

PROCESSO - A. I. Nº 269132.0009/17-6
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0125-04/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/12/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0348-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE AMÔNIA ANIDRA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS SUBSEQUENTES AMPARADAS POR ISENÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O procedimento utilizado pelo autuado para efeito de cálculo do estorno não encontra amparo na legislação tributária vigente. Os cálculos levados a efeito pelo Fisco para efeito do estorno de crédito, consideraram corretamente as normas previstas pelo art. 312, inciso I do RICMS/BA em vigor. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF Nº 0125-04/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 18/12/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.247.898,68, em razão da infração descrita da forma a seguir.

Infração 01: Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto. O contribuinte deixou de realizar o estorno dos créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com isenção de ICMS, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 1-A e 1-B.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/07/2018 (fls. 60 a 65) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Apesar do autuado citar em sua peça defensiva que o lançamento “se encontra eivado de vício que o torna insubsistente, na medida em que a metodologia de apuração do estorno defendido pela Fiscalização não encontra fundamento no RICMS, pois não respeitou a proporcionalidade com as saídas isentas” vejo que esse argumento, em princípio, poderia ser interpretado como um pedido de nulidade do lançamento, entretanto, a rigor, tal argumento se confunde com o próprio mérito da questão debatida, e assim será analisado. Aliás, não vislumbro nestes autos qualquer fato que possa inquinar a nulidade do lançamento, uma vez que foram respeitadas todas as regras encartadas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA. Afasto, portanto, este argumento defensivo.

Quanto ao pedido de realização de prova pericial e de diligência formulado pelo autuado, ambos ficam indeferidos, com fundamento no Art. 147, incisos I e II do RPAF/BA, vez que já se encontram nos autos todos os elementos de prova necessários à formação do meu convencimento, bem como a prova do fato imputado não depende de conhecimento especial de técnicos para respaldar a decisão.

A arguição de decadência sugerida pelo autuado não encontra qualquer amparo, visto que o lançamento ocorreu em 18/12/2017, para fatos geradores ocorridos no decorrer do exercício de 2015, portanto não alcançados pela decadência, razão pela qual fica afastada esta arguição.

Isto posto, passo à análise do mérito da autuação, onde se exige imposto no montante de R\$2.247.898,68, relativamente ao período de janeiro/2015 a agosto/2015.

A acusação fiscal é de que o autuado “Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto. O contribuinte deixou de realizar o estorno dos créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com isenção de ICMS, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 1-A e 1-B”.

Por oportuno, merece ser destacado que somente foram objeto de autuação as operações de vendas realizadas internamente com isenção do imposto, código de operação 5102 - venda de mercadoria adquirida de terceiros, conforme se verifica no demonstrativo de fl. 04 e seguintes.

O autuado não contesta a obrigatoriedade da realização do estorno do crédito, o qual alega ter feito de acordo com o previsto pelo Art. 312, inciso I do RICMS/BA, que não estabelece a necessidade de vincular o estorno de crédito às quantidades dos produtos, tratando tão somente de operações de saídas isentas e não tributadas.

Portanto, o que se discute basicamente neste processo, é a metodologia do cálculo do estorno defendida pelo autuado e a que foi executada pelos autuantes. Isto posto, passo a examinar e me posicionar em relação a esta questão.

*Do exame efetuado na planilha de estorno mensal de insumos apresentada pelo autuado em mídia eletrônica (fl. 47), constatei que o procedimento do mesmo consistiu no seguinte: apurou o total geral de créditos (a qualquer título) das entradas no mês, linha "A"; idem o total geral das saídas isentas no mês (todos os produtos) – linha "B"; total geral das saídas (a qualquer título) – linha "C"; apuração do percentual do estorno, linha "D" ($B * C$); apuração do valor do estorno linha "A" * linha "D".*

Nesta ótica, tem-se que o autuado, conforme pontuado pelos autuantes, considerou dois fatores para efeito do estorno do crédito: o primeiro um índice intitulado de percentual de estorno enquanto que o segundo seria decorrente do total de créditos correspondente às entradas de amônia naquele mês, olvidando, com isso, do cômputo das entradas ocorridas em períodos anteriores, ainda em estoque, situação esta motivadora de manutenção indevida de crédito fiscal.

Já o procedimento adotado pelos autuantes consistiu no seguinte: apurou as quantidades de saídas unitárias de amônia anidra, cujos créditos ocorreram com a alíquota interestadual de 12% (SE) em cada mês, por documento fiscal, e deduziu do ICMS debitado por cada nota fiscal de saída do mesmo produto/mês com isenção.

Em suma, multiplicaram as quantidades de mercadorias que tiveram saídas com isenção pelo mesmo valor do crédito que cada unidade de saída (quilograma) gerou quando da ocasião da entrada. Restou claro que esse crédito por unidade foi calculado com base na nota fiscal da última aquisição do mês anterior, confrontando o valor do crédito equivalente à entrada com o débito equivalente à mesma quantidade pela saída com redução da base de cálculo, reclamando o estorno do crédito, quando este superou o valor do débito da saída respectiva.

Isto posto, vejo que o procedimento do autuado, ao contrário do quanto afirmado na defesa, não encontra amparo na legislação tributária estadual, já que o Art. 312, inciso I do RICMS/12, citado pelo mesmo, determina que deverá ser efetuado o estorno quando a operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, cujo estorno será proporcional ao valor da redução.

E foi exatamente este procedimento adotado pelos autuantes, já que para determinar o valor do estorno do crédito, há de se confrontar as operações internas realizadas a cada mês, exclusivamente com o produto amônia anidra adquiridas de terceiros, neste caso por transferências interestaduais, diferentemente do critério utilizado pelo autuado, acima descrito.

Vejo que, ao contrário do quanto defendido pelo autuado, para efeito do estorno deve ser considerada sim, a quantidade do produto comercializada da amônia anidra, visto que o Art. 312, inciso I, que dispõe sobre a obrigatoriedade de estorno de crédito fiscal tomado nas aquisições de mercadorias cujas saídas posteriores foram beneficiadas com isenção da base de cálculo, assim determina:

Art. 312. 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:

I - 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;

(...)

§ 5º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

I - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contratadas, vigentes à época do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado;

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

Portanto, à luz da interpretação das normas regulamentares acima indicadas, dúvidas não restam, que para

efeito do cálculo do estorno na situação sob exame, há de se estabelecer não apenas as quantidades movimentadas, mas também o vínculo entre as entradas e respectivas saídas, conforme foi considerado corretamente pelos autuantes.

Ressalto, por oportuno, que este entendimento está em consonância com julgamentos já realizados por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, conforme os Acórdãos nº 0216-04/17 e 0217-04/17 relativos a Autos de Infração idênticos ao presente e contra o mesmo autuado, além do Acórdão nº 0068-05/16 da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, cuja decisão foi mantida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0131-11/17.

Em conclusão e em face de todo o exposto voto pela Procedência do presente Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 76 a 80, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Explica que o cerne da controvérsia consiste basicamente em definir a correta metodologia a ser adotada, na saída da Amônia Anidra da Fábrica de Fertilizantes (FAFEN), sendo que o Acórdão Recorrido aderiu à apuração elaborada pela Fiscalização. Argumenta, contudo, que a metodologia adotada pelo Fisco incorre em erro metodológico que acarreta um lançamento superior ao devido, pois ignora a correlação entre o estorno devido e as saídas efetuadas com isenção, nos termos do art. 312 do RICMS/12, cujo texto transcreve.

Explica que, com base no dispositivo regulamentar citado, o estorno do crédito é efetuado dentro dos limites daquilo que o Contribuinte tiver se creditado. Assim, na autuação e no Acórdão recorrido não se respeitou a proporcionalidade entre o suposto valor do estorno (R\$2.247.898,68) e o valor total do crédito escriturado no período de 2015, no Livro Registro de Entradas. Nesse cenário, afirma que é possível identificar que a metodologia acolhida na primeira instância traz inaceitáveis contradições.

Primeiramente, afirma que o fundamento invocado pela Fiscalização para justificar que o valor estornado supere o escriturado (das entradas) refere-se à existência de um suposto “estoque do produto Amônia Anidra. Argumenta, todavia, que a própria Fiscalização admite que eventualmente a Amônia pode ter entrado no estabelecimento em tempo muito anterior à saída. Por conseguinte, cai por terra toda a metodologia utilizada na ação fiscal, a qual, para fixação do valor da mercadoria, utiliza as notas fiscais emitidas entre novembro de 2014 a julho de 2015, para entradas que potencialmente podem ter ocorrido em anos anteriores e, portanto, em montantes totalmente díspares.

Alega que tal contradição é reproduzida no Acórdão Recorrido, no qual se assinala que os valores considerados para a Amônia, na ocasião da entrada, seriam condizentes com os praticados no mês de saída, ao mesmo tempo em que, acolhendo todas as premissas da Fiscalização, admite que as aludidas entradas possam ter ocorrido em anos anteriores aos da saída.

Alega que pode não haver vínculo entre a entrada da Amônia e a sua saída, uma vez que, exemplificativamente, a entrada poderia ter ocorrido em 2010, com os preços correntes deste ano, mas o valor usado na autuação, para cálculo do estorno, foi o das entradas de novembro de 2014.

Argumenta ademais, que a própria idéia de que haveria um estoque infundável de Amônia na FAFEN – e isso justificaria a superação do valor a ser estornado (saídas) do valor aproveitado (entradas) no ano de 2015 – não se sustenta pelo próprio histórico de autuação do Fisco Estadual baiano, pois esta fábrica vem sofrendo autuação, ano a ano, em face do mesmo produto (Amônia Anidra). Relaciona os autos de infração, associando a cada exercício correspondente.

Explica que, para supor que, durante seis anos, a FAFEN ainda estaria comercializando Amônia preteritamente adquirida não tem qualquer fundamento lógico, comercial ou probatório nos autos, tratando-se de hipótese a ser integralmente descartada, pelas mais básicas regras de experiência.

Alega que a metodologia adotada pela autuação faz com que o estorno transmute de natureza, pois em vez de ser a anulação de um crédito aproveitado, ao sobrepor-se ao seu valor, representa uma fonte de surgimento de um novo débito tributário. Ou seja, o Acórdão Recorrido acaba

aceitando, contra o ordenamento jurídico, uma hipótese em que o valor do crédito a ser restornado é superior ao valor efetivamente creditado no Livro Registro de Entradas do Contribuinte.

Entende não haver cabimento exigir-se um estorno superior ao montante efetivamente creditado, devendo ser considerada correta a planilha apresentada pela Recorrente, em anexo à sua defesa administrativa, representando uma metodologia condizente com o volume de crédito apropriado, como também com os artigos 20 e 21 da LC 87/96, ao ponderar saídas isentas ou não tributadas com as saídas totais do produto Amônia.

Requer a decretação da improcedência da autuação.

VOTO

Não tendo sido suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

A única infração descreve a conduta autuada como “Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto”. Consta ainda que “o contribuinte deixou de realizar o estorno dos créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com isenção de ICMS, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 1-A e 1-B”.

O Sujeito Passivo não nega que tenha dado saídas isentas às mercadorias indicadas. Opõe-se, contudo, ao lançamento, alegando que a metodologia adotada pela fiscalização superdimensiona o montante do ICMS a ser estornado, pois não teria respeitado a proporcionalidade entre o valor estornado e o valor total creditado em cada um dos meses respectivos.

A questão central a ser dirimida no presente processo tem a ver com a forma de operacionalizar o estorno de crédito decorrente das saídas internas de fertilizantes com isenção de ICMS, à luz do que dispõe o art. 312, inciso I do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 312. 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:

I - 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;
...”

Defende a Recorrente que o montante total dos estornos deve ser apurado mediante a aplicação de um fator proporcional sobre os créditos apropriados em cada mês. Advoga que essa proporção seria dada pela relação entre as saídas isentas e às saídas totais. Assim, exemplificadamente, se metade do faturamento, no mês, decorre de saídas isentas, entende o Contribuinte que deve ser efetuado o estorno de metade dos créditos apropriados naquele mesmo mês.

Desse modo, ainda dentro do exemplo dado, supondo que o Sujeito Passivo tenha efetuado a venda de cem milhões de reais no mês, e que cinquenta milhões estejam associados a operações isentas, nada deverá estornar se naquele mesmo mês nenhuma aquisição tiver feito. Da mesma forma, estornará um montante irrisório se irrisório for, igualmente, o montante de suas aquisições naquele mês específico. A metodologia proposta ignora o montante total de crédito do ICMS a ser desfeito (estornado), atendo-se, exclusivamente, à proporção entre as saídas isentas e as saídas totais.

Analisando a legislação aplicável à matéria, é possível notar que não existe previsão para que se venha a adotar, no cálculo do montante de ICMS a ser estornado, a regra da proporcionalidade com base na relação das saídas isentas e saídas totais. Pelo contrário, a leitura do texto regulamentar acima citado indica que o estorno deve guardar relação com o imposto que tiver se creditado o Contribuinte, pois nada mais é do que o desfazimento do crédito apropriado.

Isso é igualmente verdade para o preço unitário, pois o § 5º do art 312 explicita a metodologia a

ser adotada para o cálculo, legitimando que se utilize o preço unitário mais recente, conforme grifo abaixo.

“Art. 312. 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:

...

§ 5º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

I - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contratadas, vigentes à época do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado;

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

...”

De fato, a interpretação dada pelo Sujeito Passivo, se levada a termo, possibilitaria, às empresas, deixarem de estornar o crédito relativo às operações de saída isentas, pois bastaria que nada adquirisse nos meses em que efetuasse as suas vendas isentas, o que não se compatibiliza com a teleologia da norma interpretada.

O exame, por sua vez, do demonstrativo de débito utilizado pela fiscalização (folhas 04/16), permite perceber que o montante do estorno foi obtido mediante a multiplicação das quantidades saídas de amônia (em cada nota fiscal considerada) pelo preço unitário praticado nas aquisições efetuadas naquele mesmo mês, respeitada a redução da base de cálculo prevista na legislação de origem.

Diferentemente do que alega a Recorrente, a metodologia adotada pela fiscalização reflete mais fielmente o montante do imposto a ser estornado, já que apura exatamente as quantidades de mercadorias isentadas nas saídas, determinando o preço unitário e a alíquota em conformidade com as regras dispostas no § 5º, incisos I e II, acima reproduzidos.

Por isso, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Diante do exposto NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **269132.0009/17-6** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.247.898,68**, acrescido da multa de 60% prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS