

PROCESSO - A. I. Nº 269139.3013/16-5
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0163-03/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/10/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0260-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO A MENOR. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A controvérsia estabelecida no lançamento de ofício decorre da interpretação do Regime Especial - Parecer DITRI 27.653/2011 - dada pelo contribuinte e pela fiscalização. Para cálculo do estorno, sob exame, há de estabelecer o previsto na regra geral do Regime Especial, ínsita na cláusula terceira que estabelece, para apuração do índice de estorno (IE), o numerador como sendo “TOTAL DAS SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS”, conforme apurou o Fisco. Razões recursais insuficientes à reforma do veredito. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente com base no art. 169, I, “b”, do RAPF, contra a Decisão da 3ª JF, proferida através do Acórdão nº 0163-03/18 que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 15/12/2016, para exigir o débito no total de R\$377.157,15, distribuído em duas infrações, inerentes aos meses de janeiro a março de 2012 e abril a dezembro de 2012, sob a acusação fiscal de:

“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.”

Em complemento, consta a informação de que:

Relativo à aquisição de INSUMOS. O contribuinte, no cálculo do índice de estorno proporcional de crédito de ICMS, deixou de incluir o CFOP 5655 – Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização, conforme Regime Especial, Cláusula IV, I e II:

“I – TSR que compreende o valor total das saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo, deduzido o valor resultante das operações de devolução e de desfazimento do negócio da operação ou prestação;”

“II – II. TS, que compreende a soma das seguintes parcelas:

a) Valor total das operações com produtos resultantes das vendas internas, interestaduais e exportação para o exterior de produção do estabelecimento e de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes, exclusive bens do ativo imobilizado e materiais de uso e consumo;

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, em razão das seguintes considerações:

VOTO

[...]

No mérito, as infrações 01 e 02 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo.

[...]

Foi informado que o CFOP 5.655 refere-se à venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de

terceiros, destinado à comercialização; o CFOP 1.652, registra a compra de combustível ou lubrificante para comercialização. No ano de 2012, houve aquisições registradas no CFOP 1.652 e as respectivas vendas que foram registradas no CFOP 5.655.

O Regime Especial relativo ao estorno de crédito e creditamento do ICMS pelas aquisições de ativo fixo, dispõe sobre os procedimentos de cálculo do índice de estorno de crédito de ICMS e determinação do crédito fiscal estornável, para fins de ajustar a apuração mensal do ICMS a recolher, considerando a existência de saídas interestaduais de combustíveis sem incidência do referido imposto, e operações internas com redução de base de cálculo, dispondo também sobre o índice de creditamento do imposto pelas aquisições de bens para o ativo fixo.

O defendente entendeu perfeitamente a acusação fiscal, ao afirmar que a questão apresentada se refere à alegação de que a Petrobras deixou de incluir o CFOP 5.655 no cálculo do índice de estorno de créditos do ICMS (Insumos), e que o cálculo do estorno de crédito do ICMS obedece às disposições do Regime Especial concedido pela SEFAZ/BA - Parecer nº 27653/2011, de 28/12/2011.

No mencionado Parecer, consta a explicação de que o Regime Especial tem por objetivo uniformizar entendimentos e procedimentos para a realização dos referidos estornos de créditos fiscais, e aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de ativos fixos.

No Capítulo II do referido Regime Especial, consta a autorização para o autuado proceder ao estorno de crédito relativamente às saídas interestaduais de petróleo ou 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 $IE = TSI / TS$. Na apuração do valor a ser estornado, aplica-se a seguinte fórmula $IE \times CE$.

Para melhor compreensão, vale reproduzir a informação de que IE = Índice de Estorno de Crédito; TSI = Total das Saídas Interestaduais Não Tributadas, a qualquer título; TS = Total da Saídas; CE = Somatório dos Créditos Estornáveis (base de cálculo para o estorno).

Consta no mencionado Capítulo, a recomendação de que o TS compreende a soma do valor das operações com produtos resultantes das vendas internas, interestaduais e exportação para o exterior, de produção do estabelecimento e de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, inclusive combustíveis e lubrificantes, exclusive bens do ativo imobilizado e materiais de uso e consumo.

O Defendente alegou que as operações que respaldaram a lavratura do auto se referem a vendas de produtos adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados à comercialização (Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP - 5.655). Registrou que se trata de bens que não passaram pelo processo produtivo da Unidade (filial 0236), não sendo aplicados como insumos de produção. Asseverou entender que no cálculo de estorno de crédito de ICMS (Insumos), não deve considerar os produtos recebidos de terceiros com destino exclusivo à comercialização.

Entretanto, de acordo com os esclarecimentos prestados pelos Autuantes, o defendente não observou a regra constante na Cláusula oitava, constante no Capítulo V - Das Disposições Finais do referido Regime Especial, a seguir reproduzida.

Cláusula oitava - As operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no Capítulo II quando for comprovada a sua posterior destinação, por meio de registros fiscais e /ou movimentação de estoque, salvo nas saídas interestaduais não tributadas, situação em que os cálculos deverão ser efetuados de forma segregada, sendo o estorno do crédito realizado na proporção da saída não tributada com aplicação das regras previstas no Capítulo II.

Parágrafo Único - O método utilizado para comprovação da posterior destinação deverá ser previamente aprovado pela SAT/COPEC, mediante requerimento.

Ou seja, para não considerar as operações com mercadorias adquiridas para comercialização no cálculo do estorno previsto no Capítulo II, entendem ser necessário existir uma posterior destinação, e essa posterior destinação precisa ser comprovada através de método a ser previamente aprovado pela SAT/COPEC, conforme dispõe o parágrafo único da Cláusula oitava, acima reproduzido.

Neste caso, concordo com o entendimento dos Autuantes de que existe uma condição expressa na Cláusula oitava, se referindo às operações com mercadorias adquiridas para comercialização, que não serão consideradas no Capítulo II, quando for comprovada a sua posterior destinação, por meio de registros fiscais e/ou movimentação de estoque.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, observando os limites ou condições para utilização desses créditos fiscais. Como se trata de benefício fiscal sob condição, se esta não for satisfeita, o Contribuinte não poderá usufruir desse benefício, sendo devido o imposto apurado, conforme previsto no art. 38 da Lei 7.017/96, e não se trata de simples cumprimento de obrigação acessória.

Vale acrescentar, que de acordo com o art. 39 da referida Lei, “a concessão de isenção ou de outros benefícios ou incentivos, não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, salvo disposição em contrário”.

Acato o posicionamento dos Autuantes, considerando que as operações com mercadorias adquiridas para comercialização, não serão consideradas no Capítulo II do Regime Especial, quando for comprovada a sua posterior destinação, e o método utilizado para comprovação da posterior destinação, deverá ser previamente aprovado pela SAT/COPEC, e não foi apresentado pelo dependente qualquer documento que confirmasse a existência dessa comprovação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 125 a 133 dos autos, o recorrente aduz que a Decisão da JJF foi desacertada em manter as exações 1 e 2 do Auto de Infração, cuja controvérsia reside no fato de que o Regime Especial - Processo nº 34806420112 (27653/2011) -, prevê que o CFOP 5655 (venda combustível/lubrificante adquirido de terceiro destinado a comercialização) não deve ser incluído no cálculo do estorno de crédito de matéria-prima, insumos e intermediários, conforme expresso no capítulo IV, cláusula oitava.

Portanto, segundo o apelante, a discussão remonta ao fato de que a SEFAZ incluiu no cálculo do estorno o CFOP 5655, do que resultou um valor de estorno de crédito superior ao praticado pela Petrobrás.

Defende que a cláusula oitava do Regime Especial regula que “as operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no Capítulo II”, que aborda o estorno de ICMS das operações de saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo de matérias-primas, insumos, intermediários, material de embalagem e serviços, do que diz ser justamente o caso das operações listadas no Auto de Infração, registradas sob CFOP 5655.

Portanto, defende que tais operações que não devem ser consideradas no cálculo do “TSR” ou do “TS”, para repercutir no cálculo do estorno de ICMS.

Destaca que a diligência realizada informou que todas as entradas com CFOP 1652 (compra de combustível ou lubrificante para comercialização) foram tributadas com redução de base de cálculo de ICMS. Mas a própria diligência confirma que, conforme cláusula quarta, inciso IV, alínea f, esses créditos não compõem o cálculo da parcela “CE” (créditos estornáveis).

Assim, o recorrente sustenta que o Regime Especial estabelece regra clara em sua sistemática normativa, ou seja, tanto os créditos decorrentes de entradas com CFOP 1652 não integram o cálculo da parcela “CE”, quanto as saídas reduzidas com o CFOP 5655 não integram o cálculo do “TS” e do “TSR”, pois se trata, em ambos os casos, de “operações com mercadorias adquiridas para comercialização”, conforme preconiza a cláusula oitava.

Contudo, diz que o Acórdão recorrido manteve a autuação, sob fundamento de que a ausência de uma forma metodológica de comprovação da posterior destinação da mercadoria obstará a aplicação do dispositivo da cláusula oitava do Regime Especial. Assim, o erro essencial do julgamento foi dar prevalência à *forma* em detrimento da *materialidade*, usando a interpretação *literal* em prejuízo do *sentido* da norma, culminando com que no cálculo de estorno de insumos seja incluído valor de bens que simplesmente não são insumos!

Aduz que este último aspecto é muito importante para que se compreenda de logo a ausência de sentido na conclusão a que chegou a JJF, pois a discussão em tela trata da aplicação do capítulo II, que cuida “DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS”.

Salienta que, nesse capítulo, tem-se a cláusula terceira, a qual dispõe sobre as “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”, hipótese para a qual prevê a apuração do índice de estorno, a partir da fórmula que enuncia.

Em seguida, tem-se a debatida cláusula quarta, a qual define os elementos considerados na fórmula “para efeitos dos cálculos indicados na cláusula anterior”. Portanto, a cláusula quarta se insere na normatização do índice de estorno aplicável a “entradas tributadas de matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços”.

Aduz que, quando o estabelecimento adquire bens pelo CFOP 1652 (compra de combustível ou lubrificante para comercialização), e posteriormente dá-lhes saída pelo CFOP 5655 (venda de combustível ou lubrificante adquirido de terceiros destinado a comercialização), é evidente que tais mercadorias não são matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços.

Assim, aduz que se um produto não é matéria-prima, insumo, material de embalagem, produto intermediário ou serviço, não pode ser utilizado no cálculo do índice de estorno que é aplicável a matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços.

Diz que essa constatação já demonstra que não se mostra admissível a interpretação data pela JJF, pois implica no absurdo de contrariar a lógica do sistema de cálculo do índice de estorno dos materiais em questão. Por isso, a única conclusão lógica possível é a de que, conforme fartamente sustentado pela contribuinte, a cláusula oitava do Regime Especial regula que “as operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no Capítulo II”, que aborda, justamente, o estorno de ICMS das operações de saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo.

Em seguida, aduz que posta essa premissa lógico-normativa, passa a analisar o argumento único encontrado pela JJF para manter a infração, que reside no parágrafo único da cláusula oitava, onde se prevê que “o método utilizado para comprovação da posterior destinação deverá ser previamente aprovado pela SAT/COPEC”.

O apelante aduz que para análise de qualquer parágrafo normativo, não se pode perder de vista a norma principal, insculpida no *caput* do dispositivo. No presente caso, tem-se que a norma principal, presente no *caput*, estabelece que as operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no capítulo II quando for comprovada a sua posterior destinação, por meio de registros fiscais e/ou movimentação de estoque. Em complemento, o parágrafo único refere que o método dessa comprovação será aprovado pela SAT/COPEC.

Ressalta que não se pode dar ensejo à interpretação utilizada pela JJF de que a ausência do aspecto formal do método aprovado pela SAT/COPEC poderia sobrepujar a materialidade do fato de que os materiais indubitavelmente não são matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços, de forma a incluí-los no cálculo do índice de estorno.

Destaca que o objetivo da exigência da posterior destinação visa, fundamentalmente, a evitar confusão entre os fluxos de materiais adquiridos pelo estabelecimento, justamente porque o Regime Especial trata em apartado o que é matéria-prima, insumo, material de embalagem, produto intermediário ou serviço e o que é produto destinado à comercialização.

Assim, segundo o recorrente, o objetivo de se demonstrar a posterior destinação é evitar que o estabelecimento utilize como matéria-prima, insumo ou intermediário, um bem inicialmente adquirido com finalidade comercial. Sendo demonstrado que o produto entrou e saiu do estabelecimento em um fluxo de comercialização, e não participou do processo produtivo, aplica-se a cláusula oitava, e não se considera esse produto no índice de estorno cabível para materiais que são parte do processo produtivo.

Logo, sustenta que não se pode considerar que a forma seja mais importante do que o conteúdo. Inclusive, porque o método a ser aprovado pela SAT/COPEC destina-se, apenas, a formalizar uma apresentação de dados, já que o próprio *caput* da cláusula oitava já define que a comprovação da posterior destinação se dará “por meio de registros fiscais e/ou movimentação de estoque”.

Desse modo, ao contrário do que concluiu a JJF, o método não é requisito material para

incidência da norma da cláusula oitava, mas sim uma formalidade quanto à apresentação de dados, porque o meio de prova da posterior destinação já está definido no Regime Especial: são os registros fiscais ou os registros de movimentação de estoque.

Diante disso, qualquer que seja o método formal de comprovação que vier a ser definido pela SAT/COPEC, ele jamais poderá se desviar dos meios materiais de prova já estabelecidos no Regime Especial. Por tal motivo, não se pode admitir que a mera ausência da forma implique em desconsideração do conteúdo, de modo a incluir-se no cálculo de índice de estorno de insumos, matérias-primas e intermediários os produtos que não têm essa natureza.

Atenta que os próprios autuantes não trouxeram aos autos nenhuma evidência mínima de que os produtos em debate teriam sido desviados da comercialização para o processo produtivo, ou vice-versa, de modo a ser logicamente possível considerá-los no cálculo do estorno aplicável a matéria-prima, insumo ou intermediário.

Reitera que a Petrobras está sendo condenada por supostamente não ter incluído no cálculo do estorno dos produtos do fluxo produtivo um CFOP que não se refere ao fluxo produtivo, sem que os autuantes tenham sequer se debruçados sobre os registros fiscais ou os registros de movimentação de estoque para apurar qualquer irregularidade, haja vista que, mesmo se houvesse o método aprovado, ele necessariamente remeteria aos registros fiscais e aos registros de movimentação de estoque, então de qualquer maneira os autuantes deveriam investigar possível infração pela análise de tais documentos, o que não ocorreu no presente caso.

Traz à reflexão a circunstância de que a Secretaria da Fazenda tinha, também, um dever de cooperação para que o ajuste com o contribuinte surtisse todos os seus efeitos. Uma vez que cabia à SAT/COPEC regulamentar a forma de apresentação dos dados obtidos a partir dos registros fiscais e dos registros de movimentação de estoque, não podendo ficar silente ao longo do tempo, apenas lavrando autos de infração.

Por fim, observa que não assiste razão à JJF em aventar da aplicação dos arts. 38 e 39 da Lei nº 7.014/1996 ao caso concreto, pois o dispositivo se insere no capítulo que trata de *isenções, incentivos e benefícios fiscais*, o que não é a hipótese do presente auto, que trata da discussão a respeito do estorno de créditos de ICMS.

Do exposto, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido, declarando-se a improcedência das infrações 1 e 2 do lançamento fiscal.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, conforme peça recursal, tendo em vista que, segundo o apelante, a discussão remonta ao fato de que a SEFAZ incluiu no cálculo do estorno o CFOP 5655, do que resultou um valor de estorno de crédito superior ao praticado pela Petrobrás.

Defende que a cláusula oitava do Regime Especial regula que “*as operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no Capítulo II*”, que aborda o estorno de ICMS das operações de saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo de matérias-primas, insumos, intermediários, material de embalagem e serviços, do que diz ser justamente o caso das operações listadas no Auto de Infração, registradas sob CFOP 5655.

Portanto, defende que tais operações que não devem ser consideradas no cálculo do “TSR” ou do “TS”, para repercutir no cálculo do estorno de ICMS.

A acusação é que o contribuinte, no cálculo do índice de estorno proporcional de crédito de ICMS, deixou de incluir o CFOP 5655 – venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado à comercialização, conforme Regime Especial, cláusula IV, I e II.

Sustentam os autuantes, quando da informação fiscal, que basta fazer uma leitura do Regime

Especial para concluir que a cláusula oitava somente será aplicada quando ocorrer a condição nela expressa, ou seja, não serão consideradas no Capítulo II quando for comprovada a sua posterior destinação, por meio de registros fiscais e/ou movimentação de estoque.

Assim, segundo os autuantes, para não considerar as operações com mercadorias adquiridas para comercialização no cálculo do estorno previsto no Capítulo II, será necessário existir uma posterior destinação, cujo entendimento foi acolhido na Decisão recorrida.

Conforme previsto no art. 30, inciso I, da Lei nº 7.014/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

Por sua vez, o art. 100, incisos I e II, do RICMS/97, vigente até 31/03/2012, cuja disposição foi mantida no art. 312, I, do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/12), previa que:

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;

Já o art. 81, inciso II, do RICMS/97, cuja norma perdura no art. 268, III, do RICMS/12, previa:

Art. 81. É reduzida a base de cálculo das operações com os combustíveis a seguir especificados, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%, calculando-se a redução em 29,4117%:

[...]

II - nas saídas de gás natural (Conv. ICMS 18/92, 89/94 e 151/94).

No caso em análise, conforme se pode apurar à fl. 15 dos autos, o CFOP 5655 em questão se trata de venda de gás natural, o qual, como já visto, incide a redução da base de cálculo de 29,4117%. Portanto, inquestionável a obrigação de se efetuar o estorno de crédito proporcional às entradas.

Contudo, pelos motivos expostos no “Parecer Final”, à fl. 31, foi firmado entre a Petrobrás e a SEFAZ/BA Regime Especial n. 27653/11, objetivando uniformizar entendimento e procedimentos inerentes a diversas atividades sujeitas a realização de estornos e apropriação de créditos fiscais, quanto à sistemática de cálculo para a determinação das parcelas estornáveis e das parcelas sujeitas ao crédito de ICMS na conta corrente fiscal.

Sendo assim, no caso concreto, para efeito de aplicação do regime especial, não se pode perder o foco de que se trata de estorno de crédito relativo às operações de venda de gás natural, com redução da base de cálculo, sob CFOP 5655, adquirido ou recebido de terceiros que teria, necessariamente, de se efetivar o estorno de crédito proporcional às entradas.

Neste contexto, analisando a *razão recursal* de que as operações sob CFOP 5655 não devem ser consideradas no cálculo do TSR ou do TS para repercutir no cálculo do estorno de ICMS, já que a cláusula terceira, para apuração do índice de estorno dispõe sobre entradas tributadas de matérias-primas, insumos, material de embalagem, produtos intermediários e serviços, temos a ressaltar que:

1. As regras estabelecidas na cláusula terceira dizem respeito apenas para *apuração do índice de estorno* (IE) - para efeito de estornos de créditos - sob a fórmula: $IE = \frac{TSR}{TS}$, onde o índice de estorno (IE) é igual ao total das saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo do ICMS (TSR) dividido pelo total das saídas (TS);
2. Portanto, em que pese a cláusula terceira, para efeito de apuração do índice de estorno, se reportar aos créditos pelas entradas tributadas de matérias-primas, insumos, material de

embalagem, produtos intermediários e serviços, pela razão óbvia de ser a Petrobrás uma indústria, trata-se apenas de um índice de estorno, o qual deverá também, pelo mesmo raciocínio lógico, para efeito de sua apuração (IE) se incluir as operações com mercadorias, ocasionalmente, adquiridas de terceiros e destinadas para comercialização também com isenção ou redução de base de cálculo, de modo a se apurar a *proporção* das saídas isentas e com redução da base de cálculo em relação ao total das vendas.

3. A partir de tal índice é que se efetivará o estorno sobre os créditos estornáveis (CE).
4. Ressalte-se que a própria cláusula terceira determina “TSR” como sendo: “TOTAL DAS SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS”, sem qualquer restrição ou exclusão das mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas para comercialização também com isenção ou redução de base de cálculo, o que resultaria em um índice percentual não condizente com a realidade dos fatos;
5. Para corroborar com esta tese, a própria cláusula oitava, invocada pelo recorrente, depõe a favor da inclusão das mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas para comercialização com isenção ou redução de base de cálculo no numerador (TSR) e no denominador (TS), para efeito da apuração fidedigna do índice de estorno (IE), quando determina que “*As operações com mercadorias adquiridas para comercialização não serão consideradas no Capítulo II quando for comprovada a sua posterior destinação (...) situação em que os cálculos deverão ser efetuados de forma segregada, sendo o estorno do crédito realizado na proporção da saída não tributada com aplicação das regras previstas no Capítulo II*”, uma vez que:
 - a) A desconsideração é uma regra de exceção e sob condição de comprovação de posterior destinação, logo, em consequência, a regra geral é sua consideração no capítulo II, que compreende a cláusula terceira que estabelece, para apuração do índice de estorno (IE), o numerador como sendo “TOTAL DAS SAÍDAS INTERNAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS”, conforme apurou o Fisco (fls. 19/30);
 - b) No caso concreto não ocorreu posterior destinação a ser comprovada, eis que as mercadorias foram adquiridas de terceiro já para comercialização e assim ocorreu, participando, assim, do índice de estorno previsto para todos os produtos, fabricados ou adquiridos, que saíram com isenção ou redução da base de cálculo, sob pena de desvirtuar o percentual apurado;
 - c) A título de exemplo interpretativo, na hipótese das mercadorias adquiridas de terceiros para comercialização, posteriormente, fosse destinada ao consumo do estabelecimento, deveria o contribuinte assim comprovar e, neste caso, fato futuro e incerto do previsto inicialmente (aquisição para comercialização), desconsiderar tais operações das regras previstas no Capítulo II, como prevê a cláusula oitava do Regime Especial.

Por fim, no PAF de nº 269139.0007/17-2, o qual versa sobre a mesma matéria e sujeição passiva, julgado através do Acórdão JF nº 0155-01.18, a DITRI, Diretoria responsável pelo Sistema de Controle de Pareceres Tributários, em resposta a diligência, esclarece que as saídas de produtos adquiridos para comercialização cujas entradas ocorreram *sem aproveitamento* de crédito fiscal (CFOP 5.655), a cláusula quarta, §1º, III do Regime Especial dispõe que não devem ser computadas no total das saídas com isenção ou redução de base de cálculo (numerador TSR).

Sendo assim, a *contrário sensu*, a conclusão é de que no caso de que as entradas de mercadorias adquiridas de terceiros, destinadas para comercialização, ocorridas *com aproveitamento* de crédito fiscal (CFOP 5.655), devem ser computadas no total das saídas com isenção ou redução de base de cálculo (numerador TSR), conforme dispõe a cláusula quarta e, conseqüentemente, do índice de estorno previsto na cláusula terceira do Regime Especial, como procedeu o Fisco.

Por derradeiro, o sujeito passivo *em momento algum comprovou* que, efetivamente, realizou o estorno dos créditos fiscais das aquisições relativas às posteriores operações de venda de gás natural, com redução da base de cálculo, sob CFOP 5655, adquirido ou recebido de terceiros, cujos

créditos fiscais teriam, necessariamente, de ser estornados proporcionalmente.

Assim, caso haja essa comprovação do *efetivo estorno proporcional* do *crédito fiscal* das entradas do gás natural, adquiridos para comercialização, independente da cláusula do regime especial aplicada na apuração desse estorno, que apresente as provas documentais e, nos termos do art. 113, §5º, I do RPAF/99, provoque a PGE/PROFIS para que, dentro de sua competência de controle da legalidade, represente ao CONSEF para análise das novas provas processuais.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.3013/16-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$377.157,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS