima referidas foram colacionadas no Processo Administrativo Fiscal no momento da lavratura do Auto de Infração. Contudo, pugna que, no momento adequado, a autuada seja instada a apresentá-las.

Pede, ao final, que o A.I seja julgado totalmente improcedente.

Foi prestada informação fiscal, apensada às fls. 252/270 do PAF.

Após fazer uma síntese das razões defensivas, os autuantes passaram a abordar as questões suscitadas pela impugnante na seguinte ordem:

1. Em relação ao suposto período não alcançado pelo regime especial, qual seja, de janeiro a março de 2011.

Afirma que não tem fundamento os reclamos da defesa, pois a cláusula décima primeira reza que as disposições do Regime Especial somente se aplicam aos fatos geradores não constituídos via Auto de Infração, ainda que anteriores à data de assinatura do Termo de Opção. Explica que o critério previsto no Regime Especial tem como objetivo uniformizar uma metodologia de cálculo tanto pelos Auditores Fiscais como pelo Contribuinte. Portanto, para os fatos ainda não fiscalizados e nem autuados que antecederam a assinatura do Regime Especial, se aplica, naturalmente, a metodologia prevista no Regime Especial, conforme previsão da cláusula décima primeira do citado regime especial.

2. Com relação à inclusão pelo fisco das notas fiscais de transferências internas de gás natural entre estabelecimentos da Petrobras, emitidas em mês posterior ao da competência, que foram incluídas no cálculo do índice tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas, como sendo indevidas; e a justificativa de que as operações de transferência internas entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ser consideradas para fins de cálculo do estorno de crédito, por não representarem efetiva saída, não caracterizando

transferência de titularidade.

A fiscalização sustenta que não tem fundamento a irrisignação do contribuinte frente ao Regime Especial (RE). Transcreveu o Capítulo II - Cláusula quinta, do RE, que trata das operações de saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo. Disse que não há previsão para exclusão das transferências internas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ou seja, como exemplo, as transferências entre a filial UO-BA (extração) para a RLAM (refino) devem ser incluídas no cálculo do índice de aproveitamento de crédito (IAC).

Salientaram, os autuantes, que a inclusão das notas fiscais de transferências internas de gás natural entre estabelecimentos da Petrobras, emitidas em mês posterior ao da competência, que foram inseridas no cálculo do índice, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas, está de acordo com o que dispõe o Regime Especial.

3. Com relação ao argumento de que não foram consideradas pelo fisco as notas fiscais de saída (venda) de gás natural registradas nos CFOPs, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas:

Pontuaram que não procede esta alegação. Explicaram que todas as notas que foram emitidas no mês subsequente ao da competência foram consideradas no cálculo do estorno de crédito do mês de emissão conforme anexo detalhado juntado ao auto de infração. Consignaram ainda que o contribuinte não citou quais notas fiscais não foram incluídas na apuração do fisco.

4. Concernente à afirmação de que foram consideradas pelo fisco notas fiscais de saída de gás natural emitidas em mês posterior ao da competência que não foram consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento da Petrobras por terem sido emitidas após o período de apuração do imposto (nota fiscal extemporânea cujo imposto foi recolhido com os acréscimos legais):

Registrou que o contribuinte não citou as notas que está se referindo, assim, não pode fazer o confronto.

5. Com relação ao argumento de que a empresa já havia sido fiscalizada no período de 02/2010 a 11/2010, quando foi objeto de fiscalização toda a escrituração e notas fiscais da empresa relativas às operações com GLP compreendidas no mencionado período.

Os autuantes refutaram, portanto, todos os argumentos do autuado. Acrescentaram que o contribuinte conhece o volume de suas operações e sabe que é impossível auditar estas operações e documentos com um único roteiro de auditoria. Portanto, são executados diversos roteiros, cada um com um determinado objetivo. Concluído estes roteiros são lavrados os autos de infração, de modo que facilite a defesa do contribuinte. Esclareceram, ainda, que os diversos autos de infração que foram lavrados, relativos a fatos ocorridos em 2011, não encerraram a fiscalização. Pontuaram que a fiscalização continua em andamento resultando nesta nova verificação a qual foram incluídos os fatos relacionados ao índice de aproveitamento de créditos de ativo imobilizado, em decorrência das saídas com redução de base de cálculo. Asseverou que a empresa continuava sob ação fiscal quando da lavratura do auto de infração. A lavratura de um auto de infração não significa encerramento da fiscalização.

6. Quanto à afirmação de que, em relação a todo o período objeto da infração, operava ainda contra a autuação o princípio constitucional da não-cumulatividade.

Os autuantes declararam que, na lavratura do auto de infração, resultante da auditoria fiscal, foi aplicada a legislação estadual vigente na época de ocorrência dos fatos. Disseram, em acréscimo, que a defesa do contribuinte foi genérica, não especificando quais notas fiscais foram ou deixaram de ser incluídas no cálculo do IAC - *Índice de Aproveitamento de Crédito*. Explicou as divergências entre o valor apurado pela Auditoria e aquele apurado pelo contribuinte, inclusive os casos em que um determinado CFOP foi considerado em um mês e desconsiderado em outro. Detalharam as divergências numéricas às fls. 261/269.

Esclareceram que, com relação aos meses de janeiro, fevereiro e março, o contribuinte adotou a metodologia que utilizava antes do Regime Especial, portanto são critérios diferentes que torna a comparação complexa.

Detalharam, em números, as divergências apuradas nos meses de julho, agosto e novembro de 2011, em relação ao índice de aproveitamento de crédito: $IAC = (TST + EXP) / TS$, conforme explicitado às fls. 261 a 267. Além das divergências citadas, apontaram a existência também de inconformidades em relação à inclusão ou exclusão de valores relativos às notas fiscais em relação às situações em que o produto é fornecido no mês e a nota fiscal é emitida no mês seguinte, conforme foi explicitado às fls. 268/269.

Finalizaram a peça informativa, pedindo pela manutenção integral dos resultados apurados na ação fiscal e consequente declaração de PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Na sessão de julgamento, ocorrida em 28/04/2016, após a sustentação oral do advogado da autuada, o colegiado desta 5ª JF resolveu converter o PAF em diligência para o órgão de preparo do CONSEF, através da Coordenação Administrativa, para que fosse dada ciência do inteiro teor da Informação Fiscal, acostada às fls. 252 a 270 dos autos, concedendo prazo de 10 (dias) para que o contribuinte apresentasse manifestação por escrito. A referida medida foi adotada para preservar o contraditório e a ampla defesa, considerando que os autuantes apresentaram números na informação fiscal que demandam avaliação pela defendente.

Na Manifestação acostada às fls. 283/286, o contribuinte, através de seu patrono, declarou que na impugnação administrativa o contribuinte teria demonstrado: **i)** a existência de homologação tácita, com a lavratura do Auto de Infração nº 269139.0003/13-4, depois da qual o lançamento somente poderia ser revisto nas hipóteses do art. 149 do CTN, nenhuma delas verificadas; **ii)** os cálculos da Fiscalização se encontram contaminados por uma série de equívocos.

Entre os equívocos cometidos pela Fiscalização, pontuou os seguintes, já relatados na inicial: **i)** a inclusão, para fins de cálculo do estorno, das notas fiscais de transferências internas de gás natural entre estabelecimentos da Petrobras, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas; **ii)** a desconsideração de notas fiscais de saída (venda) de gás natural registradas nos CFOPs, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas; **iii)** o compute de notas fiscais de saída de gás natural emitidas em mês posterior ao da competência que não foram consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento da Petrobras por terem sido emitidas após o período de apuração do imposto (notas fiscais emitidas de forma extemporânea cujo imposto foi recolhido com os acréscimos legais).

Após fazer uma síntese das razões expostas pelos autuantes na informação fiscal, a defesa entende ser imprescindível a remessa do PAF em diligência fiscal, por Auditor estranho ao feito, para que a apuração seja revista por terceiro isento, em especial quando aos erros que foram apontados na peça impugnatória.

Afirmou que o primeiro erro decorreu da leitura da Cláusula sexta, inciso III, do Regime Especial. Nos termos dela, só se incluem, entre as operações que devem ser consideradas no TOTAL DE SAÍDAS (TS) “o valor total das operações com produtos resultantes das saídas em transferências interestaduais de produção do estabelecimento e de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes e exclusive materiais de consumo” (alínea “b”). Em idêntico sentido, a alínea “d” é expressa ao registrar que “*não serão incluídas no TS as operações que representem tão somente movimentação física de mercadorias, ativos ou bens da empresa, não implicando em transferência de propriedade ...*”. Por conseguinte, se o Regime Especial especifica os itens que devem ser considerados no total de saídas para fins de fixação do Índice de Aproveitamento de Crédito (IAC) não é dado à Fiscalização incluir, no cálculo, parcelas nele não previstas.

Em paralelo, disse ser injustificado o procedimento da Fiscalização, ao considerar, na apuração do IAC, a data de emissão da Nota Fiscal e não a data dos fatos geradores aos quais, o documento se refere. A Cláusula Quinta é taxativa ao afirmar que o IAC deve ser calculado com base nas operações “em cada período de apuração” – mês de competência, portanto – mesmo que a Nota Fiscal seja emitida no mês seguinte, em razão das especificidades do gás natural. Consequentemente, esse erro metodológico comprometeria a integridade da apuração para fins de lançamento.

Afirmou ainda ser infundada a afirmação de que o Contribuinte não indicou as Notas Fiscais não consideradas ou equivocadamente computadas no cálculo do IAC em cada período de apuração em que se imputou a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS. Na Impugnação juntou-se planilhas nas quais constaram: (i) o recálculo da Petrobras em confronto com o cálculo do Fisco; (ii) informação sobre o total das saídas, e; (iii) detalhamento das notas fiscais dos itens acima discriminados. Por fim, tanto houve a juntada dos documentos que a Fiscalização, a partir deles, fez o comparativo inserido às fls. 261/269.

Por fim, em razão das divergências acerca da apuração dos valores reiterou o pedido de realização de perícia técnica-contábil, por Auditor Fiscal designado pela ASTEC, visando dirimir os pontos controversos.

Os autuantes, em nova informação fiscal, acostada às fls. 291/293, afirmaram que as divergências entre os levantamentos da fiscalização e o do contribuinte estão concentradas na inclusão, pelos auditores, de determinados CFOPs (códigos fiscais das operações) que não foram inseridos na apuração do sujeito passivo e também nas discordâncias de alguns valores que foram considerados pelo fisco e aqueles computados pelo contribuinte, conforme detalhamento apontado anteriormente, às fls. 261 a 269. Que as divergências estão efetivamente relacionadas à não inclusão, pelo contribuinte, na apuração das saídas das operações com CFOP 5658 – Transferências de Combustível ou Lubrificante de produção do estabelecimento; e das operações com CFOP 5659 – Transferências de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros. As outras divergências ocorreram em valores relacionados a transferências de ativos imobilizados, tendo a fiscalização inserido esses valores na quantificação dos índices de creditamento do imposto.

Com relação ao argumento defensivo de que o fisco tomou como base a data de emissão da Nota Fiscal e não a data dos fatos geradores, disseram estar comprovado no CD anexado à fl. 47 que a apuração tomou por base o período em que os produtos foram efetivamente entregues. Por fim, no que se refere ao detalhamento ou especificação das notas fiscais que deixaram de ser consideradas no levantamento fiscal, declararam que nas planilhas constantes do CD anexado juntamente com a peça defensiva (fl. 250 do PAF), não há nenhuma relação de notas fiscais, mas tão somente valores das operações totalizados por CFOP (código fiscal da operação).

Na assentada de julgamento, ocorrida em 26/10/2016, o PAF foi novamente convertido em diligência, para a SAT/COPEC. Após sustentação oral do patrono da empresa, o colegiado desta 5ª JfF resolveu encaminhar o PAF para revisão fiscal, a cargo de auditor fiscal estranho ao feito, para a adoção das seguintes medidas (fls. 298/299):

1 – Parte da exigência fiscal está baseada nas notas fiscais de transferências internas de gás entre estabelecimentos da Petrobras. As operações de estorno de crédito fiscal de produtos cujas saídas internas se processam com redução de base de cálculo, a exemplo do Gás Natural (GN) e GLP (Gás Liquefeito de Petróleo), são regidas pelo Regime Especial anexado às fls. 38 a 46 do PAF. Na cláusula sexta, item III, letras “a” e “b”, do citado Regime, há a determinação que na composição do TS (Total das Saídas) da fórmula IAC (índice de aproveitamento de crédito) = $(TST - \text{total das saídas tributadas} + EXP - \text{exportação}) / TS$, deve ser integrado pelas operações de vendas internas e interestaduais, transferências interestaduais e exportações para o exterior de produção do estabelecimento e de

mercadorias adquiridas e recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes e exclusive materiais de uso e consumo.

*Diante das disposições expressas do Regime Especial e considerando também o **Incidente de Uniformização da PGE (Procuradoria Geral do Estado) nº 2016.169506-0** (cópia anexa), que firmou o entendimento de que não incide o ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve o revisor da COPEC:*

- proceder à exclusão da fórmula que calculou o Índice de Aproveitamento de Crédito (IAC), de todas as operações de transferências internas entre estabelecimentos do contribuinte autuado, procedendo, em decorrência a revisão dos valores objeto do estorno de crédito nas saídas subsequentes de produtos com redução de base de cálculo do ICMS;

2 – Em relação às operações de saídas (vendas) de gás natural, que envolve fornecimento contínuo do produto via tubovias, houve notas fiscais que foram emitidas em mês posterior ao da competência (apuração do imposto), envolvendo, portanto ajustes nos estoques, como também ocorreram emissões de notas fiscais de saídas em complementação do imposto (emissões extemporâneas), cujo pagamento foi efetuado com acréscimos. Nessas circunstâncias deverá o diligente considerar todos os documentos fiscais emitidos no período objeto da autuação, para:

*- verificar se efetivamente ocorreram os fatos narrados na inicial, para considerar no cálculo do IAC as notas fiscais a partir do mês de ocorrência dos fatos geradores, considerando as especificidades do fornecimento de gás natural, que se dá em processo contínuo (**via tubovia**), havendo sempre diferenças ao final do período de apuração que demandam correção dos estoques fornecidos através de emissão de documentos fiscais;*

- proceder o mesmo roteiro de revisão em relação às notas fiscais emitidas de forma extemporânea, após encerrado o período de apuração, para considerá-las, caso comprovadas as alegações defensivas, no cálculo do IAC do mês posterior;

- revisar a integralidade dos cálculos efetuados pela defesa que compõem a mídia juntada com a peça defensiva (fl. 250).

Após a revisão fiscal deverá se dar ciência do Parecer Técnico e anexos que o integram, tanto à autuada como ao autuante, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para as manifestações, conforme determina o art. 149-A, do RPAF/99.

Em seguida o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.

Os autuantes, através da Manifestação acostada às fls. 304/305, datada de 13/12/2016, procederam à revisão dos cálculos. Todavia a diligência foi realizada em contrariedade ao que foi determinado por esta 5ª JJF, que determinou que o presente PAF fosse revisado por auditor fiscal estranho ao feito. Houve, por sua vez, majoração dos valores originalmente autuados, de R\$3.058.456,62 para R\$ 3.528.445,39, sem explicitação da metodologia de cálculo adotada. Ademais, na revisão indevidamente efetuada pelos autuantes, só foi abordada a questão atinente às transferências internas entre estabelecimentos da empresa autuada não havendo qualquer menção às notas fiscais relacionadas ao fornecimento contínuo (**através de tubovias**) do produto gás natural.

Em decorrência, o PAF foi novamente convertido em diligência, para a SAT/COPEC, para a realização da diligência em sua completude, determinando-se ainda que deveria ser explicitado no texto do Parecer Técnico, de forma detalhada, a metodologia adotada na revisão dos cálculos em relação às exclusões das operações de transferências internas e as operações relacionadas às notas fiscais de fornecimento contínuo de gás natural.

A SAT/COPEC, através do auditor fiscal Marco Aurélio Paul Cruz, emitiu o Parecer Técnico, juntado às fls. 351/353 e mídia digital, anexos (fl. 354) e firmado em 03/10/2018.

O revisor da COPEC expôs, inicialmente, que a empresa autuada foi intimada para apresentar todas as notas fiscais de Gás e LGN emitidas no exercício de 2011, o Livro Registro de Apuração de 2011, as notas fiscais emitidas posteriores ao da referida competência. Que foi parcialmente atendido no último item onde foram informadas as notas fiscais dos meses de abril a dezembro de 2011. Informou que a empresa contesta a aplicação do Regime Especial no período anterior a abril de 2011.

Refeita a planilha de apuração do IAC e do crédito a ser apropriado em relação às aquisições de ativo fixo. No numerador da planilha (itens “b”), no **TST – Total de Saídas Tributadas**, são informados os valores de base de cálculo das operações tributadas e também os valores em operações diferidas, inclusive com relação às notas fiscais de ajustes (emitidas em mês posterior ao da competência).

Com relação ao denominador (itens “c”) da planilha, no **TS – Total de Saídas**, foram informados o valor total das operações de saídas e transferências interestaduais, inclusive com relação às notas fiscais de ajustes (emitidas em mês posterior ao da competência).

Notas fiscais de ajuste de estoque, conforme a linha na planilha Anexo_1_-_IAC_ATIVO_AI_2691390005_14-5 E&P revisado Diligência:

59 - Notas fiscais de gás natural, emitidas no mês posterior ao de competência;

60 - Notas fiscais de gás natural, emitidas no mês posterior ao de competência (já lançadas no mês anterior);

128 - Notas fiscais de gás natural, emitidas no mês posterior ao de competência;

130 - Notas fiscais de gás natural, emitidas no mês posterior ao de competência (já lançadas no mês anterior);

Não foram consideradas quaisquer operações de transferência interna, conforme orientação da PGE.

Com relação ao CFOP 5949, foram consideradas apenas as operações com gás. Não foi possível identificar notas fiscais complementares de imposto, mesmo após verificação no campo de informações complementares das NFE's emitidas no período conforme planilha em anexo (Informações Complementares NFE).

Ao finalizar o Parecer apresentou as seguintes conclusões: Foram refeitos os cálculos (Planilha Anexo_1_-_IAC_ATIVO_AI_2691390005_14-5 E&P revisado Diligência) atendendo aos critérios exigidos pelo Regime Especial, apurando-se valores idênticos aos apurados pelo Auditor Autuante em sua informação fiscal, fls. 303 a 307, resultando no valor de R\$3.528.445,39 (três milhões, quinhentos e vinte e oito mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e trinta e nove centavos). Planilhas auxiliares: *EFD_Itens Saída Icms ano 2011 Gás Natural, Notas Fiscais de Ajuste, Saídas 2011 por CFOP, Saídas CFOP 5949, Saídas CFOP 6552*.

Contribuinte e autuantes foram cientificados acerca do resultado da diligência.

A defesa, por meio de seus advogados, através da Manifestação acostada às fls. 359/363, protocolada em 29/10/18, após fazer uma síntese das principais questões debatidas nesta lide fiscal, passou a fazer suas considerações acerca do resultado da diligência. Disse que causa espécie o resultado obtido na última revisão fiscal que aparentemente elevou o valor da autuação. Em sentido inverso, reiterou todas as intervenções defensivas anteriormente formuladas, especialmente a petição que se contrapõe à informação fiscal (fls. 283/286) e os documentos que acompanharam a inicial defensiva. Ressaltou em seguida, que a constituição do crédito tributário é competência privativa da autoridade administrativa fiscal, nos termos do art. 142, do CTN, no caso específico, os auditores fiscais, não competindo à Junta de Julgamento praticar o referido ato administrativo. Por essa razão, sustenta a defesa não caber neste caso majoração do valor autuado no processo administrativo fiscal, visto que este é idealizado como meio protetivo do

contribuinte e não da fiscalização. Caso entenda-se cabível, a Administração poderia proceder novo lançamento da diferença eventualmente apurada.

Entende, a defesa, que, no caso concreto, não houve o atendimento de todas as providências requisitadas pela Junta de Julgamento, razão pela qual reputa comprovado que a apuração que a autuada fez está correta. Reiterou as manifestações defensivas apresentadas nas etapas anteriores, especialmente a petição que se contrapõe à informação fiscal, protocolada em 27/06/16 e os documentos que acompanharam a impugnação administrativa. Acrescentou a defendente que a Petrobras não conseguiu elaborar seus próprios demonstrativos fiscais, motivo pelo qual apresentará em outra oportunidade, ainda que a destempo, com arrimo no princípio da verdade material.

Por fim, reiterou o argumento de que eventual diferença a maior detectada em diligências fiscais não podem ser objeto de lançamento ou cobrança pelos órgãos do CONSEF, sob pena de usurpação de competência privativa atribuída às autoridades administrativas (auditores fiscais).

Os autuantes foram cientificados do resultado da última diligência, em 01/11/2018, através de termo firmado à fl. 266 dos autos. Não foram apresentadas novas razões a ensejar abertura de vistas para a empresa autuada.

É o relatório

VOTO

O Auto de infração em lide contém a acusação de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro, fevereiro, março, julho, agosto e novembro, totalizando a exigência a cifra de R\$3.058.456,62.

Os valores da exigência fiscal afiguram-se explicitados nas planilhas “Estornos de Crédito de Ativo – Auditoria” e CD anexo (fl. 47), fls. 07 a 37 e tomou por base as regras inseridas no Regime Especial de nº 27.653/2011, anexado às fls. 38 a 46.

Antes de ingressar nas razões de mérito, cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. As bases de cálculo do imposto apurado foram demonstradas em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores exigidos estão contidos nos demonstrativos de débito acima citados. O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada por preposto da empresa nas respectivas planilhas. Por sua vez houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda que a descrição da infração na peça acusatória foi clara e determinada.

Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, por inexistirem vícios de ordem formal que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.

De logo, indefiro o pedido de produção de nova prova revisional do lançamento, através de diligência fiscal ou perícia fiscal. Quanto ao pedido de perícia contábil e técnica, requerido pelo defendente, depois de examinar as peças que suscitaram a controvérsia, verifico que não há razões para perícia, pois a análise dos elementos envolvidos independe de conhecimentos técnicos específicos e são suficientes para a formação da convicção dos julgadores e já estão presentes nos autos, o que afirmo com fundamento no art. 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF-BA/99. Presentes, portanto, nos autos, elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca da exigência fiscal, conforme será melhor detalhado no exame de mérito.

Em sede de defesa, o autuado demonstra que compreendeu as planilhas elaboradas pelo autuantes, explicitando item a item os pontos de sua discordância.

Fundamentou suas razões de defesa, refutando o lançamento em falhas detectadas no cálculo do coeficiente de creditamento de ativo imobilizado (IAC) adotado no levantamento fiscal em decorrência dos seguintes equívocos: 1) foram **consideradas, indevidamente, pelo fisco, as notas fiscais de transferências internas de gás natural entre estabelecimentos da Petrobras, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas** - ressalta que as operações de transferências internas entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ser consideradas para fins de cálculo de estorno de crédito, por não representarem efetiva saída, não caracterizando transferência de titularidade; 2) **Não foram consideradas pelo fisco as notas fiscais de saída (venda) de gás natural registradas nos CFOPs, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributadas como no total geral das saídas** - sustenta que as notas fiscais emitidas no mês subsequente na competência devem ser consideradas no cálculo do estorno de crédito do mês de emissão, visto que o período de apuração se encontra encerrado, bem como o seu reconhecimento no mês posterior buscou garantir ao contribuinte, mesmo que a destempo, o exercício de direito para fins de apuração do percentual de estorno de crédito, sem qualquer prejuízo para o erário público; 3) **Foram consideradas pelo fisco notas fiscais de saída de gás natural emitidas em mês posterior ao da competência que não foram consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento da Petrobras por terem sido emitidas após o período de apuração do imposto (nota fiscal extemporâneos cujo imposto foi recolhido com os acréscimos legais)** - explica que as referidas notas fiscais foram consideradas no cálculo do estorno no mês de sua emissão, visto a impossibilidade de considerá-las no período de competência já encerrado, exercendo o seu direito, sem qualquer prejuízo para o erário público.

Os autuantes prestaram informação fiscal. Com referência à inclusão no levantamento fiscal das notas fiscais de transferências internas de gás natural, emitidas em mês posterior ao da competência, tanto no total das saídas tributáveis como no total geral das saídas (CFOPs 5658 e 5659), informaram que foram mantidas para cálculo do índice, por não haver previsão para exclusão desses CFOPs no Regime Especial. Frisaram que o CFOP 5658 - Transferência de combustível ou lubrificante de produção do estabelecimento e CFOP 5659 - Transferência de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiro não se enquadra nesse critério de exclusão.

No tocante ao argumento de que diversas notas fiscais de saída de gás natural, emitidas em mês posterior ao da competência e consideradas pelo fisco no cálculo do IAC, que não foram consideradas por terem sido emitidas após o período de apuração do imposto (nota fiscal extemporânea cujo imposto foi recolhido com os acréscimos legais), subdividiram o enfrentamento em três grupos: a) notas fiscais cujas entregas foram efetuadas no mês anterior da emissão da nota fiscal; b) notas fiscais emitidas para complemento de volume do produto, emitidas em período posterior ao fornecimento; e c) notas fiscais de reajuste de preços, emitidas em período posterior ao fornecimento. Esclareceram que em relação aos itens “a” e “b”, tais notas devem ser computadas no cálculo do índice. Informaram que a empresa já tem conhecimento do fornecimento do produto e não há justificativa para a não inclusão no cálculo do IAC. Com relação ao item “c”, por ser uma operação esporádica, dizem entender que não há prejuízo em incluí-las no cálculo do índice no mês de sua emissão, tendo em vista o encerramento do período de fiscalização. Explicaram que procederam aos ajustes, excluindo as notas fiscais relativas a reajuste de preços.

Ao tomar ciência do teor da informação fiscal, o impugnante reiterou integralmente seus argumentos alinhados em sede de defesa e requereu a improcedência do lançamento nos mesmos termos articulados em sua defesa.

Frente ao acima exposto, constato que parte da exigência fiscal está baseada nas notas fiscais de transferências internas de gás entre estabelecimentos da Petrobras. As operações de estorno de crédito fiscal de produtos cujas saídas internas se processam com redução de base de cálculo, a

exemplo do Gás Natural (GN) e GLP (Gás Liquefeito de Petróleo), são regidas pelo Regime Especial, anexado às fls. 38 a 46 do PAF. Na cláusula sexta, item III, letras “a” e “b”, do citado Regime, há a determinação que na composição do TS (**Total das Saídas**) da fórmula IAC (**índice de aproveitamento de crédito**) = $(TST - \text{total das saídas tributadas} + EXP - \text{exportação}) / TS$, deve ser integrado pelas operações de vendas internas e interestaduais, transferências interestaduais e exportações para o exterior de produção do estabelecimento e de mercadorias adquiridas e recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes e exclusive materiais de uso e consumo.

Diante das disposições expressas do Regime Especial, e considerando também o **Incidente de Uniformização da PGE (Procuradoria Geral do Estado) nº 2016.169506-0** (cópia anexa), firmou-se o entendimento de que não incide o ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Em relação às operações de saídas (vendas) de gás natural, que envolve fornecimento contínuo do produto via tubovias, houve notas fiscais que foram emitidas em mês posterior ao da competência (apuração do imposto), envolvendo, portanto, ajustes nos estoques, como também ocorreram emissões de notas fiscais de saídas em complementação do imposto (emissões extemporâneas), cujo pagamento foi efetuado com acréscimos.

O processo foi sucessivamente convertido em diligência para a SAT/COPEC, através dos termos inseridos às fls. 298/299 e fls. 322/323, ocasião em que foi determinado a exclusão do cálculo do Índice de Aproveitamento dos Créditos Fiscais (IAC) *de todas as operações de transferências internas entre estabelecimentos do contribuinte autuado, procedendo, em decorrência a revisão dos valores objeto do estorno de crédito nas saídas subsequentes de produtos com redução de base de cálculo do ICMS. Pediu-se ainda que fosse efetuada revisão em relação às operações com fornecimento contínuo de gás natural, envolvendo operações com emissão de notas fiscais, no cálculo do Índice de Aproveitamento dos Créditos Fiscais (IAC).*

Refeita a planilha de apuração do IAC e dos créditos fiscais a serem apropriados em relação às aquisições de bens para o ativo fixo, apurou-se, nas duas revisões do feito os valores constantes do Demonstrativo de fl. 305 e mídia digital (fl. 354), com majoração da exigência fiscal de R\$3.058.456,62 para R\$3.528.445,39.

A defesa, na sua última Manifestação nos autos, acostada às fls. 359/363, após reiterar os termos da impugnação e posteriores intervenções, acrescentou que a PETROBRAS não conseguiu elaborar novos demonstrativos fiscais para se contrapor ao das revisões. Porém, argumentou que a diferença a maior detectada nas diligências não poderiam ser objeto de lançamento e cobrança pelos órgãos de julgamento do CONSEF, pois haveria usurpação de competência atribuída às autoridades administrativas que fazem lançamento de ofício, no caso os auditores fiscais.

Acolho os valores apurados nas revisões fiscais e a metodologia de cálculo adotada naquelas intervenções, até porque o contribuinte não apresentou prova técnica ou mesmo planilhas que elidisse as apurações ali apresentadas. Porém, não cabe ao órgão julgador administrativo proceder à **REFORMATIO IN PEJUS**, ou seja, a modificação do lançamento fiscal para majorar as cobranças, ainda que em alguns meses. Por essa razão ficam mantidas as exigências fiscais em que houve majoração de valores, nas cifras originalmente lançadas no Auto de Infração, em relação aos meses, jan, fev, mar, jul, ago e nov de 2011, conforme Demonstrativo de Débito que integra o Auto de Infração (fl. 01), no valor principal de R\$3.058.456,62.

No tocante a alegação defensiva de que o estabelecimento autuado já havia sido fiscalizado no período de 02/2010 a 11/2010, tendo sido objeto de fiscalização toda sua escrituração e notas fiscais relativas às operações com GLP e gás natural, ocasião em que não se apurou qualquer infração atinente às operações ora em questão, e que por isso, a presente autuação se configura em pretensão indevida de revisão de lançamento, com ofensa ao princípio da imutabilidade do lançamento consoante previsão do art. 145 do CTN, constato que não tem sustentação a pretensão do impugnante. No Auto de Infração em lide, consta expressamente a ressalva de que enquanto

não extinto o prazo decadencial, remanesce o direito da Fazenda Estadual de apurar, em qualquer época, a ocorrência de outros elementos que se configure obrigação tributária. Assim, resta patente que a fiscalização pretérita não tem o condão de coibir ulterior apuração de eventuais irregularidades antes de operado o interstício decadencial.

Ademais as alegações defensivas de mudança de critério jurídico se referem ao exercício de 2010 e o presente lançamento de ofício alcançou ocorrências verificadas no exercício fiscal de 2011, mas um fato a demonstrar a insubsistência das razões expostas na peça impugnatória.

Por outro lado, no Regime Especial nº 27653/2011, firmado entre a Fazenda Estadual e a Petrobras, que definiu os procedimentos de cálculo do estorno de crédito de ICMS relativo às operações internas e interestaduais imunes, isentas e com redução de base de cálculo, na apuração mensal do imposto a recolher, foi especificado neste instrumento que as disposições do Acordo somente se aplicavam aos fatos geradores não constituídos via Auto de Infração, ainda que anteriores à data da assinatura do Termo de Opção (**Cláusula Décima Primeira**), constando ainda que o contribuinte deveria recolher (espontaneamente) o ICMS na forma deste Regime, compensando eventual pagamento a maior em sua operação mensal, que ficaria sujeita à homologação posterior pelo fisco (**Cláusula Décima Segunda**). Vale ressaltar que o referido Regime foi formalizado com o objetivo de uniformizar entendimentos e procedimentos e dirimir divergências interpretativas entre a empresa e o fisco no tocante à sistemática de cálculo para a determinação das parcelas estornáveis e das parcelas sujeitas a creditamento do ICMS na conta corrente fiscal.

Constato, portanto, que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, no Regime Especial firmado entre o Estado e o contribuinte, encontrando-se em consonância com o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

No que se refere ao pedido subsidiário de cancelamento ou redução da multa de 60% aplicada no presente Auto de Infração, observo que os argumentos defensivos estão fundamentados no princípio do não confisco, positivado no art. 150, inc. IV da CF/88. Essa arguição não pode ser apreciada por esta JJF, pois não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Todavia, é importante consignar, em acréscimo às razões já expendidas, que as penalidades aplicadas nas ocorrências que compõem o presente Auto de Infração, correspondente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto que deixou de ser recolhido pelo contribuinte, há previsão, na legislação de regência do ICMS da Bahia, de redução das penas pecuniárias. Essas reduções estão consignadas na própria da peça de lançamento. Os percentuais de redução das penalidades variam de 90%, caso o imposto fosse pago integralmente antes do encerramento do prazo de impugnação, a 70%, em caso de pagamento não integral, podendo atingir até 25%, se pago o débito antes do ajuizamento da execução fiscal, de forma que as multas lançadas podem ser submetidas a expressivas reduções, conforme previsto na própria lei do ICMS na Bahia (Lei nº 7.014/96), no seu art. 45. O percentual da multa indicado no Auto de Infração é, portanto, variável e submetido às expressivas reduções previstas em lei.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA “*in totum*” do Auto de Infração nº 269139.0005/14-5.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269139.0005/14-5, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$3.058.456,62**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO– JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR