

A. I. Nº - 232884.0003/17-0  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES S.A.  
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 03.08.2017

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0107-01/17

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. ENTRADA DE MERCADORIAS POSTERIORMENTE OBJETO DE QUEBRAS OU PERDAS. A Fiscalização ao calcular o estorno do crédito utilizou-se das notas fiscais de baixa do estoque de mercadorias emitidas pelo autuado com CFOP 5927, sendo certo que o estorno deve ser feito, se for o caso, com base nos documentos fiscais de aquisição das mercadorias. Infração insubstancial. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/01/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$278.949,81, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração a legislação do ICMS imputada ao autuado: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: *Conforme Anexo I-A Baixa de estoque e Anexo I-B Resumo, referente às operações realizadas sob CFOP 5927, baixa de estoque por furto, roubo, sinistro, perecimento ou perda - refrigerantes, sucos e chás, cuja base de cálculo utilizada pelo Contribuinte foi apurada na forma prevista na Legislação Tributária tomando-se o custo de produção/aquisição, sendo exigido o ICMS recolhido a menor devido à falta de registro do estorno do crédito fiscal nos livros fiscais - Artigo 312, Inciso IV, Decreto nº 13.780/12, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregue ao Contribuinte.* Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2012.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa. Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Registra que enviou a cópia exata da peça defensiva para o endereço eletrônico do CONSEF, conforme manda o § 3º do art. 8º do RPAF/BA/99. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Sustenta que o lançamento, além de nulo, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações, no mérito, é totalmente improcedente.

Preliminarmente, argui a nulidade do lançamento por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal.

Consigna que, segundo previsão do art. 196 do CTN *a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas ...*

Assinala que a legislação aplicável é o Decreto nº 7.629/99 [RPAF] que, em seu art. 28, § 1º, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser

prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente. Reproduz o referido dispositivo regulamentar processual.

Observa que, por sua vez, a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte. Acrescenta que, além do mais, dispõe o parágrafo único do art. 196 do CTN e art. 28 do Decreto nº 7.629/99 [RPAF] que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo. Transcreve os dispositivos normativos invocados.

Alega que, no entanto, o autuante não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, uma vez que, segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 500008/17, sem, contudo, apresenta-la, quando da ciência do lançamento, impossibilitando-lhe a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Alega que, além disso, inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado.

Afirma que diante desse contexto verifica-se que as referidas situações geram a nulidade do lançamento, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, cujas redações transcrevem.

Enfatiza que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente fiscal sujeitar-se rigorosamente às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado, consoante o art. 142, parágrafo único, do CTN. Neste sentido, invoca e reproduz entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), assim como do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará.

Diz que, forçoso é concluir pela declaração de nulidade do lançamento por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Argui, ainda, em caráter preliminar, a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Salienta que, de acordo com o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), *na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito*.

Assevera que os referidos princípios estão sendo violados. Isso porque, um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Alega que ao não proceder desta forma, o autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impossibilitando, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF, cuja redação reproduz.

Aduz que o autuante, no corpo do Auto de Infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal (planilha).

Afirma que, muito embora o autuante mencione, não apresentando os documentos fiscais referentes aos valores indicados, não logrou por comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

Antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de sua posse, reforça que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da Fiscalização. Acrescenta que, assim

sendo, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Alega que ausente a documentação fiscal mencionada no Auto de infração fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela Fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Afirma que tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Consigna que nessa diretriz, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou, em caso análogo, no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a Fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

Salienta que mesmo que tenha apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, o autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a Fiscalização apresentar todos os documentos utilizados para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Assevera que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não são suficientes para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. Acrescenta que a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal.

Sustenta que essa falha, portanto, demonstra que o levantamento apresentado pela Fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Diz que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração, pois, necessitaria o autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deu respaldo.

Afirma que simplesmente fazer mencionar que deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só seu, mas também dos julgadores, em especial quando o raciocínio matemático aplicado sequer confirma o resultado apontado.

Acrescenta que se soma a isso, o teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Diz que resta evidente na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, lúmpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo, sendo que qualquer ambiguidade o invalida.

Ressalta que para se afastar por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato, desde que provado, à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas base de cálculo e alíquota.

Assevera que, apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido as normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, o autuante assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, e com isso desprezou o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente lhe assegurado consoante o art. 5º, LV, da Constituição.

Observa que, no mesmo sentido está o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99 [RPAF], que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Reproduz o referido artigo. Diz que este é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF): Reproduz ementas de ACÓRDÃOS 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL – A. I. Nº - 207110.1205/99-6, (ACÓRDÃO JJF Nº 2027/00, DOE - 02/08/00, ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02).

Afirma que, desse modo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas sim de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira o seu o seu direito de defesa.

Conclusivamente, diz que, por tais razões, resta evidente a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, diz que se verifica da descrição da infração que o Fisco confirma que a baixa do estoque foi realizada dentro dos preceitos contidos na legislação estadual, mas que não promoveu o estorno do crédito correspondente às perdas, no período de janeiro a dezembro de 2012.

Afirma que, apesar do conhecimento jurídico do autuante, a acusação fiscal não procede. Consigna que, em conformidade com a previsão contida na legislação estadual, vigente no período autuado, o estorno do crédito derivado das perdas ocorre quando esta for anormal, o que não é o caso dos autos. Reproduz o art. 100, V, do RICMS/BA/97 e o art. 312, IV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Registra que uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal e, para as quais, promoveu a baixa do estoque conforme atestado pela Fiscalização, portanto, não havendo dúvida de que a perda existe.

Observa que toda a questão gira em torno da classificação da perda, ou seja, se é normal ou anormal para a atividade da Impugnante. E quanto a esse fato, e até por questão de lógica, a perda, baixada de seu estoque, foi realizada diante da normalidade de sua ocorrência dentro do processo de industrial, comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da Impugnante, conforme pode ser visualizado do Laudo em anexo (doc. 03).

Alega que isso ocorre porque, uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal. Acrescenta que é notório que qualquer industrial no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade.

Aduz que, nesse sentido, o autuante, sem considerar que a legislação não exige estorno de crédito das perdas normais inerentes à sua atividade, exige o imposto sob a alegação de recolhimento a menor pela ausência de estorno, quando as perdas foram normais.

Afirma que é notória a existência de perdas e quebras durante o processo de industrialização e comercialização e, conforme preceitua o art. 374, I, do CPC/15, “não dependem de prova os fatos notórios”. Acrescenta que se não carece de prova a existência de perdas, caberia ao autuante provar que as perdas não estornadas são anormais ou mesmo que não são perdas, jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas normais, o contribuinte deveria realizar o estorno do crédito.

Observa que o próprio legislador estadual, como não poderia ser diferente, reconhece a existência das referidas perdas ao determinar a redução de 1% da base de cálculo do ICMS-ST. Alega que se existem perdas no distribuidor e no varejista, elas também existem no industrial e não podem ser desprezadas pela Fiscalização para exigir estorno de crédito. Reproduz o art. 61, § 5º, do RICMS/BA/97 e o art. 289, § 13, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Registra que, nesse contexto, a esfera administrativa estadual, através da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF reconhece que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, não mencionam a obrigatoriedade do estorno do crédito. Reproduz as ementas da Resolução CÂMARA SUPERIOR - RESOLUÇÃO Nº 1961/98, ACÓRDÃO JJF Nº 2112-02/01.

Ainda quanto ao Acórdão JJF Nº 2112-02/01, transcreve excertos do voto. Diz que o referido Acórdão combate quatro equívocos cometidos na autuação. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre a perda normal não pode ser exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao Autuante caberia à discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência e exigir o estorno. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Salienta que não se pode confundir a perda anormal com a perda normal. Diz que se anormal, isto é, aquela que ocorre fora da atividade da empresa, deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, mas jamais decorrente da perda normal vinculada à atividade do contribuinte.

Observa que as perdas normais estão contabilizadas, dentro do índice aceito, e podem ser facilmente analisadas pelo Fisco, tanto é verdade que atestou a emissão da nota fiscal de baixa do estoque.

Registra que o Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE ao julgar autuação procedida contra outro engarrafador, no caso “Coca-Cola”, concluiu pela existência de perda normal inerente a atividade do contribuinte. Reproduz excertos da referida decisão.

Observa que somente sobre a perda anormal é que o Fisco pode exigir o estorno do crédito correspondente, jamais da perda normal.

Conclusivamente, diz que, dessa forma, ao exigir imposto sob a alegação da falta de estorno do crédito, o autuante está indo de encontro e negando a legislação estadual, razão pela qual não procede a acusação fiscal.

Continuando, consigna que, mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Sustenta que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, diz que é cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Ou seja, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir seu comportamento contrário, não pode ser apenado por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Salienta que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Acrescenta que na segunda questão, percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Aduz que por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Assinala que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade, em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos, assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Registra que, nesse contexto, em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado, com efeitos vinculantes e erga omnes, o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco. Reproduz ementa de decisão neste sentido. Acrescenta que o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios. Transcreve a ementa de decisão do TJRN.

Sustenta que não poderia ser diferente, uma vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Conclusivamente, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável, entre 20% e 30%.

Alega que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Diz que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Salienta que, na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza da improcedência do Auto de Infração.

Assim o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração. Sucessivamente, requer, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa imposta, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Por fim, requer, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma que lhe seja mais favorável consoante o art. 112 do CTN. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante prestou Informação Fiscal. Consigna que, em fiscalização vertical para cumprimento da OS nº 500008/17 verificou as operações realizadas pelo autuado no exercício de 2012, referente às mercadorias baixadas do estoque a título de furto, roubo, sinistro, perecimento ou perda, onde apurou o recolhimento a menos do “ICMS Normal” decorrente da falta de estorno do crédito fiscal e/ou baixa na forma prevista na Legislação Tributária mediante o CFOP 5927.

Registra que os demonstrativos de folhas 10 a 23 relacionam de forma individualizada e declarada essas mercadorias; assim como em arquivo eletrônico na mídia de fl. 27, entregue contra recibo (fl. 28) ao autuado.

Reporta-se sobre a nulidade arguida pelo impugnante. Diz que da análise das peças processuais vê-se que a arguição de nulidade não se enquadra em nenhuma das previsões expressas no artigo 18 do RPAF. Indaga o que comentar sobre o porquê da ação fiscal ter sido concluída em interstício menor que 90 (noventa) dias. Também pelo fato de ter sido intimado via DT-e - Domicílio Tributário eletrônico (fls. 08), do qual deu ciência em 04/01/2017. O que dizer sobre a ciência no “Termo de Início de Fiscalização”, fl. 09, conforme comprovado no PAF, em 04/01/2017.

No tocante à preterição do direito de defesa aduzida pelo impugnante, afirma que os comentários são descabidos, uma vez que as peças processuais por si só deixam claras as acusações, conforme demonstrativos de fls. 10 a 23, entregues mediante recibo, e mídia contendo os referidos demonstrativos em meio eletrônico, conforme documento de fls. 27/28.

No que tange às razões defensivas atinentes ao mérito, observa que a lide é no sentido restrito da interpretação do artigo 100, inciso V, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, para os fatos geradores ocorridos até 31/03/2012, e artigo 312, inciso IV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, para os fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2012.

Salienta que, conforme asseverado pelo autuado e comprovou, a baixa realizada através da emissão de Notas Fiscais sob CFOP 5927 obedeceu ao que prescreve à norma legal, principalmente quanto à base de cálculo.

Ressalta que a ação fiscal não caracterizou nenhum procedimento para efeito da apuração do ICMS devido na operação, relativamente à quebra anormal, mesmo porque quebra anormal está relacionada diretamente com o processo produtivo e não com movimentação de mercadorias em estoques, produto acabado, a partir da área de expedição do estabelecimento. Esclarece que trata de quebra ou perda anormal as relacionados, via de regra, a insumos e não a produtos acabados.

Observa que, no presente caso, o autuado apurou mediante inventário físico, em seu estoque de produto acabado, disponibilizado para comercialização, quantidades provavelmente sinistradas ou que foram objeto de perda, roubo, extravio, desaparecimento.

Afirma que, assim sendo, a emissão das baixas dessas mercadorias deve ser tributada, cuja base de cálculo é o custo médio de produção, acertadamente apurado pelo autuado, capturado do seu Mapa de Produção/Custo, e utilizado nas operações relacionadas no demonstrativo de fls. 11 a 23.

Aduz que, por óbvio, alternativamente, em detrimento à tributação dessas operações, permitido é apurar o ICMS, a partir dessas operações, ou seja, Notas Fiscais emitidas com CFOP 5927, e estorná-lo diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS. Assegura que nenhum dos dois procedimentos foi adotado pelo autuado.

Afirma que a referência ao artigo 61 do RICMS/97 e ao artigo 289 do RICMS/12, não se aplica à matéria, haja vista que, o referido abatimento de 1% do valor da base de cálculo diz respeito à apuração do ICMS Substituição Tributária que não é exigido na autuação. Acrescenta que está sendo exigido tão somente o estorno de crédito do ICMS, apurado na forma de baixa de estoques através do CFOP 5927.

A título de exemplo, invoca e reproduz o artigo 347 do RICMS/97, que trata da hipótese de ocorrência de furto, roubo, perecimento, sinistro ou desaparecimento de mercadorias com diferimento do imposto, quanto à tributação.

Conclusivamente, diz que as disposições do artigo 61 do RICMS/97 e do artigo 289 do RICMS/12, não se aplicam ao fato gerador em discussão, assim como ao preceito de quebra normal, por não se tratar de insumo e produção, mas sim de baixa de estoque de mercadorias.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração a legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do imposto por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

No que tange à arguição de nulidade por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, o impugnante alega que, segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 500008/17, contudo, esta não lhe foi apresentada quando da ciência do lançamento, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, não há como prosperar a pretensão defensiva.

Isso porque, a Ordem de Serviço é um documento gerencial de controle administrativo interno da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sendo certo que o prazo de início e conclusão da ação fiscal pode ser acompanhado pelo contribuinte, mediante o termo de início e encerramento da fiscalização, cuja ciência foi dada ao autuado, conforme recibo acostado aos autos.

Quanto à arguição de a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação, também não há como prosperar a pretensão defensiva.

Verifica-se que o direito de defesa e do contraditório do contribuinte, no presente caso, foi plenamente respeitado. As cópias dos elementos que compõem o presente processo, no caso peça acusatória inicial e seus anexos - planilhas, demonstrativos- foram entregues ao autuado que pode exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório, conforme inclusive procedeu. O levantamento levado a efeito pelo autuante basicamente está fundamentado nos registros documentais do próprio autuado, portanto, sendo do seu conhecimento.

Diante disso, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento.

No tocante à pretensão defensiva de que seja aplicada a interpretação mais favorável ao contribuinte, na forma do art. 112, CTN, por certo que, no presente caso, não há que se falar em existência de dúvida, haja vista que todos os elementos que compõem o presente processo permitem sim chegar-se à decisão sem qualquer sombra de dúvida, o que afasta a aplicabilidade do dispositivo legal invocado.

No mérito, observo que o impugnante sustenta que a acusação fiscal não procede. Alega que uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal e, para as quais promoveu a baixa do estoque conforme atestado pela fiscalização. Diz que a perda, baixada de seu estoque, foi realizada diante da normalidade de sua ocorrência dentro do processo de industrialização, comercialização, armazenagem, expedição e distribuição da empresa, conforme Laudo Técnico (doc. 03).

Já o autuante mantém a autuação. Salienta que, no presente caso, o autuado apurou mediante inventário físico, em seu estoque de produto acabado, disponibilizado para comercialização, quantidades provavelmente sinistradas ou objeto de perda, roubo, extravio, desaparecimento. Afirma que, assim sendo, a baixa dessas mercadorias deve ser tributada, sendo que a base de cálculo é o custo médio de produção, acertadamente apurado pelo autuado, capturado do seu Mapa de Produção/Custo, e utilizado nas operações relacionadas no demonstrativo de fls. 11 a 23.

De início, vale observar que não se trata de matéria nova no âmbito desta Junta de Julgamento Fiscal, haja vista que o Auto de Infração nº 279757.0056/13-4, no qual a empresa autuada de que cuida o presente Auto de Infração figurou no polo passivo da autuação, tendo sido julgado improcedente com fundamento no voto proferido pelo ilustre Julgador/Relator Dr. José Raimundo Conceição, conforme o Acórdão JJF Nº 0053-01/15.

Pela sua relevância, considero oportuno reproduzir excertos do referido voto, conforme faço abaixo:

[...]

Dessa forma, não se poderia exigir destaque do imposto nas notas fiscais emitidas para acobertar tais perdas, no caso em concreto. Nas operações como o CFOP 5927 (baixa dos estoques, tendo como destinatário o próprio estabelecimento), não estamos diante de fato gerador de ICMS. Não poderia ser outra a conclusão, no caso em tela, considerando que a própria legislação desse Estado admitiu o abatimento de 1% do valor da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, nas operações realizadas pelos fabricantes de cervejas, refrigerantes e outras bebidas acondicionadas em embalagens de vidro, devendo o valor ser especificado na nota fiscal, acobertando a operação, conforme previsto no § 5º, art. 61, Decreto 6.284/97 (regra repetida na redação do Decreto nº 13.945, de 23/04/12 (DOE de 24/04/12), efeitos a partir de 01/04/12, ao acrescentar o § 13 ao art. 289 do atual RICMS BA (Decreto 13.780/12).

[...]

Portanto, nas notas fiscais emitidas pelo autuado para acobertar as operações de perdas de insumos ocorridas no processo de industrialização de refrigerantes e água mineral, o autuado não se encontra obrigado a proceder ao estorno do imposto, creditado por ocasião da entrada dos mesmos, não sendo obrigado destacar o imposto, conforme consignou o Auditor Fiscal, e o que deu azo à autuação. Possíveis anormalidades na apuração das perdas, em volume superior aquele admitido na legislação do ICMS, deve ser objeto de investigação e, caso constatadas, cabível a exigência do estorno. Jamais, contudo, em vista da emissão das aludidas notas fiscais. Infração des caracterizada.

Conforme se verifica da leitura dos excertos do voto acima transscrito foi dito que *Nas operações como o CFOP 5927 (baixa dos estoques, tendo como destinatário o próprio estabelecimento), não estamos diante de fato gerador de ICMS.*

Por certo que não merece qualquer reparo o registro feito pelo ilustre Julgador/Relator, haja vista que, efetivamente, na baixa de estoque realizada com o CFOP 5927 não ocorre o fato gerador do ICMS.

No presente caso, verifica-se no demonstrativo elaborado pelo autuante uma relação de notas fiscais com CFOP 5927 - “saídas para baixa no estoque” -, onde todas são tributadas com alíquota interna de 17%.

Observa-se que o autuante ao calcular o estorno do crédito, utilizou-se das notas fiscais emitidas pelo autuado com o CFOP 5927, em vez das notas fiscais de entrada, e utilizou a alíquota referente às operações de saída. Certamente que, na apuração do valor a ser estornado, deveria ser estabelecida uma relação com a base de cálculo das entradas.

Neste sentido, o § 2º do artigo 100 do RICMS/BA 97, determina a forma de estorno do imposto, caso não se conheça com exatidão as alíquotas e a base de cálculo, consoante se verifica na reprodução abaixo do referido § 2º:

[...]

*§ 2º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:*

*I - quando não for conhecido o seu valor exato, será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, sobre o preço mais recente do mesmo tipo de mercadoria ou serviço;*

*II - 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;*

*III - 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.*

Diante do exposto, a infração é insubstancial.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** Auto de Infração nº 232884.0003/17-0, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**

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”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR