

A. I. Nº - 279196.0004/19-9
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS
AUTUANTES - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOSÉ FRANCISCO DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19/04/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0033-03/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE AMÔNIA ANIDRA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS SUBSEQUENTES AMPARADAS POR REDUÇÃO 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 fim do estorno de crédito, consideraram corretamente as normas previstas pelos artigos 312 e 268, LIII do RICMS-BA/12, em vigor. Indeferido pedido de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/06/2019, exige crédito tributário no valor de R\$167.461,96, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da Infração 01 - 01.05.03- 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 março a maio e outubro de 2017. Consta como complemento 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 redução de base cálculo de ICMS, conforme demonstrativos constantes dos Anexos 1-A e 1-B.”, às fls. 04 a 08.

O Autuado apresenta peça defensiva às fls. 20 a 33, inicialmente, observa a tempestividade da impugnação e sintetiza o teor da infração imputada e, em seguida, articula suas razões de defesa abaixo resumidas

Afirma que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, pois não realizou e tampouco realiza operações em desacordo com a legislação em vigor; na verdade, a hipótese é de improcedência manifesta do Auto de Infração.

Registra ser o lançamento equivocado ao afirmar que não foi realizado o estorno dos créditos referentes às entradas interestaduais de Amônia Anidra, cujas saídas internas posteriores ocorreram com redução da base de cálculo do ICMS.

Destaca que o Fisco deixou de deduzir do débito apurado a parcela do estorno de crédito já realizada pela Empresa, conforme tabela, que colaciona à fl. 22, o que reduziria o valor principal autuado de R\$167.461,96 para R\$69.560,64.

Pondera que sem prejuízo dessa circunstância, verifica-se também que a infração é improcedente porque o estorno de créditos de ICMS que afirma ter aplicado se mostra compatível com a

legislação, ao passo que o critério adotado pelos Autuantes no Auto de Infração se mostra equivocado.

Afirma que a base normativa legal sobre a qual versa a lide são os artigos 19 a 21, da LC nº 87/96, segundo os quais é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de entrada de mercadorias, sendo que deve efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta:

“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;”

Observa que o mesmo normativo reside na Lei nº 7.014/96, em seus arts. 28 a 30, I, bem como, o RICMS-BA/12 prevê em seu art. 312, §1º, que quando a operação subsequente ocorrer com *redução da base de cálculo*, o valor do estorno será *proporcional à redução*.

Lembra que o Auto de Infração que enseja o lançamento, ora discutido, afirma que a Petrobras teria deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS, apropriado em aquisições interestaduais de *Amônia Anidra* que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com redução da base de cálculo, no exercício de março a outubro de 2017.

Informa que o cálculo do estorno de créditos do ICMS que realizou, e que se baseia nas previsões contidas nos arts. 20 e 21 da LC Nº 87/1996, obedece à seguinte fórmula: $VE = IC \times SI/ST$, conforme explicita à fl. 25.

Afirma que, para determinar o montante do crédito a estornar, verifica-se a proporção de saídas isentas (40.000) em face das saídas totais (200.000). Com isso, diz verificar-se que a proporção das saídas isentas corresponde a 2% (0,2) do total das saídas promovidas pelo estabelecimento. Observa que uma vez verificado esse fator proporcional de estorno de crédito, multiplica-se-lhe pelo valor total dos créditos escriturados no mês (20.000), obtendo-se o valor final que deve ser estornado (4.000), observando a proporcionalidade prevista na lei.

Observa que neste cálculo, a variável “quantidade” não é considerada para identificação dos “créditos estornáveis”. Por outro lado, de acordo com a metodologia de cálculo utilizada pelo Fisco, o estorno de crédito de ICMS da Amônia Anidra deve ser apurado pela seguinte metodologia:

Onde:

Qtd saídas isentas: Representa a quantidade total da Amônia Anidra revendida, com isenção, em cada mês (CFOP 5.102);

Vlr. unit. de aquisição: Representa o preço unitário, por quilogramas, com base de cálculo reduzida em 30% (pela aquisição interestadual com redução de base de cálculo), indicado na última aquisição do mês anterior à venda com isenção;

12%: Representa a alíquota interestadual das entradas (origem Sergipe e destino Bahia).

Sustenta que o lançamento em questão 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-BA/12, pois não respeitou a proporcionalidade com as saídas isentas. Ressalta que além disso, a LC 87/96 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 do mês.

Afirma não ser possível o vínculo entre as entradas dos produtos com direito ao crédito e suas respectivas saídas, ainda mais em se tratando de estabelecimento que seja produtor e revendedor do mesmo produto, como é o caso da FAFEN-BA, estabelecimento autuado no caso.

Menciona que o argumento da autuação resta prejudicado quando vincula o estorno do crédito ao último valor da mercadoria adquirida, o que distorce o valor do crédito apropriado, haja vista que o mesmo é realizado a valor histórico. Arremata frisando que a manutenção desse entendimento pode levar a uma situação em que o valor a estornar seja superior aos créditos apropriados pelo contribuinte.

Revela que a própria Fiscalização admite que eventualmente a Amônia pode ter entrado no estabelecimento em tempo muito anterior à saída. Por conseguinte, diz cair por terra toda a sua metodologia que, para a fixação do valor da mercadoria, utiliza as notas fiscais emitidas entre setembro de 2015 a setembro de 2016 para entradas que potencialmente podem ter ocorrido em anos anteriores e, portanto, em montantes totalmente díspares.

Menciona que tal contradição é reproduzida no acórdão administrativo, no qual se assinala que os valores considerados para a Amônia na ocasião da entrada seriam condizentes com os praticados no mês da 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.

“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”.

Frisa que, ao revés do assentado no acórdão, partindo da premissa metodológica aplicada pela Fiscalização, 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 o estorno foi o das entradas a partir de março de 2017. Ademais, a própria ideia de que haveria um estoque infundável de amônia na FAFEN-BA e isso justificaria a superação do valor a ser estornado (saídas) do valor aproveitado (entrada) no ano de 2017 não se sustenta pelo próprio histórico de autuação do Fisco Estadual baiano.

Registra que, ano a ano, a FAFEN vem sofrendo autuações em face do mesmo produto (amônia anidra) no Estado da Bahia: *i*) em 2010, PAF nº 279196.0004/15-6; *ii*) em 2011, PAF nº. 279196.0006/15-9; *iii*) em 2012, PAF nº 279196.0002/15-3; *iv*) em 2013, PAF nº. 279196.0003/15-0; *v*) em 2014, PAF nº. 279196.0007/15-5; *vi*) em 2015, PAF 269132.0009/17-6; *vii*) em 2016, PAF nº. 269132.0010/17-4; *viii*) em 2017, o presente Auto de Infração.

Pondera que, de fato, 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 - art. 375, do CPC/2015.

Observa que a metodologia adotada pela autuação faz com que o estorno transmute de natureza: em vez de ser a anulação de um crédito aproveitado, ao se sobrepor ao seu valor, representa a fonte de um novo débito tributário. De fato, o Fisco utilizou em seus cálculos um princípio de precificação para o estorno que pode ensejar as distorções que foram apontadas na defesa.

Revela que existem diversos métodos e ferramentas que são utilizadas para gerir o estoque de uma empresa. Dentre eles, um dos mais famosos e incorporados pelas empresas é o FIFO (*First In, First Out*) ou PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair). Menciona ser uma técnica que

estipula uma sequência para toda a movimentação do estoque, independentemente de ser um insumo, uma matéria-prima, uma mercadoria ou produtos acabados.

Explica que, o *First In, First Out* determina que o primeiro lote que chega no estoque da empresa deve ser o primeiro a sair ou ser enviado para a produção ou próximos processos da corporação. O *Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair* é simplesmente uma técnica de armazenagem e arrumação do estoque. Frisa que a técnica organiza as prateleiras e locais de estocagem de forma que o primeiro produto a ter entrado seja o primeiro a deixar o estoque.

Diz que o outro método possível é o LIFO (*Last In, First Out*), ou UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair). Observa ser essa metodologia parecida com o PEPS, porém, ocorre o processo inverso, já que o custo do último lote comprado é utilizado para o custeio das vendas. Isso significa que o valor mais recente é o válido, porque o que repercute são os últimos gastos com a reposição de produtos.

Lembra que ainda existe o Custo Médio Ponderado, ou Média Ponderada Móvel, que é uma forma de valorar o estoque de mercadorias, matérias primas e outros insumos de uma empresa sem que seja levada em conta a ordem cronológica, de forma que sua valorização unitária corresponda a média de cálculo das entradas.

Menciona que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou seu Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques, o qual estabelece o tratamento contábil para os estoques. Observa que o Item 25 desse Pronunciamento diz:

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

Lembra que em face do contexto normativo, o critério adotado pelo Fisco utiliza em seus cálculos o princípio UEPS de precificação para o estorno, o que pode ensejar as distorções ora apontadas. Cita como exemplo o voto no julgamento do Auto de Infração nº 269132.0010/17-4, conforme Acórdão CJF Nº 0316-11/18, cuja ementa reproduz.

Diz restar evidente que o critério adotado pelo Autuantes vai contra o ordenamento jurídico, gerando uma hipótese em que o valor do crédito a ser estornado pode vir a ser superior ao efetivo crédito lançado no livro Registro de Entradas quando da entrada das mercadorias no estabelecimento da Contribuinte.

Frisa não haver cabimento em se exigir um estorno superior àquele montante de que se creditou. Sustenta que correta está a planilha que ora apresenta, representando uma metodologia condizente não só com o montante com que se creditou no ano de 2017, como também com os artigos 20 e 21 da LC 87/96, ao ponderar as saídas isentas ou não tributadas com as saídas totais da amônia.

Do exposto, diz restar evidenciado o descabimento da infração apurada no presente Auto de Infração, uma vez que o estorno dos créditos de ICMS obedeceu à proporcionalidade exigida pela legislação tributária, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual, razão pela qual se deve acolher o presente pedido e desconstituir o lançamento.

Assinala que os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco,

porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Afirma que a Fiscalização equivocadamente não respeitou a necessária correspondência entre as operações realizadas com isenção e o valor do crédito fiscal sujeito a estorno, cujo montante foi arbitrado a partir de um critério sem amparo em seus livros Fiscais ou na legislação. Nada obstante, os casos deste jaez encontram solução definitiva nos arts. 123, §3º, 145, caput, e 150, II, do RPAF-BA/99, que lhe autorizam requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda.

Ressalta que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que é preciso se verificar que a Fiscalização realizou o estorno de crédito fiscal superior àquele que apropriou pelo como nas entradas de mercadorias que depois saíram com isenção.

Frisa ser indispensável a realização de perícia para os fins acima mencionados, a fim de que seja desconstituído, ainda que parcialmente, o estorno do crédito fiscal, demonstrando-se, ao final, a legitimidade do procedimento que diz ter adotado. Arremata ressaltando que, neste caso, de acordo com o art. 145, do RPAF-BA/99, o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, formular os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço. Assinala que indicará seu assistente técnico no momento processualmente adequado

Requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos, no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Requer ainda a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais, conforme previsto nos artigos 126 e 127, do RPAF-BA/99, lhe oportunizando manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório.

Conclui pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

Os Autuantes prestam informação fiscal, fls. 91 a 97, depois de sintetizarem as razões de Defesa do Impugnante apresenta os argumentos a seguir delineados

No tocante a alegação da Defesa de que a metodologia adotada pela Fiscalização não encontra fundamento no RICMS-BA/12, observam que se trata de procedimento simples e lógico, que tem como objetivo estornar exatamente um valor do crédito de todas as quantidades de mercadoria que foram objeto de saída com redução de base de cálculo, no exato montante em que esse crédito (na entrada) superar o valor debitado (na saída com redução de base de cálculo), de modo a não dar azo à manutenção de crédito.

Frisam que em relação ao procedimento que pretende fazer valer o Autuado, este sim, em uma primeira observação, poderia ser visto como algo apenas ingenuamente desprovido de lógica muito clara, e é uma lógica que pretende lesar o Erário em benefício do patrimônio do contribuinte.

Assinalam que os cálculos realizados foram extremamente simples e objetivos, e se resumem no seguinte raciocínio lógico: *se certa quantidade de amônia é revendida com redução de base de cálculo de ICMS, o montante do crédito que essa exata quantidade de amônia gerou ao entrar no estabelecimento e que não foi debitado na saída (em função da redução de base de cálculo nessa saída) precisa ser estornado para não gerar acumulação. Não são admitidos artifícios como estorno parcial nem estorno limitado a qualquer parâmetro.*

Para tanto, observam que não importa se a mercadoria entrou no mesmo mês em que saiu, se entrou em mês anterior ao da saída ou mesmo em exercício anterior ao da saída (impõe-se ficar atento, pois o Autuado pretende limitar o montante do estorno ao quantum creditado dentro do mês em que ocorreram as saídas, ignorando que mercadorias adquiridas em meses anteriores também são objeto de saídas no mês sub examine. Destacam que tal pretensão do contribuinte, além de não contar com previsão legal, permitiria que o Autuado permanecesse com todos os resíduos de créditos de mercadorias que deram entrada em períodos anteriores e que foram objeto de saídas com redução de base de cálculo no período atual).

Continuam assinalando ser importante ter em mente que, em algum momento anterior (não importa quão anterior foi esse momento) a entrada dessa mercadoria conferiu crédito ao contribuinte. Sustentam que se esse crédito não for debitado integralmente na saída (em função de previsão de carga tributária reduzida na saída interna), a parte remanescente precisa ser estornada.

Afirmam que para levantar o crédito passível de estorno, simplesmente multiplicaram as quantidades de mercadoria que tiveram saídas isentas pelo exato valor de crédito que cada unidade de medida dessa mercadoria (cada quilograma) gerou para o contribuinte quando adentrou seu estabelecimento. Continua esclarecendo que esse crédito por unidade de medida foi calculado tendo por base a Nota Fiscal da última aquisição do mês anterior. Arrematam ressaltando que os valores das notas fiscais de entrada já consideram a redução de base de cálculo regida pelo RICMS-BA/12, em consonância com o Convênio ICMS 100/97, por ocasião das transferências de sua Filial em Sergipe para a Filial baiana, ora fiscalizada.

Prosseguem registrando que, cotejando-se o crédito aproveitado na entrada de certa quantidade de amônia com o débito que essa mesma quantidade de amônia gerou ao ser revendida (com redução de base de cálculo também na saída), exigiu-se o montante em que o crédito superou o débito para não permitir acumulação indevida.

Revelam que, em resumo, o estorno exigível é exatamente Quantidade Saída com Redução de base de cálculo x [Valor Unitário de Aquisição] x 12% (que é a alíquota praticada na transferência de SE para BA) menos o valor de ICMS debitado em cada nota de saída com Redução de base de cálculo, tal qual figura na última coluna do Anexo I-A, utilizando somente conceitos matemáticos do ensino fundamental, não havendo que se falar em arbitramento, conforme quer aduzir o Autuado (item 4.2 à fl. 31). Afirmam ser a questão deveras simples - se o contribuinte compra o produto acabado com carga tributária de 8,4% (redução de base de cálculo de 30% combinado com alíquota de SE para BA de 12%) e acaba por revender internamente tal produto com carga tributária de 4%, conforme previsão no inciso LIII, do art. 268, do RICMS-BA/2012. Dizem ser nítido que cumpre estornar-se de créditos para que não haja acumulação sem previsão legal.

Ilustram com o seguinte exemplo: se o contribuinte, em mês anterior, creditou-se de R\$2.520,00 de ICMS por adquirir 30.000kg de amônia (a R\$1,00 por quilograma, por exemplo) e se ora revende internamente esses mesmos 30.000kg de amônia (a R\$1,20 por quilograma, por exemplo) debitando-se de apenas R\$1.440,00 (carga tributária de 4%), é cristalino que deve estornar a diferença de R\$1.080,00 para não se beneficiar com acumulação ilegal de crédito.

Ressaltam que a presente infração considerou apenas as saídas internas com Redução de Base de Cálculo de Amônia Anidra que foram adquiridas de terceiros (adquiridas em transferências da filial de Sergipe e revendidas com CFOP 5.102). Sustentam que produção própria do estabelecimento autuado não compôs o levantamento.

Assinalam que o Autuado quer impor um procedimento que, a olhos descuidados, poderia parecer apenas desprovido de lógica.

Frisam que um olhar mais atento percebe que existe uma lógica clara em tal procedimento. Em

verdade, ele só é desprovido de legalidade e de justiça fiscal.

Afirmam que, conforme se verifica no item 3.8 da peça defensiva, fl. 25, o Autuado pretende calcular o estorno exigível em cada mês a partir do produto de dois fatores:

o primeiro fator seria o total de créditos somente daquele mês, relativamente às entradas de amônia (IC) e;

o segundo fator adotado pelo Autuado seria um índice de estorno calculado pela razão entre as saídas isentas (SI) e o total de saídas do mês (ST).

Mencionam que a lógica até existe em tal raciocínio: a lógica de lesar o Erário; o que não existe no mesmo é qualquer conexão com a realidade tributária das operações do contribuinte.

Ressaltam que, por essa lógica do Autuado, ela conseguiria revender para sempre com redução de base de cálculo e não estornar um centavo sequer dos créditos auferidos nas entradas que ultrapassaram o valor debitado na saída, acumulando crédito de ICMS indefinidamente.

Destacam que, sendo, segundo o Autuado, o valor estornável igual ao produto de dois fatores, basta administrar para que sempre um desses fatores seja zero.

Citam como exemplo ilustrativo, em que o contribuinte receba amônia sem revendê-la nos meses ímpares e, nos meses pares, apenas revenda toda a amônia em estoque com redução de base de cálculo sem receber qualquer nova quantidade nesses meses pares.

Apresentam os resultados:

No mês 1, certa quantidade de amônia foi recebida, gerando crédito, de modo que o fator IC será diferente de zero (conferindo crédito na escrita fiscal da autuada). Mas, como nada foi vendido com isenção dentro do mês (mês ímpar), teríamos o índice de estorno SI/ST igual a zero, de modo que o Valor do Estorno calculado por ela seria zero ($VE=0$). Consequentemente, nenhum crédito seria estornado no mês (mês ímpar);

No mês 2, o contribuinte toma o cuidado de não adquirir nenhuma amônia, garantindo que seja zero o valor do crédito pelas entradas de amônia do mês ($IC=0$). Em contrapartida, revende com redução de base de cálculo toda a amônia que possuir em estoque (adquirida no mês anterior). Desta vez, o índice de estorno (SI/ST) da planilha é diferente de zero, mas, ao ser multiplicado por IC, que é nulo, imporá que o resultado da multiplicação seja zero, ou seja, Valor do Estorno igual a zero ($VE=0$), garantindo que o contribuinte não precisaria estornar nada novamente (no mês par);

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

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

E assim por diante, repetindo-se as operações do primeiro mês exemplificado em todos os meses ímpares e repetindo as operações do segundo mês exemplificado para todos os meses pares.

Registram que dessa forma, perpetuaria um sistema em que os créditos oriundos das compras de amônia para revenda seriam acumulados indefinidamente, não sendo esgotados quando da revenda dessa amônia, ficando disponíveis, portanto, para compensar operações outras praticadas pela empresa.

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

Salienta que a propósito dessas operações de revenda (pois nada da produção própria entrou no levantamento), mesmo para os fatos geradores anteriores a 1º de setembro de 2015, quando a hipótese na saída interna de amônia ainda era de isenção, a 1ª CJF, após brilhante relatoria desempenhada pelo Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, acordou, por unanimidade de votos (ACÓRDÃO CJF Nº 0131-11/17) no sentido afastar a pretensão do Autuado quanto à validade

do seu método e de concordar com a metodologia adotada pela fiscalização para se apurarem os estornos devidos.

Revela que no mesmo sentido, e também por unanimidade, sob esmerada relatoria do conselheiro Carlos Fábio Cabral de Ferreira, a 4ª JJF, mediante ACÓRDÃO JJF Nº 0125-04/18, também afastou a validade do método de cálculo de estornos adotado pelo Autuado, ratificando a exatidão dos cálculos elaborados pelos autuantes, o que demonstra pacificação de entendimento nesse CONSEF.

Acrescenta que, ademais dos processos apontados no item acima, o próprio Autuado elencou muitos outros mais no item 3.17 da defesa, fl. 28, nos quais o CONSEF sempre acolheu a metodologia do Fisco e afastou a do contribuinte.

Quanto a alegação do Autuado de que “o Fisco deixou de deduzir do débito apurado a parcela do estorno de crédito já realizada pela Empresa, conforme tabela acostada à fl. 22, o que reduziria o valor principal autuado de R\$167.461,96, para R\$69.560,64”.

Informa que essa diferença de R\$97.901,32 é a soma de quatro parcelas constantes da coluna “ESTORNO APLICADO” na planilha apresentada pelo contribuinte no mesmo item 3.2.

Sustenta que o contribuinte não comprovou em lugar algum da peça defensiva que tenha realmente realizado estornos nos valores de R\$11.042,82, em março de 2017, R\$24.082,40, em abril de 2017, R\$12.620,65, em maio de 2017 e R\$50.155,45, em outubro de 2017, assinalando que, caso vier a ser comprovado que o contribuinte fez os alegados estornos, entendem os autuantes que os valores reclamados mediante o presente Auto de Infração devem ser diminuídos nos exatos termos defendidos pela autuada no item 3.2 de sua defesa, fl. 22. Arrematam registrando que, por não haver comprovação de estornos já realizados, pugnam pela manutenção da autuação na íntegra.

Em suma, pugnam pela manutenção da autuação asseverando por ser líquido e certo que: *i*) - nas saídas com redução de base de cálculo, o crédito na entrada não pode permanecer acumulado após a saída (revenda) dessa mercadoria; *ii*) - sempre que o valor de ICMS creditado na entrada de certa quantidade de amônia superar o valor de ICMS debitado para a mesma quantidade de amônia revendida, essa diferença (nem mais nem menos) precisa ser debitada para não acumular como saldo credor e; *iii*) - o contribuinte não respeitou tais preceitos mandamentais da lei e do regulamento do ICMS do Estado da Bahia (conforme confessa explicitamente em sua impugnação).

Mencionam que, diante dos esclarecimentos prestados nestas contrarrazões, e restando fracassada a tentativa do Autuado de sustentar que houve arbitramento quando do levantamento do ICMS reclamado no auto de infração, entendem não haver espaço para diligências ou perícias ulteriores.

Frisam que se manifestaram fundamentadamente sobre cada aspecto da Defesa, e considerando que esta não traz qualquer substrato capaz de elidir a autuação fiscal ou de apontar, de forma objetiva, qualquer vício, no auto de infração, que pudesse ensejar sua nulidade ou improcedência.

Destacam que na presente informação fiscal, não foram aduzidos fatos novos nem foram anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

De início, consigno que depois de compulsar os elementos que compõem o Auto de Infração, nos presentes autos, constato que se encontram presentes todos os requisitos exigidos pela legislação de regência para a formalização do PAF, precipuamente no RPAF-BA/99.

Afiguram-se, na peça acusatória da autuação, claramente explicitados, a origem e valor da base de cálculo, o crédito fiscal exigido, e a multa aplicada evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Portanto, pelo expendido, não vislumbro nos presentes autos qualquer fato que pudesse inquirar de nulidade o lançamento, uma vez que foram respeitadas todas as regras encartadas pelo art. 39, e não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, ambos do RPAF-BA/99.

No que concerne ao pedido do Autuado para manifestar-se acerca da informação fiscal prestada pelos autuantes, entendo que essa demanda não encontra guarida na norma regulamentar, haja vista que na informação prestada, não foram aduzidos fatos novos e nem anexados demonstrativos distintos do originalmente lançado. Logo, no presente caso, afigura-se desprovida de respaldo regulamentar e desnecessária a notificação ao Autuado para se manifestar acerca da informação fiscal, é o que se depreende dos §§ 7º e 8º, do art. 127, do RPAF-BA/99, *in verbis*:

“Art. 127

[...]

§7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no §1º, do art. 18.

§8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo Autuado.”

No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia contábil para comprovação de suas razões de defesa, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria, ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos, são suficientes para se firmar o juízo e convicção indispensáveis para a Decisão da lide. Ademais, a pretensão do Autuado se destina a verificar fatos vinculados a escrituração fiscal ou a documentos que estão sob sua custódia e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos por ocasião da impugnação, uma vez que a diligência não se presta à suprir defesa, cujo ônus é responsabilidade do sujeito passivo. Assim, indefiro o pedido de realização de perícia, ou mesmo de diligência, com base no art. 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b” do RPAF-BA/99.

No mérito, o presente Auto de Infração cuida do cometimento pelo sujeito passivo, da 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 a parte proporcional da redução sendo exigido o imposto no montante de R\$167.461,96, relativamente ao período de março a maio e outubro de 2017, conforme demonstrativo de apuração, Anexo 1-A e 1-B, às fls. 04 a 08.

O Impugnante deixou de realizar o estorno dos créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que, posteriormente, foi objeto de saídas internas com redução de base de cálculo de ICMS, conforme demonstrativos acostados aos autos.

Convém salientar, que somente foram objeto de autuação as operações de vendas realizadas internamente com redução da base de cálculo do imposto, código de operação 5.102 - venda de mercadoria adquirida de terceiros, com previsão no inciso LIII, do art. 268, do RICMS-BA/12, conforme se verifica no demonstrativo de fl. 04 a 07.

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, §§1º e 5º do RICMS-BA/99, e também os artigos 20 e 21 da LC 87/96, que não estabelecem 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.

As planilhas de estorno mensal de insumos apresentada pelo Autuado, fls. 91, 93 e 96, revelam 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”.

Como claramente se depreende acima e demonstrado pelos Autuantes, o Defendente 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 correspondentes as entradas de amônia naquele mês, olvidando, com isso, do cômputo das entradas ocorridas em períodos anteriores, ainda em estoque, situação essa motivadora de manutenção indevida de crédito fiscal.

Restou evidenciado nos autos, que 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 base de cálculo reduzida. Ou seja, multiplicaram as quantidades de mercadorias que tiveram saídas com redução de base de cálculo pelo mesmo valor do crédito que cada unidade de saída (quilograma) gerou quando da ocasião da entrada.

Logo, o 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, exigindo o estorno do crédito quando este superou ao valor do débito da saída respectiva.

Pelo expandido, diferentemente do aduzido pela Defesa, o procedimento adotado pelo Impugnante não encontra amparo na legislação tributária estadual, uma vez que, o §1º, do art. 312 do RICMS-BA/12, citado na Impugnação, 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. Nessa senda, entendo ter sido esse exatamente o procedimento perpetrado pelos Autuantes, já que, para se determinar o valor do estorno proporcional do crédito, se faz necessário confrontar as operações internas realizadas a cada mês exclusivamente com o produto amônia anidra adquiridas de terceiros, neste caso por transferências interestaduais, o que não coaduna com o critério utilizado pelo Autuado.

Assim, entendo que, para efeito do estorno de crédito, afigura-se imperativo que seja considerada a quantidade do produto comercializada da amônia anidra, uma vez que a obrigatoriedade de estorno de crédito fiscal, tomado nas aquisições de mercadorias cujas saídas posteriores foram beneficiadas com redução da base de cálculo, consta expressamente no teor dos §§1º e 5º, do inciso I, do art. 312 do RICMS-BA/12, *in verbis*:

“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;

[...]

§1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

[...]

§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.”

Por seu turno, convém salientar que o inciso LIII, do art. 268 do RICMS-BA/12, expressamente institui a redução de base de cálculo nas saídas de amônia.

Assim, resta indubitado o acerto na metodologia de cálculo levada a efeito pelos Autuantes no presente caso, na apuração do estorno de crédito, objeto da autuação, ante a necessidade de se estabelecer, não apenas as quantidades movimentadas, mas, também, o vínculo entre as entradas e respectivas saídas.

Ademais, esse tem sido o entendimento reiterado em decisões sobre essa matéria em diversos julgamentos de Autos de Infração, também lavrados contra a ora Impugnante pelas Câmaras deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0131-11/17 e do Acórdão CJF Nº 0316-11/18.

O Impugnante alegou também em sua Defesa, que não foi deduzido do débito apurado a parcela do estorno de crédito que realizou, conforme tabela que acosta à fl. 22, no montante de R\$97.901,32, [R\$11.042,82, em março de 2017, R\$24.082,40, em abril de 2017, R\$12.620,65, em maio de 2017 e R\$50.155,45, em outubro de 2017] do valor principal autuado de R\$167.461,96, o que reduziria o débito apurado para R\$69.560,64.

Depois de examinar os documentos acostados pela Defesa, fls. 52 a 86, constato que os elementos carreados aos autos não identificam os estornos alegados pelo Autuado, uma vez que foram trazidos aos autos, tão-somente, para cada um dos meses apontados, valores totais no campo “Valor Total dos Estornos de Crédito”. O que, de fato, não comprova de forma alguma a sua alegação. Por isso, mantenho a exigência apurada.

Concluo pela subsistência da autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279196.0004/19-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$167.461,96**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2021.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE- RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR