

A. I. N° - 278937.0005/22-5  
AUTUADO - REFINARIA DE MATARIPE S. A.  
AUTUANTE - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e WILDE RABELO DIAS FILHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/08/2023

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0140-03/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. DIFERIMENTO. O imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento. Restou demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. Os cálculos foram refeitos pelos Autuantes, ficando reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/12/2022, refere-se à exigência de R\$ 61.680.696,23 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.010.002: Recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, nos meses de julho a outubro de 2022.

Consta, ainda, que a ACELEN importa e adquire petróleo na Bahia. Nestes dois casos a empresa necessita realizar o pagamento do ICMS devido pela ocorrência final do diferimento referente a estas compras.

A partir do mês de julho de 2022 a empresa mudou a forma de apuração do percentual do estorno de crédito do ICMS, retirando do cálculo as saídas internas com redução da base de cálculo do ICMS, gerando pagamentos referentes ao final do diferimento do petróleo importado e adquirido no mercado interno em valores inferiores ao efetivamente devido. A forma adotada pela ACELEN não encontra respaldo na legislação e já havia sido objeto de consulta da empresa à DITRI.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 31 a 55 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que a Impugnação busca afastar exigência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) decorrente de suposta insuficiência de recolhimento do imposto diferido, relativamente às operações de aquisição de óleo de petróleo bruto no período compreendido entre julho e outubro de 2022.

Afirma que será demonstrado seguir que a autuação fiscal padece de nulidade, além de conter relevantes inconsistências no cálculo do percentual de quebra do diferimento do ICMS a ser supostamente recolhido pelo Impugnante, na condição de contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto diferido.

Informa que é refinaria que realiza, essencialmente, operações de (i) aquisição de óleo bruto de petróleo, no mercado interno e via importação; com subsequente (ii) venda de combustíveis derivados de petróleo, por meio de saídas internas e interestaduais.

Antes de adentrar o contexto que levou à lavratura do Auto de Infração, bem como as razões que devem conduzir ao reconhecimento da sua insubsistência, diz que é necessário tecer breves considerações a respeito da sistemática de apuração e recolhimento de ICMS a que está sujeito, em função das características da sua atividade.

Quando adquire petróleo em estado bruto, seja de estabelecimento extrator sediado no mercado interno, seja por meio de importação, participa de operação que está sujeita ao diferimento do ICMS, nos termos do art. 286 do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA).

Diz que parte das saídas de combustíveis que promove gozam de redução de base de cálculo do ICMS, com previsão de manutenção do crédito – amoldando-se, portanto, à exceção prevista no § 13 do art. 286. Ou seja, nesses casos não há que se falar em obrigação de recolhimento do ICMS diferido.

Como já exposto, informa que (a) adquire óleo de petróleo com ICMS diferido para o momento das saídas dos combustíveis dele derivados; e (b) promove saídas que gozam de isenção, não incidência ou redução de base de cálculo do ICMS.

Nesse caso, a legislação da Bahia estabelece que o Impugnante é responsável pelo recolhimento do ICMS anteriormente diferido proporcionalmente às operações subsequentes isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo do ICMS (artigo 286, §§ 12 e 13, do RICMS/BA).

EXCEÇÃO À REGRA: hipóteses nas quais houver previsão legal expressa de manutenção dos créditos de ICMS, ainda que a saída subsequente tenha gozado de algum tipo de benefício.

Alega que, nesse caso, o valor do ICMS diferido na aquisição do petróleo a ser recolhido deve ser calculado proporcionalmente às saídas isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo vinculadas à utilização dessa mercadoria (industrialização/refino do petróleo).

Diz que o valor do percentual de quebra do diferimento é calculado da seguinte forma: divide-se (a) o total de saídas isentas, não tributadas ou que gozem de redução de base de cálculo pelo (b) total de saídas.

O referido percentual de quebra, por sua vez, deve ser multiplicado pelo valor de ICMS que foi diferido por ocasião das entradas de óleo bruto de petróleo, nos termos do § 12 do art. 286 do RICMS/BA.

Registra que em fiscalização das operações de compra e venda que promoveu no período compreendido entre julho e outubro de 2022, o Fisco Estadual identificou a prática de duas supostas infrações, que culminaram na lavratura dos Autos de Infração nºs 278937.0004/22-9 e 278937.0005/22-5.

Esclarece que o Auto de Infração nº 278937.0004/22-9, lavrado para a exigência de ICMS em razão de suposto estorno insuficiente de créditos do imposto, será objeto de impugnação própria.

Diz que a presente defesa busca questionar, exclusivamente, as acusações fiscais contidas no Auto de Infração nº 278937.0005/22-5.

A autuação, tal como lavrada, padece de patente nulidade, consistente no vício de motivação para a lavratura do ato de lançamento – o que prejudica substancialmente o exercício do seu direito de defesa –, bem como em vícios substanciais no lançamento decorrentes do procedimento fiscal e de equívocos na aplicação da norma, na determinação da base de cálculo do tributo.

Alega que o cálculo efetuado pela Fiscalização do montante de ICMS diferido a ser recolhido contém inconsistências, expostas nos tópicos subsequentes e as razões para o reconhecimento da insubsistência da exigência fiscal serão expostas doravante.

Ressalta que conforme mencionado acima, o presente lançamento tem por objetivo exigir da ICMS sob o fundamento de suposta insuficiência de recolhimento do tributo diferido. O lançamento supera o vultoso montante de R\$ 61 milhões, é genérico e não reflete a realidade dos fatos, o que macula a autuação por patente vício de motivação.

Diz que o lançamento não demonstra, de forma clara, os motivos que levaram a Fiscalização (i) a discordar do seu procedimento e, conseqüentemente, (ii) a reapurar os valores relacionados à suposta insuficiência de recolhimento de ICMS diferido. Afirma que não há, dentre os

documentos que acompanham o Auto de Infração, qualquer relatório de fiscalização – o que é mandatório para esse tipo de procedimento fiscal.

Muito pelo contrário, conforme será detalhado adiante, a aplicação correta dos mencionados dispositivos ao caso concreto conduz a conclusão oposta àquela adotada pelas Autoridades Fiscais, inclusive no que diz respeito à consulta que fez à DITRI, que parece ter sido desconsiderada quando da lavratura do Auto de Infração.

Entende que as simples afirmações de que o Impugnante teria promovido “*recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento*”, bem como que “*a forma adotada pela ACELEN não encontra respaldo na legislação*”, sem que haja efetiva apuração dos fatos e a correspondente demonstração do procedimento que levou à identificação das supostas irregularidades, não é suficiente para que o ato administrativo de lançamento seja considerado devidamente motivado – além de implicar violação a princípios básicos do processo administrativo, aplicáveis em qualquer esfera.

Em sede de direito administrativo, ressalta: “*(...) a validade do ato se vincula aos motivos indicados como seu fundamento*”, sejam os motivos de fato, sejam os motivos legais. Além disso, “*(...) a motivação atua como elemento vinculante da Administração aos motivos declarados como determinantes do ato*”.

Comenta que os atos administrativos são regidos por princípios gerais que visam garantir, em última instância, sua validade como atos passíveis de constituição de créditos tributários. Dentre esses princípios, destaca-se o da motivação, o qual determina que os atos administrativos devem ser plenamente motivados, tanto no que diz respeito à existência de previsão legal para a sua prática, quanto no tocante à verificação concreta dos fatos previstos expressamente em lei como ensejadores de determinada ação administrativa.

Diz que a motivação é a formalização do ato administrativo, isto é, a administração pública tem o dever de apurar e indicar, com clareza e precisão, os fatos e os fundamentos de direito que levaram à prática do ato. Em relação à necessidade de motivação para a validade do ato administrativo, menciona ensinamento de Alberto Xavier.

Afirma que a lavratura de autos de infração como ato administrativo vinculado está sujeita aos requisitos de validade, dentre os quais, destaca-se, por sua capital importância para o controle de sua legalidade, a motivação, com fundamento nos art. 5º, LV; 37, *caput*; e 93, X, todos da Constituição Federal.

O direito à ampla defesa exige que seja dado ao contribuinte, que está se sujeitando a uma imposição fiscal, a possibilidade de conhecer todas as acusações que lhe estão sendo imputadas, bem como a documentação e demais elementos que respaldam tais acusações, garantindo, dessa forma, a apresentação de defesa precisa e prévia à decisão administrativa.

Transpondo essas lições para o presente caso, alega que houve nítido cerceamento de defesa, pois não lhe foi franqueada a oportunidade de tomar conhecimento da acusação que lhe foi imposta em toda a sua extensão, para a lavratura do auto de infração.

Conclui que, por inexata e superficial apuração dos fatos que constituíram a suposta infração e em razão de sua fundamentação deficiente, não existe outro caminho senão o reconhecimento da nulidade do lançamento por vício material, com o seu respectivo cancelamento.

Acrescenta: Com base no art. 142 do CTN, para que o crédito tributário possa ser exigido, é necessário que a autoridade fiscal o determine com certeza e liquidez, sendo dever da autoridade competente empreender todos os esforços possíveis na identificação do fato gerador, da matéria tributável, do montante do tributo, do sujeito passivo da obrigação, e da penalidade cabível, como medida de garantia da legalidade da tributação.

Afirma que tais requisitos são contemplados de forma detalhada pelo RPAF-BA, Decreto nº 7.629/1999, conforme se observa do art. 39, que transcreveu.

Ressalta que as diretrizes traçadas pelo art. 142 do CTN indicam que é dever da Administração Pública identificar, com base na realidade dos fatos, a infração cometida, como medida de garantia da legalidade da tributação. Ou seja, será legal a cobrança apenas se o tributo ou penalidade devidos se identificarem perfeitamente com a hipótese de exigência prevista em lei e o respectivo montante for precisamente aferido pela autoridade competente.

Diz que a busca pela legalidade tributária implica, necessariamente, a persecução, por meio de todos os elementos possíveis, da fiel realidade dos fatos. Caso a Administração Pública verifique os elementos constitutivos da obrigação tributária e apure corretamente o montante do tributo ou penalidade devidos, a tributação será legal. Por outro lado, caso haja inconsistência na apuração dos elementos, na aplicação da norma ou incorreta apuração da base de cálculo da obrigação, cabe à Administração Pública afastar o crédito tributário atinente ao fato.

Dessa forma, tendo em vista que a legalidade da tributação depende da correta aplicação das normas e da determinação dos tributos exigidos e respectivos fatos geradores, o equívoco relacionado a tais elementos é causa de nulidade do lançamento por vício material, conforme se exemplifica por meio do Acórdão CJF Nº 0354-12/14 do CONSEF.

Frisa que é dever da Administração Tributária investigar as provas apresentadas na busca da verdade material. E mais, tem o dever também de investigar todos os documentos disponíveis, pois é somente a partir da análise minuciosa dos documentos fiscais e demais elementos de prova que se pode verificar a realidade dos acontecimentos. Reproduz ensinamentos de James Marins e Celso Antônio Bandeira de Mello sobre o Princípio da Verdade Material.

Uma vez identificado que o lançamento não obedeceu aos parâmetros previstos no art. 142 do CTN, ou foi procedido em desacordo com o princípio da verdade material, afirma que o reconhecimento da nulidade é medida que se impõe.

Diz que no presente caso, da forma como o lançamento foi realizado, houve grave violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da verdade material, tanto na perspectiva do procedimento fiscal em si mesmo, quanto pelo equívoco na aplicação das normas que fundamentaram o lançamento (erro de direito).

Menciona que conforme já destacado, (a) adquire mercadorias sujeitas a diferimento do ICMS; e (b) promove saídas que gozam de isenção/não incidência ou redução de base de cálculo do imposto.

Afirma que legislação da Bahia prevê que o Impugnante deve proceder ao recolhimento do ICMS diferido vinculado à mercadoria adquirida cuja saída subsequente não tiver sido tributada, exceto nas hipóteses em que houver previsão legal expressa de manutenção dos créditos (art. 286, §§ 12 e 13, do RICMS/BA).

Diz que o valor do ICMS diferido a ser recolhido nesses casos deve ser calculado proporcionalmente às saídas isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo vinculadas à utilização dessa mercadoria (industrialização/refino do petróleo).

Alega que no presente caso, os parâmetros e exceções previstos na legislação baiana foram desconsiderados pelas Autoridades Fiscais, e o cálculo do percentual de quebra do diferimento para fins do lançamento foi realizado de forma genérica, com isso, incorrendo o lançamento em uma série de vícios de natureza material que o maculam de nulidade.

Isso porque, como se verá mais detalhadamente a seguir, esses elementos conduzem à conclusão de que as Autoridades Fiscais, em vez de realizarem a devida subsunção dos fatos à norma e os ajustes determinados pela legislação para fins de lançamento, em especial no que diz respeito à determinação da base de cálculo, adotaram a postura mais cômoda de inserir na apuração, de forma indistinta, todas as operações realizadas pelo Impugnante no período lançado – sem considerar as peculiaridades das operações.



Entende que o expediente adotado pelas Autoridades Fiscais resulta, indiretamente, em arbitramento da base de cálculo, sendo certo que tal medida só toma lugar quando impossível a aferição real da base de cálculo do tributo e em consequência de determinados fatores que definitivamente não se aplicam ao caso concreto, conforme disposição expressa do art. 26 da Lei nº 3.956/1981 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Destaca o entendimento do CONSEF que somente admite o arbitramento em hipóteses excepcionabilíssimas, inclusive já tendo editado Súmula nesse sentido.

Afirma que tal arbitramento é manifestamente irrazoável, desproporcional e implica manifesto vício de legalidade, em especial da forma como conduzido no presente caso.

Acrescenta: Tivessem os agentes fiscais cumprido seu dever de buscar a realidade dos fatos e, assim, motivar adequadamente o lançamento em discussão, teriam recebido esclarecimentos sobre fatos, bem como documentos adicionais que os levariam a conclusões distintas das ora atacadas. Vê-se que houve falha na obrigatória busca da verdade material, a qual, como se sabe, é princípio que deve ser perseguido para garantir-se a validade dos atos praticados pela administração tributária no lançamento.

Diz que não é lícito o expediente de simplesmente englobar indistintamente todas as operações do contribuinte na base do lançamento e atribuir ao sujeito passivo a tarefa de proceder à devida adequação das normas à realidade das operações. O lançamento compete à autoridade administrativa, não ao contribuinte.

Entende que tais fatores demonstram objetivamente a fragilidade do trabalho fiscal e impõem a nulidade da autuação como um todo. A consequência dessa fragilidade do procedimento fiscal revela, ainda, outros vícios insanáveis no lançamento, que também impõem o reconhecimento da sua nulidade: (i) o erro na aplicação das normas (erro de direito); e (ii) a insegurança e erro na determinação da base de cálculo.

Cita o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) em julgamento de recurso repetitivo, o erro de direito nada mais é do que um *“equivoco na valoração jurídica dos fatos”*.

Diz que, no mesmo sentido, discorre o parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional (“PGFN”) CAT nº 278/2014 que *“o “erro de direito” reside no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas ao caso concreto, na valoração jurídica dos fatos”*.

Alega que no presente caso, é evidente que o direito foi aplicado de forma equivocada pelas Autoridades Fiscais ao desconsiderar previsões legais expressas, sendo a autuação manifestamente nula.

Afirma que o lançamento ora combatido incorreu em patente erro e insegurança na determinação da base de cálculo do tributo lançado, porque, conforme já destacado, os parâmetros e exceções previstos na legislação baiana para o cálculo do percentual de quebra do diferimento foram desconsiderados pelas Autoridades Fiscais, e o cálculo do lançamento foi realizado de forma genérica.

Essa total insegurança do lançamento é causa de nulidade por vício material não apenas pela aplicação do art. 142 do CTN, mas também como determinação imposta no art. 18 do RPAF.

Menciona que essa situação também atrai a aplicação do enunciado da Súmula nº 1 desse CONSEF.

Diante desse contexto, por qualquer ângulo que se analise a questão, afirma que o lançamento ora combatido revela-se manifestamente nulo por vício material insanável, pois incorre em diversas inconsistências e contraria frontalmente a legislação tributária nacional e estadual, em especial as diretrizes estabelecidas pelo art. 142 do CTN e pelo princípio da verdade material, motivo pelo qual o reconhecimento da nulidade é medida que se impõe.

Quanto ao mérito, alega que constatou inconsistências no Cálculo do Percentual de Quebra do Diferimento do ICMS. Destaca que a legislação do Estado da Bahia veda o aproveitamento de créditos proporcionais (i) às saídas isentas ou não tributadas; bem como (ii) às saídas com redução na base de cálculo do ICMS, nos termos dos arts. 310 e 312 do RICMS-BA. Isso gera, para o Impugnante, a obrigação de promover o estorno de créditos de ICMS.

Para calcular os valores dos créditos a serem estornados, deve apurar (i) a proporção das saídas realizadas em cada período com isenção, redução de base de cálculo ou não incidência do ICMS, definindo o percentual de estorno; na sequência (ii) aplicar o percentual de estorno sobre o total dos créditos vinculados com as operações incentivadas.

Ressalta que a aplicabilidade desse procedimento, *in casu*, é incontroversa, já que as etapas do método de estorno descritas na impugnação foram as mesmas utilizadas pela Fiscalização para proceder à lavratura da autuação, fato que o Impugnante afirma ter identificado após longo e minucioso trabalho de análise das planilhas que acompanham o Auto de Infração, já que este não foi instruído com relatório circunstanciado que descrevesse a metodologia fiscal.

Alega que promove saídas internas (com redução de base de cálculo) e interestaduais (nas quais não incide ICMS em razão da imunidade constitucional), por isso, o cálculo dos créditos a serem estornados deve ser realizado de forma segregada e criteriosa.

Menciona que, quando do julgamento do Tema nº 299 da Repercussão Geral (RE nº 635.688), o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou que a redução de base de cálculo do ICMS consiste em isenção parcial do tributo que enseja anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual.

Transpondo essas premissas para o presente caso, tem-se o seguinte:

1. Saídas interestaduais: o estorno de créditos de ICMS deverá ser realizado sobre a totalidade dos créditos relacionados às mercadorias que saíram em operações interestaduais.
2. Saídas internas: para as saídas internas com redução de base de cálculo do ICMS, tratando-se de uma isenção parcial, apenas a parcela do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição que exceder ao da carga tributária definida pela legislação como sendo aplicada à operação de saída é que deve ser estornada.

Alega que o cálculo realizado pelas Autoridades Fiscais desconsidera uma série de peculiaridades das operações realizadas no período.

Ainda que a fruição do benefício acima previsto esteja condicionada a que seu cliente seja credenciado pelo titular da DIREF, esta condição está plenamente atendida *in casu*, como comprova o documento anexo (Doc. 05), razão pela qual entende que a manutenção do crédito é legítima, não havendo que se falar em recolhimento de ICMS diferido proporcionalmente a tais operações.

Diz que a segunda inconsistência consiste na inclusão, no total de saídas isentas/com redução da base de cálculo, de operações que não ocorreram com redução de base de cálculo.

Afirma que além das operações para as quais havia previsão de manutenção de créditos, a Fiscalização também incluiu, dentre as operações componentes do *total de saídas isentas/com redução de base de cálculo*, saídas que não ocorreram com redução de base de cálculo.

É o caso das operações de saída de Óleo Diesel, que, no período objeto da autuação fiscal (julho a outubro de 2022) eram tributadas pela alíquota de 18%, sem qualquer tipo de redução de base. Os créditos, apropriados na entrada, da mesma forma, foram igualmente calculados pela aplicação da alíquota de 18%, não havendo que se falar em saída com qualquer isenção parcial (Doc. 06).

Afirma que não se desconhece o fato de que o produto em questão gozava de benefício de redução de base de cálculo, mas a referida benesse perdurou, apenas, até junho de 2022, quando entraram em vigor a Lei Complementar nº 194/2022 e o Decreto nº 21.494/2022

Registra que no período compreendido entre julho e outubro de 2022, já vigorava a alíquota de 18% para as operações aqui tratadas, que não mais consubstanciavam hipótese de redução de base de cálculo. Sendo operações normalmente tributadas, sem qualquer isenção parcial, jamais poderiam ter composto o total de saídas isentas/com redução de base de cálculo, igualmente majorando, de modo indevido, o percentual de quebra do diferimento de ICMS.

Menciona que a própria Gerência de Consulta e Orientação Tributária (GECOT) do Estado da Bahia já reconheceu, em Parecer emitido nos autos do Processo Administrativo nº 04561220229 protocolado pelo Impugnante (Doc. 07), que as referidas operações não devem compor o numerador do cálculo do percentual de estorno de créditos (e, conseqüentemente, de quebra do ICMS diferido), ao afirmar que *“no caso de produtos com os quais opera a Consultante, gás liquefeito de petróleo e natural, como de óleo diesel, cujas saídas ensejam imposto a pagar de 12% e 18%, respectivamente, [...] autorizam o aproveitamento pelo contribuinte de crédito que deve respeitar como limite o percentual equivalente às supracitadas cargas”*.

Apresenta o entendimento de que, se a entrada do produto ocorreu com registro de créditos à alíquota de 18%, e a saída subsequente se deu, igualmente, com carga tributária de 18% (sem qualquer tipo de benesse/redução de base), é absolutamente equivocado inserir, dentre as saídas beneficiadas, as operações em questão.

Também alega que tais operações se referem a aquisições de derivados para revenda que não possuem qualquer vinculação com a industrialização do óleo de petróleo bruto adquirido para produção de combustíveis. Ou seja, os combustíveis foram adquiridos prontos para revenda, não integrando a operação de industrialização do petróleo adquirido com diferimento do ICMS.

Portanto, qualquer tentativa de cobrança de ICMS diferido proporcionalmente a operações que não estão vinculadas à aquisição com diferimento seria ilegal, ferindo os princípios da capacidade contributiva e legalidade, representando enriquecimento ilícito do Estado.

Conclui que, por mais esse motivo, revela-se inconsistente o cálculo do percentual de quebra do diferimento realizado pela Autoridade Fiscal. A autuação fiscal é claramente insubsistente, devendo ser imediata e integralmente cancelada.

Diante do exposto, requer seja reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração, por falta de motivação, clara e precisa, das razões que levaram à sua lavratura, especialmente no que se refere ao procedimento de cálculo do percentual de quebra do diferimento, já que o detalhamento em questão era essencial para viabilizar o regular exercício do seu direito de defesa.

Pede a improcedência do Auto de Infração, em razão de todas as inconsistências contidas no cálculo do valor do ICMS diferido a ser, supostamente, recolhido.

A dupla de Autuantes presta informação fiscal às fls. 172 a 184 dos autos. Afirma que o Autuado inicia a peça defensiva discorrendo sobre alguns fatos relacionados à aquisição de óleo bruto de petróleo e venda de combustíveis derivados de petróleo por meio de saídas internas e interestaduais.

Diz que em relação aos fatos relatados, não há o que haver contraposição e não foram por estes fatos que a Autuação foi realizada.

A título de elucidar os fatos, afirma ser necessário dizer, o que não foi relatado pelo Autuado, que é a sistemática definidora do ÍNDICE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS - IAC utilizada por muitos anos pela refinaria antecessora instalada na Bahia, e até mesmo pelo Autuado, desde o início das suas atividades até o mês de junho de 2022, quando sem explicação aparente, passou a desconsiderar as saídas internas de produtos com redução de base de cálculo, reduzindo drasticamente os estornos de crédito e os valores de ICMS sobre o petróleo importado ou adquirido no mercado interno, que deveriam ser oferecido a tributação em razão do Final do Diferimento do produto.

Diz que outro fato importante a expor, foi a Consulta realizada pelo Autuado à DITRI, sobre a necessidade de adicionar os valores que correspondiam à diferença entre a alíquota de ICMS destacada em Nota Fiscal e a alíquota de ICMS sem a redução de base de cálculo. A resposta da DITRI foi que deveria sim ser lançado a débito o imposto correspondente à diferença entre a carga tributária da entrada (18%) e a carga tributária da saída do produto resultante da industrialização, exceção quanto ao produto óleo diesel. Inexplicavelmente, o Autuado resolveu desconsiderar a orientação da DITRI, setor que por disposição legal interpreta a legislação do ICMS na Bahia, e não acatou a Consulta.

Informa que a definição do percentual para pagamento do final do diferimento e da base destes créditos que foram diferidos são os elementos configuradores do presente auto de infração, e a impugnação apresentada pelo contribuinte, tenta demonstrar como deve ser apurado o valor dos créditos a serem estornados, ou seja, como é obtido o PERCENTUAL PARA PAGAMENTO DO ICMS DIFERIDO (PPID), ou nas palavras do autuado, PERCENTUAL DE QUEBRA DO DIFERIMENTO.

NUMERADOR	DENOMINADOR	RESULTADO
Total de saídas isentas, não tributadas, ou com redução de base de cálculo	Total de saídas	Percentual para Pagamento do ICMS Diferido ou Percentual de quebra do diferimento

Informa que até aqui a Fiscalização não tem discordância com o Autuado, nem mesmo quando ele expõe como deve ser obtido o valor do ICMS Diferido que deverá ser recolhido.

VARIÁVEL 1	VARIÁVEL 2	RESULTADO
Percentual para Pagamento do ICMS Diferido ou Percentual de quebra do diferimento	Valor do ICMS Diferido (aquisição de petróleo em estado bruto no mercado interno e por meio de importação)	Valor do ICMS diferido a ser recolhido em razão do final do diferimento

Indaga, se não há discordância, qual o motivo da autuação, e o que gerou recolhimento a menos de ICMS. Diz que a resposta está no método utilizado pelo Autuado para chegar ao que ele denominou “Percentual de Quebra do Diferimento”, pois ele exclui do numerador as operações que têm redução de base de cálculo, e elas devem constar da apuração do percentual, a exclusão destas operações é em uma etapa posterior, quando será definida a base de cálculo sobre a qual incidirá este percentual.

Apresenta, com detalhes, como deve ser apurado este percentual de quebra, o Numerador definido para efeitos de análise como TSII (Saídas internas ou interestaduais com isenção, redução de base de cálculo ou não-tributadas), e o Denominador TSIE (Saídas a qualquer título, internas, interestaduais ou exportadas).

NUMERADOR	DENOMINADOR	RESULTADO
VALOR TOTAL DAS SAÍDAS INTERNAS OU INTERESTADUAIS COM ISENÇÃO, NÃO TRIBUTADAS OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (TSII)	VALOR TOTAL DAS SAÍDAS A QUALQUER TÍTULO, INTERNAS, INTERESTADUAIS OU EXPORTADAS (TSIE)	PERCENTUAL PARA PAGAMENTO FINAL DO DIFERIMENTO (PPFD)

TSII Compreende o valor total das saídas internas com isenção ou redução de base de cálculo ou interestaduais não-tributadas, inclusive combustíveis e lubrificantes e exclusive bens do ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, deduzido do valor resultante das operações de devolução e de desfazimento do negócio, da operação ou da prestação;



TSIIE Representa o valor total das operações com produtos resultante 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 e exclusive bens do ativo imobilizado e materiais de uso e consumo, deduzido do valor resultante das operações de devolução e de desfazimento do negócio, da operação ou da prestação;

Informa que não são também inclusas no TSII ou no TSIIE, operações que representem tão somente movimentação física de mercadorias, ativos ou bens da empresa, não implicando em transferência de propriedade, a exemplo das saídas para demonstração, conserto e armazenagem ou operações de "simples faturamento".

Diz que esta é a forma estabelecida pelo artigo 286, incisos XIII e XVIII, §§ 12º, 13º I. Encontrado o percentual para pagamento do final do diferimento (PPFD), ele é aplicado sobre o valor das operações de petróleo que foram beneficiadas com ICMS Diferido, excluindo apenas aquelas operações de saída que possuam hipóteses de expressa autorização de manutenção do crédito. Como dito anteriormente, era pacífico, até junho de 2022, a formação do PPFD e da base de cálculo sobre a qual incidia este percentual, havendo uma insurgência do Autuado somente após este mês.

Informa que, seguindo a legislação, foram apurados os percentuais de estorno para os meses de julho a outubro, todos de 2022, conforme percentuais constantes na tabela que elaborou à fl. 179.

Ressalta que nesta Informação Fiscal, todos os percentuais referentes ao Final do Diferimento foram mantidos exatamente iguais aos da autuação, não havendo o que corrigir. A única exceção foi o mês de julho/2022, que foi alterado em razão da exclusão de notas fiscais de óleo diesel, emitidas nos primeiros 4 (quatro) dias de julho com alíquota de 25% e redução da base de cálculo. Nesta data, o Decreto nº 21.494/2022, estabeleceu como alíquota para o produto, 18%, revogando retroativamente a alíquota de 25%.

Feita a correção, o percentual de estorno para o mês de julho/2022 foi reduzido de 19,736561% para 18,579853%. Os demonstrativos que apresentam como foram encontrados os percentuais dos meses de julho a outubro estão nas folhas 187 a 188.

Elabora quadro comparativo dos cálculos dos percentuais de quebra informados pelo autuado e dos percentuais apurados pela Fiscalização, destacando que estes percentuais de quebra, como quer chamar o autuado, são os mesmos percentuais do valor de estornos ou percentual para pagamento do final de diferimento, pois são apurados exatamente da mesma forma.

Diz que é possível verificar que os valores do denominador, SAÍDAS TOTAIS, não divergem muito do apurado pela Fiscalização, as grandes diferenças aparecem quando o Autuado, em desacordo com a legislação, *retira do numerador todas as saídas de operações com redução de base de cálculo*, incluindo apenas a energia elétrica, reduzindo artificialmente o percentual do final do diferimento. Apresenta uma planilha comparativa analítica às folhas 194 e 195.

Informa que as operações de saídas com redução de base de cálculo estão nos demonstrativos inclusos no auto de infração, mas detalha ainda mais, para retirar quaisquer dúvidas que porventura existissem. Nos meses de julho a outubro de 2022, discrimina, inclusive, aquelas mercadorias que têm hipótese de manutenção de crédito, demonstrativos resumos (fls. 196 e 197) e analítico às fls. 198 a 289. Nestes demonstrativos apura quanto as operações de saídas com manutenção de créditos representam das saídas totais, detalhando por produto que possui manutenção de crédito.

Informa que apenas nos 4 (quatro) meses considerados, julho a outubro de 2022, os valores das operações que deixaram de ser oferecidos a tributação, em razão do benefício da redução da base de cálculo, totalizaram mais de R\$ 1 bilhão.

Em alguns casos, tais como a nafta e produtos químicos e petroquímicos, estes últimos, quando destinado a estabelecimento de contribuinte com atividade de comércio atacadista de outros produtos químicos e petroquímicos, existe efetivamente a hipótese de manutenção de créditos,

mas o benefício acaba aí, não autoriza que estas operações deixem de ser relacionadas para definição do percentual para pagamento do ICMS diferido a recolher, a exclusão vai ocorrer em um momento posterior.

Esclarece que ao suprimir todos os valores das saídas com redução de base de cálculo, inclusive aqueles referentes a nafta e produtos petroquímicos da relação de não-tributadas, aumenta o benefício concedido, reduzindo a tributação sobre o óleo bruto de petróleo adquirido com o benefício do diferimento, óleo direcionado principalmente a combustíveis, a exemplo da gasolina e óleo diesel, vendidos para outros estados, em operações realizadas sem tributação.

Diz que as operações internas de saídas de nafta representam somente 2,88% das operações totais da empresa, no período objeto da fiscalização, julho a outubro, e mesmo quando somados as operações de saídas de outros produtos petroquímicos destinados a atacadistas, não chegam nem a 5% das Saídas Totais da refinaria.

Menciona que, pelo fato de algumas mercadorias estarem vinculadas a hipóteses de manutenção de crédito, isto não repercute no percentual para pagamento do ICMS Diferido, mas apenas na definição dos valores da *base de cálculo do valor do ICMS Diferido*. Feita esta correção, informa que nos meses de julho, agosto, setembro e outubro as mercadorias que tinham o benefício da manutenção de crédito, totalizaram apenas 3,077%, 2,6932%, 3,0981% e 4,7385%, respectivamente das Saídas Totais (TSIE).

Afirma que a indicação de todos os valores com redução de base de cálculo, é apenas o atendimento ao disposto no artigo 286 e §§ 12 e 13, todos do RICMS/BA, que reza que o sujeito passivo deverá efetuar o pagamento do imposto diferido, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta ou quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo. O demonstrativo das saídas do contribuinte é apenas um extrato das operações de saídas do contribuinte, se são isentas, não-tributadas, com redução de base de cálculo ou tributação normal devem ser relacionadas, excluídas apenas aquelas que são de simples movimentação, não gerando repercussão econômica ou transferência de titularidade.

Entender de forma diversa, como quer fazer crer o autuado, seria proporcionar que apenas 4,75% das saídas que ocorreram com hipóteses de manutenção dos créditos fiscais, permitisse que o contribuinte reduzisse o percentual do final do diferimento, por exemplo, em outubro/2022 para apenas 0,32%, ou seja, diminuindo o valor a ser pago em 95,52%, pagando apenas R\$ 1.161.587,68, quando deveria pagar R\$ 25.944.600,99.

Quanto às diferenças apresentadas nas saídas totais, diz que elas são resultado de inconsistências encontradas na apuração do Autuado, pois em desconformidade com a EFD por ele mesmo apresentada, não registrou algumas operações do CFOP 7504, meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2022, conforme anexo à informação fiscal, fl.291.

Por último, diz que outro argumento que não tem como prosperar, é a tentativa de afirmar que a autuação seria um arbitramento. Indaga, que arbitramento é este que apresenta todos os lançamentos, notas fiscais eletrônicas, discriminadas por tipo de mercadoria e CFOP. Entende que são argumentos desnecessários.

Feitos os ajustes, informa que *excluiu da base de cálculo do final do diferimento as saídas que possuem manutenção de crédito*, deduzindo as mesmas do Valor da Base do ICMS Diferido (coluna "N" - DEMONSTRATIVO DO FINAL DO DIFERIMENTO DO ICMS JULHO A OUTUBRO DE 2022), conforme a proporção das Saídas com Manutenção de Créditos e Saídas Totais do Autuado, com esta correção, os valores devidos referentes ao ICMS Diferido nas compras do óleo bruto de petróleo são R\$ 5.870.358,25, R\$ 9.848.154,29, R\$ 13.753.633,59 e R\$ 24.783.013,31, nos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2022, respectivamente, conforme demonstrativo de fls. 187 e 188.

Pelo exposto, solicita a Procedência Parcial do presente Auto de Infração, no valor de R\$ 54.255.159,45 (cinquenta e quatro milhões, duzentos e cinquenta e cinco mil, cento e cinquenta e

nove reais e quarenta e cinco centavos), além da multa no percentual de 60% e acréscimos moratórios.

Informa, ainda, que o motivo da redução solicitada foi decorrente da retirada das saídas de óleo diesel, conforme relato acima, nos primeiros 4 dias de julho, acatando as hipóteses expressas de manutenção de créditos fiscais previstas na legislação, conforme proporção das operações de saídas do Autuado.

O Defendente foi intimado e apresentou manifestação às fls. 297 a 305 do PAF. Diz que a manifestação busca reafirmar a necessidade de afastar a exigência do ICMS apurado no presente lançamento, decorrente da suposta insuficiência de recolhimento do imposto diferido relativamente às operações de aquisição de óleo de petróleo bruto, no período compreendido entre julho e outubro de 2022.

Afirma que será demonstrado seguir, que a autuação fiscal padece de nulidade, além de conter relevantes inconsistências no cálculo do percentual de quebra do diferimento do ICMS (percentual para pagamento do ICMS diferido — PPID, nas palavras da Fiscalização) a ser, supostamente, recolhido pelo Impugnante na condição de contribuinte responsável pelo recolhimento do imposto diferido.

Diz que a Fiscalização prestou Informação Fiscal com a apresentação de um novo cálculo de suposto lançamento insuficiente de ICMS diferido, com a adoção de novos critérios de cálculo distintos daqueles estabelecidos pela legislação do Estado da Bahia, como tentativa desarrazada de fazer crer que o Impugnante estaria alterando de "forma artificial" o cálculo realizado.

Afirma que passa a demonstrar as nulidades no novo cálculo apresentado pela Fiscalização e as relevantes inconsistências que ferem de forma expressa a legislação do Estado da Bahia.

Para calcular os valores de ICMS diferido a serem lançados na escrituração fiscal, deve o Impugnante, como amplamente exposto na Impugnação, (i) apurar a proporção das saídas realizadas em cada período com isenção, redução de base de cálculo ou não incidência do ICMS, definindo o correto percentual de quebra do diferimento; e, na sequência (ii) aplicar o percentual de quebra sobre o total do valor de ICMS diferido na aquisição de petróleo em estado bruto no mercado interno e por meio de importação.

Menciona que a aplicabilidade desse procedimento, *in casu*, é incontroversa, tendo sido reconhecida pela Fiscalização. Alega que embora a Fiscalização tenha apresentado novos cálculos relativos ao suposto lançamento insuficiente de ICMS diferido, os arquivos continuam apresentando inconsistências relevantes que contrariam o disposto de forma expressa pela legislação.

Diz que o percentual de quebra, a ser aplicado sobre o valor do ICMS diferido na aquisição de petróleo baiano e importado, deve ser determinado por meio da divisão (a) do total de saídas isentas, não tributadas ou que gozem de redução de base de cálculo; pelo (b) total de saídas:

Numerador	Denominador	Resultado
Total de saídas isentas, não tributadas, ou com redução de base de cálculo	Total de saídas	Percentual de quebra do diferimento

Das novas planilhas suporte do Auto de Infração, alega que a despeito de a Fiscalização reconhecer que existem operações com previsão legal expressa de manutenção de créditos de ICMS (i.e., operações com nafta petroquímica e produtos químicos e petroquímicos), tais operações continuam sendo indevidamente incluídas dentre o total de saídas isentas, não tributadas, ou com redução de base de cálculo ("numerador" da divisão acima descrita), sob o falso argumento de que essas operações devem ser excluídas apenas da base de ICMS diferido a ser recolhido.

Diz que é importante esclarecer que não merece razão o argumento de que saídas com previsão de manutenção de crédito devem compor o total de saídas beneficiadas ("numerador" do cálculo do percentual), já que contraria de forma expressa o artigo 286, §§ 12 e 13, do RICMS/BA, que preza pela manutenção da neutralidade fiscal das operações (lançamento do ICMS diferido apenas quando não houver previsão de manutenção dos créditos). A inclusão dessas operações no total de saídas beneficiadas gera uma majoração indevida do percentual de quebra do diferimento.

Acrescenta: ao estabelecer que o ICMS diferido na aquisição de óleo de petróleo deverá ser recolhido: (i) juntamente com o ICMS devido nas saídas tributadas do derivado de petróleo (artigo 286, incisos XIII e XVIII, e § 3º, do RICMS/BA); e (ii) proporcionalmente às saídas isentas, não tributadas e com redução de base de cálculo, exceto quando houver previsão de manutenção do crédito (artigo 286, § 12 do RICMS/BA), a legislação do Estado da Bahia procura manter a neutralidade fiscal das operações, de modo que apenas o ICMS Diferido proporcional ao valor de eventual base incentivada seja efetivamente lançado e pago. Cita exemplo.

Apresenta o entendimento de que, contrariando a legislação, a Fiscalização argumenta que as operações de saídas incentivadas, com previsão de manutenção do crédito "não autoriza que deixem de ser relacionadas para definição do percentual para pagamento do ICMS diferido a recolher.

Alega que ao assim proceder, a Fiscalização majora indevidamente o percentual de quebra do diferimento, e, conseqüentemente, aumenta o valor do ICMS Diferido que deve ser lançado e recolhido. Deixa de ser 166,66 e passa a ser de 199,62. Conclui que ao incluir operações indevidas no cálculo do percentual de quebra, tal como as operações cuja legislação expressamente autoriza a manutenção do crédito, a Fiscalização fere o princípio da não-cumulatividade, tornando o ICMS um imposto cumulativo.

Ressalta que a Fiscalização adota critérios irrazoáveis e incongruentes para situações nas quais a legislação autoriza a manutenção do crédito de ICMS. Cita o art. 266 XL do RICMS-BA e art. 3º-K do Decreto nº 7.799/2000 (redução de base de cálculo); art. 155, § 2º, X, "a" da Constituição Federal e art. 29, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Reitera: excluir as operações com previsão expressa de manutenção de créditos do "numerador" é o que permite que o recolhimento do ICMS Diferido será realizado de forma correta, com isso, verifica-se que os novos argumentos e cálculos apresentados pela Fiscalização são nulos.

Por todas as inconsistências demonstradas na impugnação e aqui reiteradas, diz que emerge clara a insubsistência da autuação fiscal, que deve ser imediata e integralmente cancelada.

Diante do exposto, a Impugnante requer:

1. Seja reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração por falta de motivação, clara e precisa, das razões que levaram à sua lavratura, especialmente no que se refere ao procedimento de cálculo do percentual de quebra do diferimento, já que o detalhamento em questão era essencial para viabilizar o regular exercício do direito de defesa;
2. Seja o Auto de Infração julgado improcedente, em razão de todas as inconsistências contidas no cálculo do valor do ICMS diferido a ser recolhido.

Segunda Informação Fiscal foi prestada pela dupla de Autuantes às fls. 326/327 dos autos. Destaca que a forma de cálculo do estorno, bem como a manutenção de crédito, não é exclusiva do setor de refino de petróleo, mas se estende por diversos outros, motivo pelo qual não cabe ao autuado estabelecer regras personalíssimas.

Diz que foi exposto na Informação Fiscal a forma de cálculo do percentual para definição do estorno de crédito e para pagamento do final do diferimento adotada pelo autuado distorce completamente os objetivos da concessão do benefício da manutenção de crédito, fazendo com que as saídas com manutenção de crédito que totalizaram apenas 4,75%, resultassem em pagamento a menos do estorno de crédito e do final do diferimento no montante de 95,52%.



Afirma que, sem acréscimo de nada novo ao constante na Informação Fiscal prestada anteriormente, reafirma a solicitação de julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 54.255.159,45, além da multa percentual de 60% e acréscimos moratórios.

Relata que o motivo do pedido de procedência parcial é decorrente da retirada das saídas de óleo diesel, nos primeiros 4 dias de julho e ser acatada as hipóteses expressas de manutenção de créditos fiscais previstas na legislação para redução da base de cálculo do final do diferimento, conforme proporção das operações de saídas do Autuado.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Paulo de Figueiredo Ferraz Pereira Leite – OAB/SP – 317.575, acompanhado por Dra Eliana Pereira Faro OAB/SP – 411.071 e pela Dra. Anna Carolina Jauffret Guilhon Lopes – OAB/ RJ - 223.056. Também foi realizada sustentação oral pelo Autuante, o Auditor Fiscal Wilde Rabelo Dias Filho.

## VOTO

O Defendente alegou que a autuação, tal como lavrada, padece de patente nulidade, consistente no vício de motivação para a lavratura do Auto de Infração, bem como, vícios substanciais no lançamento decorrentes do procedimento fiscal e de equívocos na aplicação da norma, na determinação da base de cálculo do tributo.

Observo que no presente lançamento, a motivação encontra-se na descrição da infração e dos fatos que resultaram na exigência do imposto. O Autuado é responsável pelo recolhimento do imposto diferido, mudou a forma de apuração do percentual do estorno de crédito do ICMS, retirando do cálculo as saídas internas com redução de base de cálculo do ICMS, implicando recolhimento a menos do imposto diferido. Portanto, o motivo encontra-se descrito na acusação fiscal e o fato descrito no Auto de Infração está respaldado em demonstrativos elaborados pelos Autuantes, fls. 06 a 21 dos autos.

O Defendente apresentou a seguinte explicação: Caso a Administração Pública verifique os elementos constitutivos da obrigação tributária e apure corretamente o montante do tributo ou penalidade devidos, a tributação será legal. Por outro lado, caso haja inconsistência na apuração dos elementos, na aplicação da norma ou incorreta apuração da base de cálculo da obrigação, cabe à Administração Pública afastar o crédito tributário atinente ao fato.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “*as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo*”.

Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção. No presente processo, foram realizados pelos Autuantes ajustes nos cálculos, com a concessão de prazo para o Defendente se manifestar com o fornecimento de cópias dos novos elementos acostados aos autos, inexistindo motivo para afastar o crédito tributário em razão das correções efetuadas no cálculo do débito apurado.

O Autuado afirmou que o expediente adotado pelas Autoridades Fiscais resulta, indiretamente, em arbitramento da base de cálculo, sendo certo que tal medida só toma lugar quando impossível a aferição real da base de cálculo do tributo e em consequência de determinados fatores que definitivamente não se aplicam ao caso concreto.

Observo que o arbitramento da base de cálculo é considerado um recurso extremo que deve ser aplicado quando o Fisco não dispuser de condições de apurar o imposto devido, sendo uma das causas, a falta de apresentação ao fisco de notas fiscais comprobatórias das operações realizadas pelo contribuinte, bem como livros fiscais e da contabilidade geral. A fiscalização estadual

poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Pelo que consta nos autos, percebe-se que o método adotado na apuração da base de cálculo encontra amparo legal, considerando a utilização de escrituração e documentos fiscais fornecidos pelo Autuado e em relação às NF-e constam os dados relativos à chave de acesso e demais informações necessárias ao cálculo do imposto. Portanto, a prova trazida aos autos pelos Autuantes não evidencia que tenha sido realizado arbitramento, como entendeu o Defendente.

Em síntese, o Defendente requereu a nulidade do presente Auto de Infração, alegando falta de motivação clara e precisa das razões que levaram à sua lavratura, especialmente no que se refere ao procedimento de *cálculo do percentual de quebra do diferimento*, já que o detalhamento em questão era essencial para viabilizar o regular exercício do seu direito de defesa.

Sobre o cálculo do “percentual de quebra do diferimento”, será tratado quando da apreciação do mérito da autuação. A metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração e os demonstrativos elaborados pelos autuantes são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

A descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com a irregularidade apurada e com o direito aplicável; não há falta de motivação, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o Impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. Assim, constato que se encontram os requisitos essenciais na lavratura do auto de infração nos termos do art. 39 do RPAF-BA/99, estão definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do imposto reclamado. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de recolhimento a menos do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, nos meses de julho a outubro de 2022.

De acordo com a descrição dos fatos, a ACELEN importa e adquire petróleo na Bahia e, nestes dois casos, necessita realizar o pagamento do ICMS devido pela ocorrência final do diferimento referente a estas compras.

A partir do mês de julho de 2022, a empresa mudou a forma de apuração do percentual do estorno de crédito do ICMS, retirando do cálculo as saídas internas com redução da base de cálculo do ICMS, gerando pagamentos referentes ao final do diferimento do petróleo importado e adquirido no mercado interno em valores inferiores ao efetivamente devido. A forma adotada pela ACELEN não encontra respaldo na legislação e já havia sido objeto de consulta da empresa à DITRI.

O Autuado informou que adquire óleo de petróleo com ICMS diferido para o momento das saídas dos combustíveis dele derivados e promove saídas que gozam de isenção, não incidência ou redução de base de cálculo do ICMS (artigo 286, §§ 12 e 13, do RICMS/BA, abaixo reproduzido).

Reconheceu que de acordo com a legislação da Bahia, é responsável pelo recolhimento do ICMS anteriormente diferido. Disse que o valor do ICMS diferido na aquisição do petróleo a ser recolhido deve ser calculado proporcionalmente às saídas isentas, não tributadas ou com redução de base de cálculo vinculadas à utilização dessa mercadoria (industrialização/refino do petróleo).

Art. 286

[...]

§ 12. Nas hipóteses em que o termo final do diferimento corresponda à operação de saída amparada por isenção ou não incidência, caberá ao contribuinte que promover esta saída efetuar o lançamento do imposto até então diferido, cuja base de cálculo equivalerá ao preço de aquisição da mercadoria

entrada no estabelecimento, incluídas as despesas acessórias, ressalvada a hipótese do § 13 deste artigo.

§ 13. É dispensado o lançamento do imposto diferido:

I - quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito;

II - de leite, mandioca, arroz em casca, farinha de mandioca, feijão e milho em palha, em espiga ou em grãos, quando a saída subsequente não for tributada;

III - de bens destinados ao ativo imobilizado de que cuidam os incisos XXV e LIII, se a desincorporação dos referidos bens ocorrer após dois anos de seu uso no estabelecimento;

O Defendente apresentou a explicação de que, para calcular os valores dos créditos a serem estornados, deve apurar (i) a proporção das saídas realizadas em cada período com isenção, redução de base de cálculo ou não incidência do ICMS, definindo o percentual de estorno; na sequência (ii) aplicar o percentual de estorno sobre o total dos créditos vinculados com as operações incentivadas.

Na Informação Fiscal, foi informado que o ÍNDICE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS - IAC utilizado por muitos anos pela refinaria antecessora instalada na Bahia, e até mesmo pelo Autuado, desde o início das suas atividades até o mês de junho de 2022, quando sem explicação aparente, passou a desconsiderar as saídas internas de produtos com redução de base de cálculo, reduzindo drasticamente os estornos de crédito e os valores de ICMS sobre o petróleo importado ou adquirido no mercado interno, que deveriam ser oferecido a tributação em razão do Final do Diferimento do produto.

Foi esclarecido que a discordância que motivou a autuação e que gerou recolhimento a menos de ICMS está no método utilizado pelo Autuado para chegar ao que ele denominou *Percentual de Quebra do Diferimento*, pois ele exclui do numerador as operações que têm redução de base de cálculo, e elas devem constar da apuração do percentual, a exclusão destas operações é em uma etapa posterior, quando será definida a base de cálculo sobre a qual incidirá este percentual.

O Defendente alegou que em relação às saídas internas com redução de base de cálculo do ICMS, tratando-se de uma isenção parcial, apenas a parcela do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição que exceder ao da carga tributária definida pela legislação como sendo aplicada à operação de saída é que deve ser estornada.

Foi informado pelos Autuantes que o PERCENTUAL PARA PAGAMENTO DO FINAL DO DIFERIMENTO (PPFD), é aplicado sobre o valor das operações de petróleo que foram beneficiadas com ICMS Diferido, excluindo apenas aquelas operações de saída que possuam hipóteses de expressa autorização de manutenção do crédito. Entretanto, o Autuado, em desacordo com a legislação, *retira do numerador todas as saídas de operações com redução de base de cálculo*, incluindo apenas a energia elétrica, reduzindo artificialmente o percentual do final do diferimento.

Vale ressaltar que os dispositivos mencionados pelo Defendente em sua impugnação estabelecem que é dispensado o lançamento do imposto diferido, quando a operação de saída subsequente venha a ocorrer com não-incidência, isenção ou redução de base de cálculo, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção do crédito.

Entendo que se trata de norma que não exige maiores interpretações, e nos termos do art. 111, inciso I do CTN, a interpretação da legislação tributária é literal, quando dispõe sobre suspensão, exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias. Portanto, não comporta outros métodos elucidativos. Neste caso, constato que assiste razão aos Autuantes.

O Defendente afirmou que além das operações para as quais havia previsão de manutenção de créditos, a Fiscalização também incluiu, dentre as operações componentes do *total de saídas*

*isentas/com redução de base de cálculo*, saídas que não ocorreram com redução de base de cálculo.

É o caso das operações de saída de Óleo Diesel, que, no período objeto da autuação fiscal (julho a outubro de 2022) eram tributadas pela alíquota de 18%, sem qualquer tipo de redução de base. Os créditos, apropriados na entrada, da mesma forma, foram igualmente calculados pela aplicação da alíquota de 18%, não havendo que se falar em saída com qualquer isenção parcial. Tais operações se referem a aquisições de derivados para revenda que não possuem qualquer vinculação com a industrialização do óleo de petróleo bruto adquirido para produção de combustíveis.

Os Autuantes informaram que o cálculo do imposto exigido referente ao mês de julho/2022, foi alterado quando prestaram Informação Fiscal, em razão da exclusão de notas fiscais de óleo diesel, emitidas nos primeiros 4 (quatro) dias de julho com alíquota de 25% e redução da base de cálculo. Nesta data, o Decreto nº 21.494/2022, estabeleceu como alíquota para o produto, 18%, revogando retroativamente a alíquota de 25%.

Feita a correção, o percentual de estorno para o mês de julho/2022 foi reduzido de 19,736561% para 18,579853%. Com esta correção, os valores devidos referentes ao ICMS Diferido nas compras do óleo bruto de petróleo são R\$ 5.870.358,25, R\$ 9.848.154,29, R\$ 13.753.633,59 e R\$ 24.783.013,31, nos meses de julho, agosto, setembro e outubro de 2022, respectivamente, conforme demonstrativo de fls. 187 a 188. valor de R\$ 54.255.159,45.

O Defendente foi intimado e apresentou manifestação, constatando-se que embora a Defesa não tenha acatado a revisão efetuada, não foram trazidos aos autos outros elementos para se opor aos novos valores do lançamento, o que motivou a redução do débito originalmente apontado no Auto de Infração, conforme apurado pelos Autuantes.

Observe que a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades: (i) substituição tributária por diferimento (postergação do lançamento e do pagamento do imposto); (ii) substituição tributária por retenção; (iii) antecipação tributária.

Em relação à substituição tributária por diferimento, o recolhimento do imposto é postergado e a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação ou circunstância que encerre a fase de diferimento, como é o caso apurado neste PAF.

O autuado, na condição de responsável por substituição relativamente ao imposto cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que lhe é atribuída por lei, na qualidade de responsável tributário por substituição, deveria apurar e recolher o imposto na forma prevista na legislação, o que não ocorreu, conforme apurado no levantamento fiscal.

Dessa forma, por tudo o quanto aduzido neste voto, afigura-se demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte e a insuficiência de elementos probatórios acostados aos autos pela Defesa. Portanto, é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria tratada na autuação fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, elaborado com base nas correções efetuadas pelos Autuantes.

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$
31/07/2022	09/08/2022	5.870.358,35
31/08/2022	09/09/2022	9.848.154,29
30/09/2022	09/10/2022	13.753.633,59
31/10/2022	09/11/2022	24.783.013,31
<b>TOTAL</b>		<b>54.255.159,54</b>



**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278937.0005/22-5**, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 54.255.159,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 01 de agosto de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA