

PROCESSO - A. I. Nº 269132.0011/22-7  
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0137-01/24-VD  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/11/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0395-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Procedimento utilizado para efeito de estorno de crédito em desconformidade com as normas previstas pelos artigos 312 e 268, LIII do RICMS-BA, vigente na época da ocorrência dos fatos geradores. Indeferido o pedido de realização de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contra a decisão proferida pela 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 20/12/2022, exige ICMS em razão da seguinte imputação:

*Infração 01 – 001.005.003: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte deixou de realizar o estorno de créditos referentes às aquisições interestaduais de Amônia Anidra que posteriormente, foi objeto de saídas internas com redução da base de cálculo, conforme Anexos I-A e I-B (2019) - R\$ 259.982,93. Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 70 a 79) foi afastada a nulidade suscitada por entender que as infrações foram descritas de forma compreensível, indicados os dispositivos infringidos e multa aplicada, inexistindo violação ao processo legal e à ampla defesa (art. 39 do RPAF-BA).

Indeferiu o pedido de realização de revisão/diligência fiscal, com base no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, por entender que os elementos constantes nos autos eram suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada revisão, em vista das provas produzidas nos autos.

No mérito apreciou que:

*O Auto de Infração exige ICMS, referente a falta de estorno de crédito fiscal do imposto, relativo às entradas de mercadorias (aquisições interestaduais de Amônia Anidra), cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, cf. demonstrativos acostados aos autos.*

*Vale registrar, 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.*

*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/12, 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.*

*Verifico que as planilhas de estorno mensal de insumos apresentada pelo Autuado, constantes da mídia à fl. 38, revelam que o procedimento do mesmo consistiu no seguinte: apurou o total geral de créditos (a qualquer título) das entradas no mês; idem para o total geral das saídas isentas no mês (todos os produtos); depois o total geral das saídas (a qualquer título); apurou o percentual do estorno,  $(B * C)$ ; e finalmente apurou o valor a ser estornado”.*

*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 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.*

*Por outro lado, 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 (KG) gerou quando da ocasião da entrada.*

*Diante disso, 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 expendido, 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.”*

*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. Dessa forma, resta indubitoso 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.*

*Por fim, destaco que 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.*

*Destarte, a infração é subsistente.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 91 a 103) o recorrente inicialmente ressaltou a sua tempestividade, dentro do prazo legal de 20 dias, conforme disposto no art. 171 do RPAF/BA.

Ressalta que a decisão recorrida baseia-se na obrigatoriedade de estorno prevista no art. 312, §§ 1º e 5º do RICMS/BA, mas é incompatível com as regras contidas nos artigos 20 e 21 da LC 87/1996.

Exemplifica à fl. 92 que o estorno do crédito deve ser apurado para uma: i) Saídas isentas e não tributadas = R\$ 40.000,00; b) Saídas totais, inclusive para o exterior = R\$ 200.000,00; c) Créditos escriturados no mês = R\$ 20.000,00, que o valor do estorno deve ser de  $20.000 \times (40.000/200.000)$  correspondente a 0,2 que multiplicado pelos créditos de 20.000 resulta em 4.000.

Indica a metodologia utilizada pelo Fisco:

EE	=	(	QSI	×	VUI	×	12%	)	-	IOE
Estorno Exigível			Quantidade de Saídas Isentas		Valor Unitário de Aquisição					ICMS na Operação de Saída

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).

Contestação a metodologia usada pelo Fisco para cálculo do estorno de créditos de ICMS sobre a amônia anidra, cujos cálculos devem seguir a proporcionalidade prevista nos artigos 19 e 20 da LC 87/1996 (28 a 30 da Lei nº 7.014/1996) considerando valores e operações isentas ou não tributadas, e não a quantidade de produto.

Transcreve o art. 312, §§ 1º e 5º do RICMS/BA, que entende ser aplicável quando há fixação da carga tributária ou não for possível precisar a alíquota.

Ressalta que a FAFEN-BA que vem sendo autuada anualmente desde 2010 pelo mesmo motivo, o que demonstra inconsistência na metodologia fiscal.

Critica o uso do método UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair) pelo Fisco, que distorce o valor do crédito apropriado, podendo gerar estorno superior ao crédito escriturado e defende que o método correto seria o FIFO (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) ou o custo médio ponderado, conforme o CPC 16 (R1), como apreciado pelo Conselheiro José Rosivaldo no julgamento contido no Acórdão CJF nº 0316-11/18, cujos trechos transcreveu às fls. 99/100.

Argumenta que o estorno de crédito de ICMS foi feito em conformidade com a proporcionalidade exigida pela legislação do imposto e descabe a exigência com base em metodologia errada, visto que nenhuma dessas normas vincula o estorno de crédito à quantidade de mercadoria, mas sim às operações isentas ou não tributadas.

Alega que requereu perícia contábil para demonstrar a regularidade dos estornos, mas o pedido foi indeferido pela Junta, invocando o disposto no art. 147, I e II do RPAF/BA, cujo indeferimento configura cerceamento de defesa, pois a matéria exige conhecimento técnico especializado.

Requer reforma do acórdão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, reconhecendo a improcedência da infração e da insubsistência do lançamento, com base na legalidade dos estornos realizados.

Registrada a presença do advogado Dr. Francisco Donizetti da Silva Júnior na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

## VOTO

O Auto de Infração acusa exigência de crédito tributário em decorrência 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.

No Recurso Voluntário interposto o recorrente de modo geral reapresentou os argumentos da impugnação de que a metodologia adotada pela fiscalização incorre em erro que acarreta um lançamento superior ao devido, considerando a correlação das saídas efetuadas com isenção para cálculo do estorno de créditos de ICMS sobre a amônia anidra, cuja proporcionalidade:

- i) Deve adotar a prevista nos artigos 19 e 20 da LC 87/1996 (28 a 30 da Lei nº 7.014/1996) considerando as operações isentas ou não tributadas, e não a quantidade de produto;
- ii) O art. 312, §§ 1º e 5º do RICMS/BA, deve ser aplicável quando há fixação da carga tributária ou não for possível precisar a alíquota;
- iii) A FAFEN-BA vem sendo autuada anualmente, aplicando metodologia inconsistente;
- iv) Requereu a realização de perícia fiscal.

No que se refere ao pedido para realização de perícia, observo que a questão se restringe a determinar a aplicação da metodologia para apuração do estorno de crédito fiscal relativo às aquisições de amônia anidra, cujas vendas internas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo prevista no art. 268, LIII do RICMS/BA, que previa no período fiscalizado (2019) redução da carga tributária de modo que correspondesse a um percentual de 4%.

Constato que diante do demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 04 a 08), cálculos indicados na impugnação (fl. 24), esclarecimentos da fiscalização (fls. 62 e 63), se mostra desnecessária a realização de perícia ou diligência fiscal nos termos do art. 147, I e II do RPAF/BA, por entender que se encontram nos autos todos os elementos de provas necessários à formação do meu convencimento, bem como a prova do fato imputado não depender de conhecimento especial de técnicos para respaldar a decisão. Perícia/diligência indeferida.

No MÉRITO, quanto ao argumento de que a metodologia utilizada pela fiscalização não se coaduna com a previsão regulamentar prevista nos artigos 20 e 21 da LC 87/1996 (28 a 30 da Lei 7.014/1996), observo que exemplificou à fl. 92 que o estorno do crédito deve ser apurado para uma:

**i) Saídas isentas e não tributadas = R\$ 40.000,00; b) Saídas totais, inclusive para o exterior = R\$ 200.000,00; c) Créditos escriturados no mês = R\$ 20.000,00, que o valor do estorno deve ser de 20.000 x (40.000/200.000) correspondente a 0,2 que multiplicado pelos créditos de 20.000 resulta em R\$ 4.000.**

Conforme apreciado na decisão recorrida a proporcionalidade apurada pela fiscalização previsto no art. 312, § 1º e 5º do RICMS/BA, estabelece:

*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.”*

Conforme fundamentado na decisão recorrida (fls. 77/79) e esclarecido pela fiscalização (fls. 61/62) o procedimento utilizado na apuração do estorno exigível foi:

*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.*

...

*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, é nítido que cumpre estornar-se de créditos para que não haja acumulação sem previsão legal.*

*Para ilustrar com um 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.*

Conforme Anexo I-A (fls. 4 a 8) elaborado pela fiscalização foram relacionadas as notas fiscais pertinentes as saídas internas com RBC (art. 268, LIII do RICMS-BA/12), de Amônia Anidra revendidas com CFOP 5.102, que foram recebidas em transferências da filial de Sergipe.

Observe que é válida a mesma apreciação apresentada no julgamento do Auto de Infração nº 279196.0004/19-9 (CJF 0198-12/23-VD), que reproduzo parte do voto:

...

*Pelo exposto considero correto o procedimento utilizado pela fiscalização e fundamentado na decisão recorrida de que para efeito do estorno de crédito, deve ser levado em consideração a quantidade do produto comercializada da amônia anidra e as aquisições de mercadorias que tiveram saídas posteriores foram beneficiadas com RBC, ao teor dos §§ 1º e 5º, do inciso I, do art. 312 do RICMS-BA/12.*

*Como ressaltado na fundamentação da decisão recorrida a metodologia de cálculo do estorno de crédito, considerando as quantidades movimentadas e o vínculo entre as entradas e respectivas saídas, já foi reiterado em decisões sobre a mesma matéria em diversos julgamentos, em Autos de Infração, também lavrados contra o mesmo contribuinte a exemplo dos Acórdãos CJF 0131-11/17 e CJF 0316-11/18.*

*Quanto ao questionamento sobre o método de precificação dos produtos utilizando o método UEPS, o entendimento manifestado pelo Conselheiro José Rosenvaldo Evangelista Rios foi feito em voto separado contido no Acórdão CJF Nº 0316-11/18, porém votou pela manutenção da procedência do Auto de Infração e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

*Ressalto que o benefício fiscal previsto no art. 268, LIII do RICMS/BA (revogado pelo Dec. 20.992/2021), estabelecia RBC nas saídas de amônia, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4%, “desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária”, envolve operações internas, interestaduais e importação. E o disposto no inciso II do § 5º do art. 312 do RICMS/BA, estabelece que 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”, que é o método UEPS.*

*Dessa forma, se considerado apenas as quantidades de saídas, ocorrendo entradas em um mês e o estabelecimento utilizado o crédito fiscal, se as saídas ocorressem no mês seguinte, sem que houvesse entrada no mês, não haveria crédito a estornar, o que não é lógico e razoável.*

Em conclusão, constato que o modelo de cálculo de estorno apresentado pelo:

- 1) Recorrente na impugnação inicial e no recurso (fl. 92) leva em consideração o montante dos créditos escriturados no mês e total de **saídas isentas e não tributadas** conforme previsto no art. 21, I da LC 87/1996 (art. 30, I da Lei nº 7.014/1996), (grifo nosso)
- 2) Na situação presente a apuração do estorno de crédito efetuado pela fiscalização está em conformidade com regra específica relativo à operação de saída subsequente com **redução de base de cálculo** (art. 312, § 1º do RICMS/BA), considerando as aquisições com o **preço mais**

**recente** (§ 5º, II do art. 312 do RICMS/BA), multiplicando as quantidades de mercadorias que tiveram saídas com RBC pelo mesmo valor do crédito que cada unidade de saída (KG) gerou quando da ocasião da entrada, como apreciado na decisão recorrida.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269132.0011/22-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 259.982,93** 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, 16 de outubro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS