

**PROCESSO** - A. I. N° 232884.0003/17-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NORSA REFRIGERANTES S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF n° 0107-01/17  
**ORIGEM** - IFEP INDUSTRÍA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/05/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0088-12/18

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0107-01/17, que julgou improcedente o Auto de Infração, lavrado em 30/01/2017, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$278.949,82 em decorrência de uma única infração descrita da forma a seguir.

*Infração 01. – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, referentes às operações realizadas sob o CFOP 5927, baixa de estoque por furto, roubo, sinistro, perecimento ou perda.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 30/01/2017 (fls. 213 a 221) e decidiu pela improcedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado resumidamente nos seguintes termos:

“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.*

(...)

*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 n° 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 N° 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 descharacterizada.*

*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.*

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

## VOTO

Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão JJF Nº 0120-02/17) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário lançado de R\$279.949,81, (em valores históricos), montante este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando

cabível o presente recurso.

No mérito, a acusação fiscal consiste em Ausência de recolhimento do ICMS decorrente da emissão de notas fiscais sob o CFOP 5927 – Baixa de estoque por furto, roubo, sinistro ou perda- sem o registro do estorno de crédito fiscal nos livros fiscais.

Em sua impugnação, o sujeito passivo aponta inicialmente supostas nulidades do lançamento fiscal, arguindo que houve cerceamento do direito de defesa e incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. No mérito, informa a Autuada que na apuração dos valores que não foram estornados na sua escrita fiscal, o Autuante desconsiderou que a legislação tributária do ICMS não exige estorno de crédito das perdas normais inerentes à atividade ou da base de cálculo do imposto lançado.

A 1<sup>a</sup> JJF julgou improcedente o auto de infração, pois entendeu estar incorreta a metodologia de apuração da base de cálculo do imposto já que a autoridade fiscal elevou indevidamente o imposto exigido mediante a agregação de MVA.

Examinando os elementos dos autos, é possível notar que o fiscal autuante utilizou para apuração dos valores supostamente não recolhidos as notas de saída emitidas pela Autuada sob o CFOP 5927, relativamente aos meses de janeiro a dezembro de 2012. Antes de discorrer acerca da metodologia para cálculo dos valores que supostamente deveriam ser estornados, cumpre esclarecer o disposto na legislação estadual no tocante ao estorno de créditos fiscais:

*RICMS/97:*

*Art.100. O Contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

*V- perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.*

*RICMS/2012:*

*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:*

*IV- vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.*

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais supramencionados, resta evidente que a expressão “quebra anormal” possui o condão justamente de demonstrar que perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias decorrentes da consecução das atividades ordinárias das empresas, não são fato gerador do ICMS, já que a referida baixa não possui natureza mercantil. O autuante em informação fiscal (fls. 198 a 202) faz interpretação restritiva da legislação, por considerar que o conceito de “quebra anormal” é inerente e restrito exclusivamente com a atividade fábril e não com movimentação e revenda de mercadorias acabadas.

Vale observar que não se trata de matéria nova no âmbito desta Câmara de Julgamento Fiscal, haja vista que o Auto de Infração nº 298627.0003/15-6, no qual a empresa autuada não afastou igual infração por não ter apresentado estudo detalhado com demonstrativo dos índices relativos a sua atividade.

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

*(...)*

*Quanto ao mérito, a defesa alega que no levantamento fiscal não foi levado em conta o índice de perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias, bem como o índice relativo às devoluções de mercadorias em função do prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.*

Ora, existem critérios para a depuração das perdas normais, inclusive furtos e roubos. Com base nos índices relativos a cada ramo de atividade, a própria empresa deve tomar a iniciativa e emitir Nota Fiscal para dar baixa no estoque utilizando o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Essa Nota Fiscal não contém destaque de ICMS, pois perdas, furtos e roubos não são operações mercantis, e portanto em tais situações não há fatos geradores de ICMS. No caso de perdas normais, não é exigível sequer o estorno do crédito que foi utilizado por ocasião da entrada das mercadorias. O estorno é previsto apenas em se tratando de perdas anormais.

No caso de a própria empresa não tomar a iniciativa, vindo a ser lavrado Auto de Infração, como neste caso, caberia ao autuado apontar qual seria o índice de perda, e não simplesmente alegar que a fiscalização não levou em conta o “índice de perdas normais”, sem dizer qual

(...)

Quanto às perdas na armazenagem, expedição, distribuição e comercialização (cujo índice não foi especificado), devem ser emitidas notas fiscais de baixa de estoque (também no caso de furto), o que não ocorreu. Igualmente, na exclusiva hipótese de se mostrarem em quantidade maior do que as assim chamadas “normais”, devem ser efetuados os estornos dos respectivos créditos, o que também não foi constatado.

Como resta claro após análise dos elementos do auto, a Autuada apresentou Laudo de Perícia Técnica, elaborado no ano de 2010, para determinação do coeficiente de perda padrão no volume dos produtos acabados, especificamente, relativo à filial de Salvador (fls.89 a 195). No referido Laudo os peritos concluem (fl.104) que o coeficiente de perda-padrão dos produtos acabados é de 0,9450%. Por óbvio, considerando que a Autuada realizou a emissão das Notas Fiscais relativas às perdas, se utilizando do critério previamente estabelecido pela Legislação Estadual, e sem realizar estorno dos respectivos créditos por considerar que as mencionadas perdas estariam contidas em percentual aceitável e definido por terceiro capacitado, caberia à Autoridade Fiscal, se de interesse fosse, desconstituir ou comprovar que os critérios e índices utilizados pela Autuada estariam equivocados ou extrapolariam o que seria considerado como “perdas normais” para a sua atividade, o que não ocorreu.

Por fim, não merece qualquer reparo a decisão de piso, no tocante à inobservância do Autuante no que disciplina § 2º do artigo 100 do RICMS/BA 97 e o § 5º do artigo 312 do RICMS/BA12, conforme transcrevo:

§ 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*

No presente caso, observa-se que o Autuante ao calcular o estorno do crédito, 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, não inserindo no cômputo do demonstrativo as notas fiscais de entrada das mercadorias, nem tampouco aplicou a alíquota relativa aos créditos apropriados, mas sim a alíquota interna de 17% sobre as saídas.

Assim, entendo que é IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a Decisão recorrida.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0003/17-0**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GUTEMBERG OLIVEIRA VIANA FILHO – RELATOR

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES – REPR. DA PGE/PROFIS