

A. I. N° - 278906.0027/23-9
AUTUADO - GERMINA COM. E REPRESENTAÇÕES DE PROD. AGROPECUÁRIOS LTDA.
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/09/2024

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0202-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Pertinente o método financeiro adotado pelo fisco para cálculo do estorno de crédito, ao aplicar o percentual das saídas isentas sobre os créditos utilizados. Razões recursais incapazes à modificação do lançamento de ofício. Exclusão das operações com produtos com direito à manutenção do crédito, quando da informação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 11/09/2023, para exigir ICMS de R\$ 1.150.850,38, acrescido da multa de 60%, relativo ao período de julho de 2020 a dezembro de 2022, sob a acusação de: “*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto*”, consoante planilhas e mídia, às fls. 13 a 251 dos autos, entregues ao autuado.

O autuado, através do seu patrono devidamente habilitado, apresentou defesa às fls. 256 a 271 dos autos, pela qual, inicialmente, esclarece tratar-se de contribuinte dedicado ao comércio atacadista de produtos agrícolas, como defensivos, fertilizantes, sementes para plantio e afins, cujas mercadorias comercializadas são utilizadas em boa parte como insumos agropecuários, operações beneficiadas pela redução da base de cálculo do ICMS em saídas internas e interestaduais, conforme previsto no art. 268, incisos LXIII e LXV do RICMS/BA, assim como o contribuinte é beneficiado com isenção de ICMS nas operações de saída internas de boa parte desses produtos, nos termos do art. 265, CXVIII do RICMS/BA, tendo a fiscalização revisado as operações de venda, sobre as quais foram aplicadas a isenção, ocasião em que concluiu que a empresa teria deixado de efetuar corretamente o estorno proporcional dos créditos do imposto correspondentes às respectivas entradas, computados por ocasião das suas aquisições, conforme disposto no art. 312, § 1º, do RICMS/BA.

Destaca que, para calcular o valor dos estornos devidos pela empresa, a autoridade fiscal extraiu o total das saídas internas e interestaduais em um determinado mês e, na sequência, relacionou somente aquelas que foram beneficiadas com as isenções, aplicando uma proporção entre o total das saídas brutas e o das operações isentas, para, com base nesse percentual, apurar o montante do estorno que deveria ser realizado no mês, multiplicando pelo total de créditos auferidos com as aquisições de mercadorias daquela competência e, por fim, do valor apurado que deveria ser estornado, deduziu o que já havia sido feito pelo contribuinte, exigindo a eventual diferença.

Salienta que a autuação não foi pela ausência de estorno de créditos fiscais, mas pela diferença entre o montante dos créditos que foram estornados pelo contribuinte e aqueles que supostamente deveriam ter sido estornados, de acordo com os critérios adotados pelo autuante.

Aduz que a metodologia de cálculo adotada não se aproxima da realidade material, pelas seguintes razões:

- O método de cálculo utilizado pelo contribuinte para realizar o estorno dos créditos foi idôneo e mais fidedigno à realidade, uma vez que adota o critério “UEPS” individualmente por cada

mercadoria vendida, para alcançar o montante do ICMS destacado em NF-e sobre o preço unitário da última aquisição daquela mercadoria e fazer o estorno exatamente na mesma proporção da venda;

- b) A metodologia adotada pelo autuante não encontra respaldo em quaisquer dos métodos alternativos previstos no art. 312, § 5º, do RICMS/BA;
- c) Alternativamente, mesmo que fosse acolhido o pretenso critério de calcular o percentual de proporção entre o total das saídas e o total de saídas desoneradas para definir o crédito a estornar, este percentual jamais poderia ser aplicado sobre o total dos créditos auferidos naquele mesmo período de apuração, uma vez que o contribuinte comercializa mercadorias adquiridas durante diversos meses e até exercícios diferentes.

Além dessas razões, o apelante invoca o art. 312 do RICMS/BA, que não abre margem para interpretações a respeito do critério de cálculo que deverá ser adotado para o estorno, por ocasião da revenda de um bem, exatamente o mesmo crédito que se auferiu por ocasião da aquisição dele.

Salienta não ser tarefa complexa atender essa exigência nos casos em que uma unidade da mercadoria é adquirida e essa mesma é posteriormente vendida, mas o cenário muda quando empresas como a impugnante adquirem mais de uma vez diversas unidades da mesma mercadoria, com preços distintos, num mesmo período de apuração, revendendo-as também em quantidades variadas, tornando-se inviável se não houver um controle.

Registra que, seguindo estritamente o disposto no inciso II do § 5º do art. 312 do RICMS, por ocasião da venda de suas mercadorias, individualiza cada uma delas por descrição e busca em seus controles a última aquisição daquela mesma mercadoria, dela extraíndo a alíquota do ICMS praticada e o valor unitário pago, multiplicando-as pela quantidade da venda correspondente e alcançando, assim, o valor do ICMS a ser estornado, do que anexa planilha de controle de estornos, consoante a seguinte fórmula:

$$\text{Estorno} = (\text{Total ICMS da aquisição} / \text{Total de Unidades adquiridas}) \times \text{Quantidade de unidades revendidas}.$$

Diz que tal fórmula é o bastante para alcançar o valor do estorno nos casos de mercadorias com isenção, sendo que nos casos de mercadorias com redução de base de cálculo, bastaria considerar, para fins de estorno, 60% do resultado da mesma equação. Em seguida, passa a apresentar exemplo de estorno realizados no mês de janeiro de 2020, relativo à comercialização com isenção da mercadoria “ABAMECTIN 72 EC NORTOX”.

O defendente afirma que o cálculo do Auto de Infração encontra-se viciado por distintas razões:

- a) Era possível obter a alíquota e o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria vendida em períodos anteriores;
- b) Era possível individualizar a mercadoria vendida pela descrição e NCM e localizar a última operação de aquisição correspondente;
- c) O cálculo considera uma proporção percentual entre o total de saídas brutas e o total de saídas desoneradas de um determinado mês, em vez de analisar individualmente cada mercadoria e operação;
- d) Para fins de calcular a base sobre a qual recairia o percentual do estorno, o cálculo fazendário adota os critérios das entradas do mesmo mês em que calculada a proporção, desconsiderando que praticamente todas, se não todas as mercadorias vendidas pelo contribuinte habitualmente são compradas em períodos anteriores, causando distorções absurdas, conforme exemplifica;

Diante de tais considerações, o autuado aduz que o Auto de Infração padece de ilegalidade por estar em desacordo com o art. 312 do RICMS/BA, cujo critério adotado para os cálculos realizados pelo autuante viola o princípio da verdade material, razão de requerer a improcedência da exação; a nulidade do Auto de Infração em decorrência da inadequação dos critérios de cálculo adotados pela fiscalização ou, alternativamente, a idoneidade e precisão dos estornos realizados pelo contribuinte, assim como, a realização da produção de prova pericial e diligência para que sejam analisados os estornos de créditos de ICMS realizados pelo contribuinte, atestando a precisão dos

créditos auferidos, aplicáveis em cada caso.

O autuante apresentou informação fiscal, às fls. 312 a 315 dos autos, na qual, após reproduzir o art. 312 e parágrafos do RICMS/BA, salientou que, na autuação, calculou mensalmente o estorno dos créditos fiscais tomando como base a escrituração da empresa, confeccionando as seguintes planilhas:

ANEXO I – planilha final com o Demonstrativo da Falta de Estorno do Crédito Fiscal ou diferença na apuração, caso a empresa tenha lançado estorno na sua escrita fiscal;

ANEXO II – Demonstrativo de Saídas Efetivas Totais dos produtos isentos da empresa;

ANEXO III – Demonstrativo de Saídas Efetivas Isentas (vendas mercado interno), cuja planilha detalha os cálculos por notas fiscais e totaliza mensalmente os valores das saídas isentas;

ANEXO IV – Demonstrativo de Créditos Fiscais de Entradas para mercadorias isentas, com as relações das notas fiscais com itens dos produtos isentos;

ANEXO V – Demonstrativo de Ajuste de Crédito, quando escriturado pela empresa no Livro Registro de Apuração do ICMS, caso a empresa tenha crédito novo para lançar e não foi escriturado;

Item J Anexo I – Total do Estorno de Crédito Fiscal, quando escriturado mensalmente pela empresa.

O autuante informa que revisou as planilhas de cálculo do estorno de crédito e constatou que existiam produtos tributados, cujas manutenções dos créditos são previstas no art. 264, XVIII, c/c o art. 268, LIII e LIV, para os exercícios de 2020 e 2021, os quais foram retirados das planilhas, remanescendo o valor exigido de R\$ 1.019.695,39, conforme documentos às fls. 316 a 361.

Em seguida, após analisar as razões de defesa, o autuante diz que não houve equívoco do método utilizado pela fiscalização, conforme alegado na peça de defesa, pois o ideal no caso de estorno de créditos é a empresa não se creditar, tendo em vista que nas operações internas o estorno é total, o que tornaria a operação mais fidedigna à realidade. Quanto a metodologia aplicada, diz que está correta e as alíquotas estão definidas, nos termos do art. 312, § 5º, do RICMS/BA.

Instado a se manifestar no prazo de dez dias, caso quisesse, sobre a inserção dos elementos novos no PAF na informação fiscal, o sujeito passivo manteve-se silente.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração acusa ao sujeito passivo de ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto, exigindo-lhe o ICMS de R\$ 1.150.850,38, acrescido da multa de 60%, referente a diversos meses relativos aos exercícios de 2020 a 2022, consoante demonstrativo às fls. 13 a 251 dos autos, nos termos do art. 30, I, da Lei nº 7.014/96 e art. 312, I, do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA).

Nas razões de defesa, o autuado insurge-se acerca da metodologia adotada pelo autuante de calcular o percentual de proporção entre o total das saídas e o total de saídas desoneradas para definir o crédito a estornar, pois defende que não encontra respaldo em quaisquer dos métodos alternativos previstos no art. 312, § 5º, do RICMS/BA, do que anexa planilha de controle de estornos, consoante a seguinte fórmula: “*Estorno = (Total ICMS da aquisição / Total de Unidades adquiridas) x Quantidade de unidades revendidas*”.

De início, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual exerceu plenamente, independente de critério ou metodologia de cálculo adotado pela fiscalização, objeto que será da análise de mérito.

Igualmente, nos termos do art. 147, II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por

considerar desnecessária em vista de outras provas nos autos, indefiro o pedido para realização de prova pericial ou de diligência.

No mérito, não acolho a alegação da autuada de que a metodologia de cálculo adotada na ação fiscal (percentual entre total das saídas e total de saídas isentas para definir o crédito a estornar) não encontra respaldo em quaisquer dos métodos alternativos previstos no art. 312, § 5º, do RICMS.

O referido dispositivo legal, prevê que o contribuinte deverá efetuar o estorno do crédito fiscal quando a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída isenta (inclusive com redução da base de cálculo do imposto, por se tratar de uma isenção parcial, como previsto no § 1º), nos termos a seguir:

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; (grifei)

[...]

§ 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; (grifei)

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.

No caso em análise, como já destacado pelo defendant, trata-se de contribuinte com atividade de comércio atacadista de diversos produtos agrícolas, como: defensivos, fertilizantes, sementes para plantio e afins, utilizados como insumos agropecuários, beneficiados com isenção de ICMS nas operações de saída internas de boa parte desses produtos ou com redução da base de cálculo do ICMS (isenção parcial) em saídas internas e interestaduais.

Válido registrar que a metodologia para estorno do ICMS sustentada pelo autuado de multiplicar a quantidade de unidades vendidas isentas pela média do ICMS da aquisição, conforme fórmula: “*Estorno = (Total ICMS da aquisição / Total de Unidades adquiridas) x Quantidade de unidades revendidas*”, o estorno de crédito alcança todas unidades efetivamente vendidas no mês com isenção, independentemente das quantidades entradas naquela competência.

Já a metodologia aplicada pelo fisco no cálculo do estorno do ICMS limita-se apenas aos créditos fiscais na própria competência (ao aplicar percentual das vendas isentas no mês sobre os créditos fiscais no próprio mês), o que, em tese, não haveria prejuízo ao contribuinte e o resultado deveria ser próximo, salvo se o contribuinte mantivesse altos estoques (muitas compras em relação às vendas), o que não seria operacional.

Contudo, por se tratar de bens fungíveis (passível de ser substituído por outro da espécie) e principalmente de inúmeros produtos comercializados com as suas respectivas peculiaridades tributárias (isenção/redução, art. 265 e 268, LXIII e LXV, do RICMS/BA), impraticável identificá-los e individualizá-los, de modo a precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria, sendo pertinente, para cálculo do estorno de crédito, o método financeiro adotado pelo fisco de aplicar o percentual das saídas isentas (Total Saídas Isentas / Total Saídas Efetivas) sobre o total dos créditos utilizados, como demonstrado às fls. 16 a 238 e 316 a 361 dos autos, o

que vale dizer: *o valor do estorno será proporcional à redução*, como também que *a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada, à época do estorno*, previsto no art. 312, §§ 1º e 5º, I, do Decreto nº 13/780/12.

Por fim, o contribuinte, quando da sua impugnação, não apresenta números que venham a refutar a apuração fiscal, eis que o único levantamento que aponta (fl. 265) diz respeito à competência de janeiro de 2020, a qual não é objeto da exação fiscal, de modo a comprovar qualquer prejuízo ao sujeito passivo.

Válido registrar que na informação fiscal o autuante, acertadamente, procedeu revisão dos cálculos e reduziu o valor inicialmente reclamado de R\$ 1.150.850,38 para R\$ 1.019.695,39, por constatar que ainda existiam operações com produtos, cuja manutenção dos créditos é prevista no art. 264, XVIII, c/c o art. 268, LIII e LIV, para os exercícios de 2020 e 2021, os quais foram retirados das planilhas, conforme documentos às fls. 316 a 361 dos autos, de cujo resultado foi o contribuinte instado a se manifestar, caso quisesse, mantendo-se silente, o que, nos termos do art. 140 do RPAF, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 1.019.695,39 (fl. 316), conforme a seguir:

MÊS/ANO	VALOR HISTÓRICO
31/07/2020	20.848,00
31/08/2020	46.869,16
30/09/2020	16.364,73
30/10/2020	19.845,09
TOTAL:	103.926,98

MÊS/ANO	VALOR HISTÓRICO
28/02/2021	7.366,31
31/03/2021	40.029,90
30/04/2021	6.187,88
31/05/2021	11.068,64
30/06/2021	34.757,07
31/07/2021	34.591,19
31/08/2021	56.514,52
30/09/2021	60.736,54
31/10/2021	123.683,13
TOTAL:	374.935,18

MÊS/ANO	VALOR HISTÓRICO
31/01/2022	253.223,50
28/02/2022	74.485,17
30/04/2022	13.928,57
31/07/2022	6.354,48
30/08/2022	105.317,68
30/09/2022	63.302,89
31/12/2022	24.220,94
TOTAL:	540.833,23

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278906.0027/23-9, lavrado contra **GERMINA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.019.695,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de agosto de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA