

**A. I. Nº** - 129712.0010/19-5  
**AUTUADO** - C&A MODAS S.A.  
**AUTUANTE** - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 22/07/2021

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0092-01/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. PERDAS E EXTRAVIOS. O contribuinte tem direito ao crédito fiscal do imposto relativo às entradas de mercadorias destinadas ao comércio. Se, porém, por alguma razão, se torna inviável a operação subsequente, é exigível o estorno do crédito fiscal correspondente, a menos que haja previsão legal expressa quanto à dispensa de tal providência. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$112.960,33, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram extraviadas.*

Consta, adicionalmente, o registro de tratar-se de notas fiscais de perdas de estoque, CFOP 5927, sem que tenha havido o estorno de crédito correspondente, exigido no RICMS. Anexo II.

Período de ocorrência: setembro de 2015, janeiro, fevereiro, setembro e novembro de 2016.

O autuado apresentou defesa (fls. 144 a 154). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Consigna que não concorda com a autuação por entender que não houve a falta de estorno de crédito fiscal conforme apontado no Auto de Infração, bem como por existência de vícios no lançamento de ofício.

Alega que muito embora o Auto de Infração traga em seu Anexo II as notas fiscais referentes às supostas mercadorias extraviadas ou objeto de perecimento, não existe qualquer informação que demonstre ou comprove que essas mercadorias foram extraviadas ou objeto de perecimento ou as razões para tal conclusão adotada pela autuante.

Frisa que desse modo, com amparo no princípio da verdade material, cabe demonstrar que não houve a alegada falta de estorno de créditos ou o extravio das mercadorias apontadas nas notas fiscais relacionadas no Auto de Infração, o que determinará, senão o cancelamento integral da autuação, a respectiva redução do montante exigido de imposto e multa.

Salienta que antes da discussão de mérito, é mister sustentar o vício de motivação do Auto de Infração diante do não esclarecimentos dos fatos e motivos determinantes para a conclusão de que as mercadorias apontadas nas notas fiscais indicadas no Anexo II foram extraviadas ou pereceram no estoque da empresa.

Reporta-se sobre o tópico vício de motivação e nulidade do Auto de Infração.

Alega que nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, no lançamento tributário deverá ser verificada a ocorrência dos fatos geradores, ser determinada a matéria tributável e o tributo devido, sendo o princípio da motivação consagrado nos artigos 18 e 39 do RPAF.

Aduz que a partir dos princípios estabelecidos nos artigos 37 e 93 da Constituição Federal, pode-se concluir que os dispositivos do CTN e do RPAF que tratam sobre o ato de constituição do crédito tributário pela autoridade fiscal devem ser interpretados de forma que a verificação da ocorrência do fato gerador e a indicação da disposição legal deve ser pautada na devida motivação, ou seja, os atos de lançamento devem ser devidamente fundamentados e motivados. Discorre amplamente sobre a motivação dos atos administrativos, invocando, neste sentido, lições de Lúcia Valle Figueiredo, Fábio Soares de Melo, assim como decisão deste CONSEF no Acórdão CJF N° 0167-12/06.

Afirma que não basta apenas elencar no Auto de Infração as notas fiscais que supostamente se referem às mercadorias extraviadas, mas sim a indicação das provas que comprovem o extravio ou, ao menos, qual foi o procedimento adotado para chegar a tal conclusão. Menciona como exemplo, a análise do estoque inicial e final, análise das demonstrações financeiras, do livro de ocorrência, da apuração do IRPJ e lançamentos referentes à deterioração e perda de estoque etc.

Destaca que o ônus da prova da ocorrência da infração tributária é do Fisco, tal como exigido pelo art. 142 do CTN e pelo princípio geral de direito de que a prova cabe aquele que acusa. Diz que outro não é o entendimento da doutrina, conforme lição de Fábio Soares de Melo, cujos trechos do livro *Processo Administrativo Tributário: Princípios, Vícios e Efeitos Jurídicos*, reproduz.

No tocante ao ônus probatório, diz que outra não é a posição deste CONSEF, apontando, neste sentido, os Acórdãos JJF N° 0333-04/10, CJF N° 0241-11/10, cujas ementas e trechos do voto reproduz.

Conclusivamente, consigna que como não foram apresentadas provas no Auto de Infração que demonstrem o extravio ou perecimento da mercadoria, bem como não foi exposto o raciocínio e fundamentos pelo qual se chegou à conclusão de ocorrência de extravio ou perecimento de mercadoria sem o correspondente estorno do crédito de ICMS, requer o reconhecimento de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação.

No mérito, diz que cabe demonstrar que não houve os extravios e perecimentos apontados pela Fiscalização, ao menos na quantidade e valores apontados, bem como que a empresa não deixou de realizar os estornos do crédito de ICMS quando da ocorrência do perecimento ou extravio de mercadorias.

Nesse sentido, registra que acostou a peça defensiva cópias do Livro Registro de Apuração do ICMS (doc. 04), das quais é possível verificar que somente houve estornos de créditos de ICMS nos períodos de novembro de 2015, fevereiro, outubro e dezembro de 2016, haja vista que apenas em tais períodos é que houve o extravio ou o perecimento de mercadorias do estoque.

Diz que conforme se depreende do Auto de Infração, a autuante não se preocupou com a verdade material e a efetiva identificação da materialidade tributária e da suposta infração de forma substancial, sequer houve intimação prévia da empresa para a apresentação de documentos ou esclarecimentos.

Salienta que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, sendo que há um interesse comum, compartilhado pelo contribuinte e pela Administração Pública, que consiste na busca do estrito cumprimento da lei. Acrescenta que por meio do processo administrativo, em primeiro plano, a Administração Pública busca não a aplicação de uma pena ou cobrança qualquer ao contribuinte, mas sim apurar se é efetivamente devido o tributo lançado.

Observa que para tanto, deve valer-se de todos os indícios e elementos existentes, estejam eles nos autos ou não, que possam conduzir à conclusão de ser ou não ser válida a cobrança pretendida. A respeito do princípio da verdade material, invoca e reproduz colocações dos eminentes juristas e antigos membros do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, Dr. Marcos Vinicius Neder e Dra. Maria Tereza Martínez López, assim como o entendimento

manifestado pelo ilustre professor Gabriel Lacerda Troianelli.

Tece mais algumas considerações sobre o princípio da verdade material e diz que a Fazenda Pública ao impor uma exação fiscal ao contribuinte no âmbito administrativo, mediante lançamento de ofício ou por meio de indeferimento deve esgotar as provas e informações que lhe estão disponíveis, seja nos próprios autos do processo administrativo, em seu sistema eletrônico de informações ou ainda mediante diligências e/ou intimações ao contribuinte.

Afirma que caso isso não seja feito, caberá à Autoridade Julgadora administrativa revisar o procedimento adotado pela repartição, reparando-o em vista dos elementos e provas não considerados no momento do lançamento ou da autuação.

Conclusivamente, diz que no presente caso, tendo trazido aos autos a comprovação da correta apuração do ICMS e da inexistência de descumprimento da legislação, é necessário reconhecer a improcedência, ainda que parcial, do Auto de Infração, mesmo que para tanto seja necessária a determinação de perícia.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência, se não em sua totalidade, ao menos parcialmente, diante da demonstração de que não houve a falta de estorno de créditos de ICMS, tal como apontado indevidamente no Auto de Infração.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 186/187). Contesta a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração afirmando que não se sustenta, haja vista que o lançamento se reveste de todas as formalidades exigidas na legislação do ICMS, ou seja, cientificação do início da ação fiscal; levantamento fiscal com demonstrativos detalhados; caracterização da infração; identificação do autuado, discriminação dos dispositivos infringidos e multas aplicadas, portanto, em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Quanto aos questionamentos apresentados pelo impugnante diz que a autuação teve como base de dados a Escrituração Fiscal Digital -EFD apresentada pelo autuado e notas fiscais emitidas e recebidas.

Esclarece que no decorrer do trabalho fiscal detectou notas fiscais emitidas com o CFOP 5927, referindo-se a perdas de estoque de mercadorias sem que tenha havido o correspondente estorno dos créditos conforme exigido pela legislação. Acrescenta que estas notas fiscais foram identificadas e estão listadas nos demonstrativos, sendo no exercício de 2015 anexados às fls. 12 a 29 e no exercício de 2016, anexados às fls. 31 a 65 dos autos.

Afirma que as provas que o impugnante alega não existirem estão contidas nos autos, no caso DANFE (Notas Fiscais Eletrônicas) acostadas às fls. 70 a 116 e 132 a 141; cópias do livro Registro de Saídas, acostadas às fls. 67 a 118, 119, 122, 125, 128, 129, assim como do Livro Registro de Apuração do ICMS, acostadas às fls. 68, 69, 120, 121, 123, 124, 126, 127, 130 e 131.

Assinala que referidas cópias foram obtidas do sistema SPED Fiscal, no qual estão registrados todos os arquivos da EFD do autuado.

Assevera que desse modo, essas são as provas legais e suficientes para caracterização da infração.

Salienta que a prova que o impugnante solicita que seja demonstrada, referente a ocorrência de perda ou extravio das mercadorias, foi entregue pelo próprio autuado quando emite as notas fiscais e declara a natureza da operação como “Perda de Estoque”. Diz que considerar esta declaração como falsa resultaria na ocorrência de outras infrações, ensejando a aplicação até de outras sanções legais.

Consigna que o impugnante anexou cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS emitido de acordo com o sistema da empresa, apresentando estorno de crédito que não corresponde às

exigências efetuadas na autuação, salvo o mês de fevereiro de 2016, no qual se verifica que houve efetivamente um estorno de crédito de ajuste do Inventário no valor de R\$33.251,25, conforme fl. 167 dos autos.

Manifesta o entendimento que assim sendo, deve ser excluído da autuação o valor de R\$33.184,26, referente ao crédito glosado do mês de fevereiro de 2016, ficando o valor histórico do débito no total de R\$79.776,00.

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

O autuado, cientificado da Informação Fiscal (fls. 188-A/188-B), se manifestou (fls. 190 a 192). Diz que a despeito da emissão das notas fiscais, os artigos 18 e 39 do RPAF, bem como os artigos 37 e 93 da CF, impõem o dever de motivação e demonstração dos fundamentos de forma detalhada, o que não foi realizado pela Fiscalização, portanto, só a juntada da prova não basta, sendo necessária a apresentação da fundamentação.

Destaca que apresentou a prova dos estornos para os meses de setembro de 2015, fevereiro, setembro e novembro de 2016, conforme tabela que apresenta.

Alega que a maior parte do crédito relacionado às mercadorias indicadas na nota fiscal objeto de perda/extravio teve o estorno realizado em período posterior, o que não retira a validade do estorno (docs. 01 a 04), tendo ocorrido apenas um “descasamento temporal” ou uma postergação, descabendo a exigência de ICMS e multa por falta de estorno.

Diz que desse modo, o que teria ocorrido seria uma postergação no recolhimento do ICMS devido no período em que apurada a perda ou extravio, o que, consequentemente, deverá implicar apenas na exigência de multa e juros pelo não recolhimento do ICMS devido, mas não na exigência integral do ICMS em relação aos valores cujos estornos são comprovados pela empresa.

Finaliza a Manifestação dizendo que é de se reconhecer a improcedência parcial do Auto de Infração, podendo ser exigido tão somente (i) o ICMS em relação aos estornos não provados e respectiva multa; e (ii) juros e multa por postergação e não por falta de estorno em relação aos valores de ICMS cujo estorno foi realizado em período subsequente ao extravio ou perda.

A autuante, cientificada da Manifestação do autuado, se pronunciou (fl. 216). Diz que os estornos de créditos feitos em meses posteriores a emissão e escrituração das notas fiscais objetos da autuação não podem ser admitidos, haja vista o que determina o art. 312, § 2º do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, cuja redação reproduz.

Afirma que as provas apresentadas pelo impugnante não correspondem em valor, nem ao mês de lançamento do estorno, não cumprindo o que está previsto na legislação.

Finaliza dizendo que mantém a autuação parcialmente procedente, conforme consignado na Informação Fiscal.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, sob o fundamento de que, muito embora o levantamento fiscal traga no Anexo II as notas fiscais referentes às supostas mercadorias extraviadas, ou objeto de perecimento, não existe qualquer informação que demonstre ou comprove que essas mercadorias foram extraviadas, ou objeto de perecimento ou as razões para tal conclusão, adotada pela autuante.

Alega o impugnante, que em respeito ao princípio da verdade material, cabe demonstrar que não houve a falta de estorno de créditos ou o extravio das mercadorias apontadas nas notas fiscais relacionadas no Auto de Infração, o que determinará o cancelamento integral da autuação ou respectiva redução do montante exigido de imposto e multa. Alega, ainda, vício de motivação do Auto de Infração diante do não esclarecimentos dos fatos e motivos determinantes para a conclusão de que as mercadorias apontadas nas notas fiscais indicadas no Anexo II foram extraviadas ou pereceram no estoque da empresa.

O exame dos elementos que compõem o presente processo, permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que inexistem os vícios aduzidos e, desse modo, a nulidade arguida.

Isso porque, no presente caso, verifica-se que a autuação está fundamentada nos dados e informações constantes da Escrituração Fiscal Digital -EFD apresentada pelo autuado, e notas fiscais emitidas pelo próprio autuado, nas quais consta como natureza da operação “PERDAS DE ESTOQUE”, a exemplo da Nota Fiscal eletrônica nº. 008.114, arrolada no levantamento fiscal.

No demonstrativo elaborado pela autuante denominado “FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO EM OPERAÇÃO DE PERDAS DE ESTOQUE” acostado em papel às fls. 12 a 65 - cujas cópias foram entregues ao autuado em meio magnético, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos, acostado à fl. 09 dos autos -, consta nas respectivas colunas o número da nota fiscal emitida pelo autuado como perdas de estoque; o código do item; o código NCM; a descrição das mercadorias; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o valor do ICMS a ser estornado.

Vale dizer, que no referido demonstrativo, claramente, constata-se a existência de todos os dados e informações necessárias e indispensáveis ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, o que, registre-se, foi exercido plenamente pelo impugnante.

O lançamento de ofício em exame, se encontra revestido das formalidades legais. A autuante expôs com clareza a descrição dos fatos, o que permitiu se identificar o sujeito passivo, o montante do débito, a natureza da infração, o enquadramento legal e a tipificação da multa aplicada, inclusive com amplo detalhamento no demonstrativo acima referido dos documentos fiscais arrolados na autuação, descabendo, dessa forma, falar-se em ausência de motivação.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista que, no presente caso, foi observado o devido processo legal, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

No que concerne à perícia mencionada pelo autuado, considero desnecessária a participação de perito técnico no presente caso, haja vista que a matéria de que cuida a autuação é de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, além do que, os elementos que compõem o presente processo se apresentam necessários e suficientes para decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no artigo 147, II, “a” do RPAF/BA/99, indefiro a realização de perícia.

No mérito, conforme consignado pela autuante no corpo do Auto de Infração, trata-se de notas fiscais eletrônicas - emitidas pelo autuado - com natureza da operação “perdas de estoque”, CFOP 5927 - *Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração* - sem que tivesse ocorrido o estorno de crédito correspondente.

É regra geral, que as aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias destinadas à comercialização, admitem o crédito fiscal referente ao valor do imposto cobrado, destacado no documento fiscal.

Nesse sentido, dispõe o artigo 309, I, “a” do RICMS/12/BA, Decreto nº. 13.780/12:

*Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

Entretanto, essa admissibilidade do crédito fiscal está adstrita à realização de operação de saída subsequente tributada, ou quando não tributada, a existência de regra, prevendo a manutenção do crédito fiscal.

No presente caso, o autuado adquiriu as mercadorias para comercialização, e na forma regulamentar, procedeu ao devido creditamento. Contudo, a condição indispensável para que pudesse utilizar o crédito fiscal, é que fosse realizada operação de saída subsequente tributada, o que não pode ocorrer em face à ocorrência de quebras de estoque, conforme as notas fiscais que emitiu.

Ocorre, que deveria o autuado efetuar o estorno do crédito fiscal anteriormente lançado, consoante determina o art. 312, IV, § 2º do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, o que não fez.

O referido artigo 312, IV, § 2º do RICMS/12/BA, Decreto nº. 13.780/12, estabelece o seguinte:

*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.*

*[...]*

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.*

A simples leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, permite constatar que o autuado estava sim obrigado a estornar o crédito fiscal, em face à impossibilidade de saída das mercadorias adquiridas que foram objeto de perda.

Na Informação Fiscal, a autuante acertadamente acatou a alegação defensiva atinente à exigência do mês de fevereiro de 2016, haja vista que o impugnante trouxe aos autos cópias dos registros referentes à apuração do ICMS de acordo com o sistema da empresa, no qual se verifica que houve efetivamente um estorno de crédito no valor de R\$33.251,25, conforme fl. 167 dos autos. Neste sentido, a autuante excluiu da autuação o valor de R\$33.184,26, o que resultou na redução do valor exigido para R\$79.776,07.

Apesar da redução do valor originalmente exigido, o autuado sustenta que apresentou provas dos estornos para os meses de setembro de 2015, fevereiro, setembro e novembro de 2016. Alega que a maior parte do crédito relacionado às mercadorias indicadas na nota fiscal objeto de perda/extravio teve o estorno realizado em período posterior, o que não retira a validade do estorno, tendo ocorrido apenas um “descasamento temporal” ou uma postergação, descabendo a exigência de ICMS e multa por falta de estorno.

Já a autuante, sustenta que os estornos de créditos feitos em meses posteriores a emissão e escrituração das notas fiscais objetos da autuação não podem ser admitidos, haja vista o que determina o art. 312, § 2º do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, sendo que as provas apresentadas pelo impugnante não correspondem em valor, nem ao mês de lançamento do estorno, não cumprindo o que está previsto na legislação.

A meu ver, assiste razão à autuante. De fato, a análise dos elementos trazidos pelo impugnante, permite constatar que a alegação de que houve estorno de crédito fiscal em período posterior, não restou comprovada.

Na realidade, as cópias dos Livros Registro de Apuração do ICMS trazidas pelo impugnante, além de se referirem a meses diversos daqueles apontados na autuação, também apresentam valores diversos, não sendo possível estabelecer-se qualquer vinculação entre os valores exigidos e os valores estornados. Certamente que cabia ao autuado apresentar elementos de provas que pudessem permitir o convencimento dos Julgadores quanto aos fatos alegados.

Diante disso, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$79.776,00, conforme novo demonstrativo elaborado pela autuante, acostado aos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0010/19-5, lavrado contra **C&A MODAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$79.776,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no 42, VII, “b” da Lei n. 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2021

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR