

A. I. N° - 269096.0011/21-2
AUTUADO - EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A.
AUTUANTE - JAYME GONÇALVES REIS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.01.2024

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0231-05/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS DETERIORADAS NO ESTOQUE. Acolhida a informação fiscal para reduzir o montante lançado com base na prova realizada pelo Sujeito Passivo de realização de estorno não considerado no mês de fevereiro/17. Infração elidida em parte. Rejeitadas as alegações de nulidade e pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2021 (ciência em 03/01/2022, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 116.476,88, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 001.005.010: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas. ICMS: R\$ 116.476,88. Multa: 60%.

Consta que “conforme demonstrativo EMCA_Anexo_Estorno_Crédito cujas operações foram realizadas sob CFOP 5927, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 27-A/50, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega precariedade da autuação fiscal e não cumprimento dos requisitos que regem o lançamento tributário. Inicialmente, aponta vício do lançamento tributário decorrente da precariedade da presente acusação fiscal que não atende aos requisitos mínimos de validade e tampouco observa a verdade material dos fatos ou aplica corretamente a norma impositiva no tempo. Explica que a autuação foi de encontro ao art. 142 do Código Tributário Nacional que rege o lançamento tributário, o qual confere competência à Fiscalização para o exercício desta importante função e, ao mesmo tempo, estabelece os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opere dentro da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica.

Transcreve o texto do artigo citado, ensinando que para o ato de lançamento ou, mais precisamente, para a constituição do crédito tributário, impõe-se o cumprimento dos seguintes requisitos por parte da Fiscalização: “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível”. Assim, defende que há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (notadamente os princípios da motivação e da legalidade), da verificação da ocorrência do fato gerador, com a efetiva análise da verdade material dos fatos, a fim de se averiguar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Transcreve a doutrina de Ives Gandra da Silva Martins em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que o ato de lançamento não pode ser simplesmente realizado com base em uma incompleta averiguação dos fatos e documentos dos quais se extrai a “matéria tributável”, mas sim em verdadeira investigação, na qual todos os critérios da hipótese de incidência sejam

apurados, com a devida investigação e posterior descrição completa do fato gerador supostamente ocorrido. Nesse mesmo sentido, transcreve o texto do art. 39 do Regulamento dos Processos Administrativos Fiscais (RPAF-BA), para, em seguida, concluir que a obrigatoriedade da descrição clara e precisa dos fatos, contida nos incisos III e IV do dispositivo citado, com todas as suas alíneas, que nada mais é do que a estrita observância aos princípios da tipicidade e da legalidade, os quais como regra aduzem que a tributação não pode recair sobre qualquer fato, mas só sobre aqueles eleitos pela lei.

Deste modo, depreende que a primeira e mais elementar atribuição confiada à autoridade administrativa para concretizar o ato de lançamento é verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e determinar a matéria tributável. Isto é, deve ocorrer a descrição precisa e clara dos fatos, sob pena de dificultar a defesa do contribuinte e, portanto, impedir a satisfação do princípio do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente previstos.

Argumenta, todavia, que, no lançamento em tela, resta evidente que não foi cumprido o mandamento legal, na medida em que a Fiscalização não demonstrou o perfeito enquadramento dos fatos concretos às normas de incidência tributária, aduzindo, apenas, uma suposta ausência de estorno de créditos fiscais de ICMS, presumindo, sem comprovação e apuração dos fatos, de que as suas alegações são procedentes. Em suma: não houve correta apuração dos fatos para que houvesse a lavratura do Auto de Infração. Daí, questiona porque a Fiscalização não apurou os fatos conforme determina a Norma Tributária acima destacada, deixando totalmente de lado a necessidade de se chegar à verdade material, princípio reitor do processo administrativo. Assevera que não foi verificada com exatidão a descrição exata dos fatos tributáveis, a efetiva ocorrência de fatos geradores, pelo que pode ser observada uma falta efetiva de averiguação na imputação de infrações.

Discorre acerca do princípio da motivação dos atos administrativos, alegando que a autoridade fiscal não se desincumbiu desse mister, realizando um lançamento amplo e genérico, imputando à Impugnante o ônus de demonstrar o não cometimento da infração. Transcreve a jurisprudência do STJ para apoiar a ideia de que a presunção de legitimidade dos atos administrativos não pode significar, sob nenhuma hipótese, a inversão do ônus da prova no lançamento tributário, sob pena de desvirtuar o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional e demais princípios e dispositivos que regem o processo administrativo fiscal. Argumenta que, no caso em debate, observa-se que a Fiscalização, sem indicar qualquer motivo para tanto, desconsiderou os estornos realizados pela Impugnante, para fazer incidir na espécie uma metodologia de cálculo do estorno supostamente devido pelo “ICMS médio”, conforme Demonstrativo “EMCA_Anexo_Estorno_Crédito” (Doc. 03). Da análise do referido demonstrativo, afirma que esta foi a única razão para a lavratura do Auto de Infração em epígrafe, haja vista que não foram objeto de contestação a existência das operações de estorno ou os valores das mercadorias baixadas.

Ressalta que não houve, por parte da Fiscalização, qualquer indicativo de por qual motivo estaria equivocado o cálculo do montante do estorno realizado (calculado segundo a alíquota do imposto vigente no momento da entrada das mercadorias), e por qual motivo deveria este ter sido calculado pelo chamado “ICMS médio”. Tampouco foi informado qual o dispositivo legal que fundamenta tal metodologia de cálculo, o que viola o art. 39, III e V, do RPAF, acima transcrito.

Pondera que isto, por si só, já seria suficiente para fulminar o lançamento pela nulidade, nos termos do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF. Não obstante, salienta que o cálculo realizado pela i. Fiscalização não encontra amparo na legislação de regência. Transcreve o texto do art. 312, § 5º, I, do RICMS/BA para apoiar a ideia de que sequer seria o caso de calcular o estorno pela média das alíquotas, já que esta é uma metodologia de cálculo subsidiária, quando não for possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada da mercadoria, o que não acontece no caso em tela, conforme será demonstrado mais adiante.

Porém, ainda que assim fosse, o que admite apenas por hipótese, alega que o cálculo realizado pela i. Fiscalização não corresponde à metodologia prevista no referido dispositivo, vez que, da leitura do mencionado dispositivo, percebe-se que o cálculo, em tais hipóteses, se dará pela aplicação da “média das alíquotas” sobre o “preço mais recente da aquisição” das mercadorias.

Contudo, compulsando o demonstrativo enviado pela i. Fiscalização, alega que esta não utilizou qualquer destes elementos para chegar ao valor supostamente devido, mas multiplicou a quantidade de produtos estornados por um chamado “ICMS médio”. O tal “ICMS médio”, por sua vez, foi obtido pela divisão do total do ICMS incidente na entrada de cada mercadoria pela quantidade de cada mercadoria entrada em determinado período. Ou seja, alega que a Fiscalização se afastou do que estava previsto na legislação, para realizar um cálculo segundo uma metodologia própria, o que não pode prosperar, por falta de amparo legal.

Conclui, assim, que a autuação merece subsunção à norma disposta no art. 18, inc. II e IV, “a”, do RPAF, que determina ser nulo o Auto de Infração lavrado com preterição ao direito de defesa, ou em que seja impossível determinar com segurança a infração cometida, haja vista todos os equívocos e falta de fundamento legal anteriormente demonstrados. Isto é, considerando que o Auto de Infração ora impugnado não atende aos requisitos mínimos necessários para ser lavrado, sustenta que deve ser considerado nulo, não havendo outro caminho que não seja a extinção do crédito tributário.

Acaso superada a preliminar anterior, busca demonstrar a nulidade do Auto de Infração vergastado, ainda, por outro motivo, a saber, a utilização, pela Autoridade Fazendária, de critérios jurídicos distintos no momento da realização do lançamento.

Argumenta que, compulsando o demonstrativo “EMCA_Anexo_Estorno_Crédito”, verifica-se que, nos meses em que o cálculo dos estornos pelo método do “ICMS médio” foi superior ao valor estornado pela Impugnante, considerou-se como correto o cálculo pela primeira metodologia. Porém, nos meses em que o estorno realizado pela Impugnante foi superior ao montante calculado pela metodologia utilizada pela i. Fiscalização, a Fiscalização considerou corretos os valores calculados pela Impugnante. Acosta tabela demonstrativa, à folha 39.

Explica que, nos meses em que o cálculo pelo “ICMS médio” foi superior ao efetivamente estornado pela Impugnante, a Fiscalização fez constar tal montante na Linha 9, havendo uma diferença positiva em favor do Estado. Porém, quando o cálculo pelo “ICMS médio” foi inferior ao valor estornado pela Impugnante, a i. Fiscalização fez constar na Linha 9 não o valor calculado pelo “ICMS médio”, mas o valor constante da escrita fiscal da Impugnante, evitando, assim, consignar uma diferença favorável à Impugnante.

Analisa os meses de julho e agosto/17 para, a seguir, concluir que houve uma absoluta falta de coerência por parte da Fiscalização, que utiliza critérios distintos de cálculo conforme a sua conveniência. Quando o valor calculado pelo “ICMS médio” é superior ao declarado pela Impugnante, utiliza-se o critério do “ICMS médio”. Quando o valor declarado pela Impugnante (alíquota vigente no momento da entrada) é superior, para que não gere uma diferença favorável à Impugnante, a Fazenda considera este valor como correto.

Com o fim de demonstrar tal falta de critério, apresenta tabela, à folha 40, concluindo que tal prática, além de ocasionar grave insegurança jurídica, impossibilita o pleno exercício do direito de defesa por parte do contribuinte, haja vista que a adoção de múltiplos critérios para um mesmo fato o impede de aferir com precisão a correção dos valores que lhe são imputados.

Desta forma, alega que o Auto de Infração guerreado deve ser julgado nulo, nos termos do art. 18, II, do RPAF, pois a adoção de critérios jurídicos distintos impossibilita o pleno exercício do direito de defesa, conforme aqui delineado.

No mérito, sustenta a correção dos estornos já realizados. Por cautela, em observância ao princípio da eventualidade, caso sejam superados todos os óbices acima apontados, que dificultam a defesa dos seus interesses, em razão da flagrante nulidade integral da autuação, a

Impugnante passa a demonstrar as razões pelas quais merece ser reconhecida a improcedência do presente lançamento.

Primeiramente, quanto à competência fevereiro/2017, explica que a Fiscalização entendeu que seria devido um estorno de R\$ 43.539,11 e que a Impugnante não teria escriturado qualquer valor a este título. Argumenta, todavia, que, conforme se verifica da sua escrituração fiscal (Doc. 04), a Impugnante registrou, a título de estorno de créditos por baixa de estoque um valor de R\$ 32.657,94, valor este que foi desconsiderado pela Autoridade autuante. Assim, ainda que não prosperem os argumentos que serão aduzidos a seguir, defende que o montante de R\$ 32.657,94 deve ser excluído da autuação em debate, por não ter sido abatido pela Fiscalização quando da realização do lançamento, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública Estadual.

Ademais, frisa que não há qualquer equívoco nos estornos realizados pela Impugnante, senão vejamos, pois, conforme se verifica das planilhas de apuração anexas (Doc. 05), a Impugnante, ao calcular o montante a ser estornado em decorrência das baixas de estoque, utilizou as alíquotas vigentes no momento da entrada das mercadorias, conforme determina a legislação de regência (RICMS/BA, art. 312, § 5º, I), diferentemente da Fiscalização, pelo que se constatou a partir da análise do demonstrativo que acompanhou o Auto de Infração, que entendeu que o cálculo do estorno deveria ter sido realizado pelo método do “ICMS médio”.

Argumenta, todavia, que, da leitura do art. 312, § 5º, I, do RICMS/BA (cujo texto transcreve), a regra para a determinação do montante a ser estornado é a utilização da alíquota vigente no momento da entrada da mercadoria, só devendo ser utilizado qualquer outro método se não for possível precisar esta alíquota. Ou seja, o método da média das alíquotas somente tem aplicação subsidiária, nos casos em que não seja possível determinar a alíquota vigente no momento das entradas. No caso em debate, porém, entende que tais alíquotas eram conhecidas, pelo que não se fazia necessária a aplicação de qualquer método subsidiário.

A título de exemplo, explica que a alíquota da energia elétrica, um dos itens objeto de baixas por perda/deterioração e respectivo estorno de créditos, mantém-se inalterada desde a entrada em vigor da Lei nº 7.014/1996, em 05/12/1996 (art. 16, I, “i”). Ademais, a fim de demonstrar a correção dos cálculos realizados, colaciona as notas fiscais de entrada dos meses de 02/2017 e 10/2018 das mercadorias que foram objeto de baixa no período (Doc. 06). Cotejando as referidas notas fiscais com as planilhas de apuração do crédito de ICMS a ser estornado (vide Doc. 05), ressalta que utilizou as alíquotas vigentes no momento das entradas das mercadorias, em conformidade com o que dispõe o RICMS. Assim, conclui que não há que se falar em qualquer equívoco nos estornos realizados pela Impugnante, realizados nos estritos termos da legislação de regência, com a utilização das alíquotas vigentes no momento da entrada das mercadorias.

Além disso, mesmo que se considere que se estava diante de uma hipótese de utilização de cálculo pela média das alíquotas, destaca, conforme já antecipado em sede de preliminar, que o cálculo realizado pela i. Fiscalização não encontra amparo na legislação de regência, haja vista que não corresponde à metodologia prevista no art. 312, § 5º, I, do RICMS/BA, cuja leitura leva à conclusão de que o cálculo, em tais hipóteses, dar-se-á pela aplicação da “média das alíquotas” sobre o “preço mais recente da aquisição” das mercadorias. Contudo, compulsando o demonstrativo enviado pela i. Fiscalização, verifica-se que esta não utilizou qualquer destes elementos para chegar ao valor supostamente devido, já que multiplicou a quantidade de produtos estornados por um chamado “ICMS médio”. Tal “ICMS médio”, por sua vez, foi obtido pela divisão do total do ICMS incidente na entrada de cada mercadoria pela quantidade de cada mercadoria entrada em determinado período. Ou seja, a i. Fiscalização afastou-se do que estava previsto na legislação, para realizar um cálculo segundo uma metodologia própria, o que não pode prosperar, por falta de amparo legal.

Assim, seja por estarem corretos os estornos realizados pela Impugnante, seja por carecerem de fundamentação legal os cálculos realizados pela i. Fiscalização, sustenta que deve ser afastada a exigência em debate, julgando-se totalmente improcedente o lançamento.

Por fim, subsidiariamente, caso se considere que era devido o cálculo do estorno pelo método do “ICMS médio” realizado pela i. Fiscalização, requer que seja aplicada tal metodologia a todos os períodos de apuração, sem a adoção dos já mencionados critérios jurídicos distintos. Desta forma, mesmo nos meses em que os estornos realizados pela Impugnante foram superiores aos valores calculados pelo método do “ICMS médio”, requer que este último método deve ser levado em conta, de modo a manter a uniformidade de tratamento e de critérios jurídicos. Consequentemente, em tais meses, deve ser reconhecida a diferença favorável à Impugnante, abatendo-se estes valores das competências seguintes nas quais se tenha apurado um estorno a menor por parte da Impugnante.

Mantendo-se a uniformidade de critérios, apresenta tabela comparativa, em que consolida os valores totais estornados pelo contribuinte e pela fiscalização, chegando à conclusão de que a uniformidade de critérios e, por conseguinte, considerando-se a diferença favorável à Impugnante nos meses em que esta realizou estorno superior ao calculado pelo “ICMS médio”, ao invés dos R\$ 116.476,88 exigidos no Auto de Infração em debate, somente haveria que se falar em um estorno a menor no valor de R\$ 61.645,86.

Desta forma, acaso superados todos os argumentos anteriores, sustenta que se deve acolher o presente argumento subsidiário para que, julgando-se parcialmente procedente o Auto de Infração, o valor exigido seja reduzido para R\$ 61.645,86.

Sustenta, por fim, a inaplicabilidade da multa em razão do caráter confiscatório. Transcreve a doutrina de Gilmar Mendes para sustentar a ideia de que a multa tem a finalidade, exclusivamente inibitória, ou seja, implementada com o intuito de fazer com que o Contribuinte não deixe de cumprir eventual obrigação tributária. Contudo, no presente caso, a multa foi arbitrada sem qualquer observância à sua finalidade precípua ou à limitação constitucional do art. 150, inciso IV, cujo interesse é garantir, ao Contribuinte, punição pautada nos parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade. Transcreve julgado do STF em apoio à sua tese.

Sendo assim, considerando o exaustivo reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal quanto ao patamar razoável e eficaz para o arbitramento das multas punitivas em matérias tributárias, entende restar evidente a necessidade de ser reduzida a multa de 60%, a fim de que a penalidade seja em percentual não superior a 20%, por meio do nítido e constitucional fundamento de atendimento à vedação ao confisco.

Requer a realização de diligência. Argumenta que, na busca da verdade material, a Fiscalização, assim como os membros que compõem os órgãos administrativos de julgamento, devem exaurir os meios de provas postos ao seu alcance, sopesando as informações colhidas e contrapondo-as aos fatos que se busca validar. Deste modo, e com base nas incongruências apresentadas, as acusações feitas pela Fiscalização não são suficientes para autorizar a manutenção do lançamento tendo em vista a inocorrência da aludida violação, consoante demonstrado de forma clara e objetiva pelas razões da defesa.

Pelo exposto, em caso de não se decidir de plano pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração ora vergastado, conforme demonstrado acima, pugna a Impugnante que seja determinada a realização de Diligência Fiscal, no intuito de que seja apurado o real valor devido pela Impugnante, tendo em vista a manifesta incorreção dos dados que lastreiam a autuação.

Em vista de todo o exposto, requer a Impugnante seja reconhecida a nulidade do Auto de vergastado, tendo em vista a ausência de requisitos essenciais ao lançamento, nos termos até aqui aduzido, com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com os artigos 18, II e IV, e 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

Outrossim, caso assim não seja entendido, a Impugnante pleiteia que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, tendo em vista que não há equívoco no valor dos estornos realizados pela Impugnante, porquanto realizados conforme preceitua a legislação; ou, subsidiariamente, que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração, reduzindo-se o valor exigido para R\$ 61.645,86.

Por outro lado, não sendo acolhidas a preliminar de nulidade ou o mérito aqui defendido, havendo eventual manutenção da exigência, requer seja determinada a redução da multa ao patamar de 20%, para que esta não possua caráter confiscatório, nos termos acima demonstrados.

Termos em que, espera deferimento.

Às folhas 174-A/181, o autuante presta informação fiscal, tecendo as considerações que seguem.

Quanto à preliminar de nulidade, afirma que o Autuado discorre longamente das fls. 31 a 41 sem apontar, de forma objetiva, qual dispositivo do artigo 18 e sectários do Decreto nº 7.629/99 não foi observado na lavratura do presente Auto de Infração, destacando que inclusive, algumas abordagens serão objeto de análise de mérito e não de nulidade.

Quanto ao mérito, informa que os argumentos defensivos serão analisados na mesma ordem trazida aos autos para melhor entendimento dos fatos.

Quanto à alegação de que a fiscalização “desconsiderou os estornos realizados pela Impugnante” (fls. 35), afirma que esta alegação defensiva não procede. Ou, pelo menos, procede em parte. Isto por causa de um único mês: 02/2017.

Explica que, ao se examinar o demonstrativo de fl. 08, verificar-se-á a existência de uma linha nominada “EFD/RAICMS”. Informa que ali foram inseridos os valores registrados na EFD-Escrituração Fiscal Digital, que também assim são descritos na DMA, a título de “Estorno de Crédito”. Informa que o Autuado apresentou, à fl. 46, uma tabela informando valores registrados na sua escrita fiscal (EFD/RAICMS), a título de “Estorno de Crédito” alegando que não foram considerados pelo Autuante no levantamento fiscal. Assegura que isto não condiz com a verdade dos fatos.

Explica que a análise do contribuinte, pelo que se depreende, partiu dos valores efetivamente lançados no Auto de Infração e não dos apurados no demonstrativo de fl. 08, memória de cálculo dos lançamentos do Auto de Infração. Exemplifica os meses de abril, maio, junho, agosto, outubro e novembro de 2017, em que os valores apurados pelo Autuante são iguais aos registrados na EFD a título de “Estorno de Crédito”, não havendo nenhum lançamento nesses meses no Auto de Infração.

Informa que, no demonstrativo de fl. 46 aparecem inseridos na coluna “Cálculo pelo ICMS Médio” valores diferentes dos apurados pelo Autuante, conforme demonstrativo de fl. 08. Além do que, notam-se iguais valores apurados pelo Autuante e Autuado nesses meses, conforme demonstrativo fl. 08 x EFD e DMA.

Conclui que o que se comprova do cotejo dos documentos trazidos aos autos com o demonstrativo elaborado pelo Autuante, EFD e DMA declarados pelo Autuado, é que somente no mês de fevereiro de 2017 não foi considerado o valor de R\$ 32.657,94, a título de “Estorno de Crédito”. Porém, informa que não falta explicação. Há um detalhe a ser observado. Como prova das suas alegações, o Autuado anexou aos autos cópias das apurações do ICMS, fls. 82 a 159.

Explica que essas cópias não são, propriamente, da EFD/RAICMS. Isto se comprova até mesmo pelo seu formato impresso. Não que devam ser desprezadas uma vez que o artigo 247, do Decreto nº 13.780/12 trata especificamente sobre os livros fiscais. Porém, afirma ter a impressão de que se trata de uma “apuração paralela” cujo resultado final é idêntico ao da EFD; porém, na EFD não foram escrituradas analiticamente o registro das verbas (títulos dos lançamentos) como ali disposto. Desnecessário frisar que o Autuante não teve acesso a este relatório, mas tão somente à EFD e DMA.

Quanto a alegação de utilização de Critérios jurídicos distintos (fls. 38), afirma ter a impressão de que o Autuado não analisou os demonstrativos que lhe foram entregues e que integram este PAF das fls. 08/21, pois se ateve ao nome dado a uma coluna: “ICMS Médio”. E, para piorar, no Item “42” (fls. 40) compara “bananas com maçãs”.

Explica que há uma tabela inserida, à fl. 40, onde o Autuado faz uma demonstração do suposto erro cometido pelo Autuante na forma de apurar o valor do estorno de crédito das operações relacionadas no demonstrativo de fls. 09 e 10. Pondera que na coluna intitulada “Cálculo pelo ICMS médio (A)” inseriu valores atribuídos ao Autuante. No cálculo do estorno de crédito realizado pelo Autuante, no entanto, esses valores NÃO são os apurados, conforme demonstrativo de fl. 08. Explica que, lá, no demonstrativo de fl. 08 (ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS A MENOR – BAIXA DE ESTOQUE CFOP 5927”, está claro de que se trata de “Estorno a menor”. O estorno de crédito está numa das linhas acima intitulada “Baixa de estoque”. Portanto, o valor transcrito para a tabela de fl. 40 foi a diferença entre o valor apurado pelo Autuante e o valor apurado e registrado pelo Autuado na EFD, sob a verba “Estorno de Crédito”. Frisa que basta conferir os valores dos meses de abril, maio e junho de 2017 onde Autuante e Autuado chegaram ao mesmo valor e na tabela informa que o Autuado apurou “zero”.

Afirma não ter identificado os valores inseridos dos meses de agosto, outubro e novembro de 2017 no demonstrativo de fl. 08. Portanto, totalmente inválida a tabela de fl. 40 uma vez que inseriu valores que não são verdadeiramente os apurados pelo Autuante e lhe atribuindo tal feito.

Prosseguindo, esclarece que a metodologia adotada pelo Autuante foi orientada pelo que prescreve o artigo 312, § 5º, do Decreto nº 13.780/12, conforme passa a explicar: *“a) O demonstrativo de fls. 13 a 21 relaciona as Notas Fiscais de entrada de mercadorias no estabelecimento; b) Foi capturada a Nota Fiscal da última entrada de cada mercadoria cujo ICMS deve ser estornado em função da baixa de estoque. Desta Nota, foi calculado o valor do ICMS calculado/destacado pela sua unidade de medida”*.

Explica que, assim, estar-se-á apurando o ICMS por aquela alíquota destacada na Nota Fiscal. Explica que esse valor de ICMS foi nominado de “ICMS médio”. Ai a origem da denominação “ICMS médio”. É o ICMS da última operação de entrada, calculado pela alíquota daquela operação (Nota Fiscal), calculado pela unidade de medida utilizada pela Autuada.

Prossegue, explicando que *“c) Este valor do ICMS, calculado na forma acima (ICMS por unidade de medida da última entrada, tributado à alíquota desta Nota Fiscal) é transcrito para uma coluna nominada “ICMS Médio” (a penúltima) do “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS NAS BAIXA DE ESTOQUE – CFOP 5927”*. Explica que, neste demonstrativo (fls. 09 e 10), ele (o “ICMS Médio”) é multiplicado pela quantidade da mercadoria que foi baixada. Este resultado é o valor do Estorno de Crédito.

Logo, a coluna “Estorno de Crédito”, do demonstrativo de fls. 09 e 10, apura o valor do estorno com base no ICMS por unidade de medida (tonelada, kilo, tambor, bombona, M3, unidade) da última Nota Fiscal de entrada daquela mercadoria, à alíquota aplicada àquela operação.

Finaliza, explicando que *“d) Mas porque a diferença entre valores apurados pelo Autuado e Autuante? Ah, sim, chegamos ao cerne da questão. Exatamente como o Autuado intitulou o tópico: utilização de critérios jurídicos distintos”*.

Explica que o Autuado anexou das fls. 87 a 100 a memória de cálculo de quase todos os meses em que promoveu o estorno de crédito, conforme a memória de cálculo da fl. 87, que se refere ao mês de fevereiro de 2017. Informa que o valor apurado pelo Autuante foi de R\$ 43.538,16, calculado na forma acima. Ou seja, identificou-se a última entrada e sua correspondente alíquota. Dali, obteve-se o ICMS pela unidade de medida (nominado ICMS Médio).

Informa que o “ICMS Médio” foi multiplicado pela quantidade baixada (CFOP 5927) da respectiva mercadoria e se obteve o valor do Estorno de Crédito daquela mercadoria, naquele mês. Informa que, ao examinar a memória de cálculo do Autuado referente ao mesmo mês (fevereiro/2017),

comprovou que apurou R\$ 32.657,94 pelo fato do critério utilizado foi aplicar a alíquota da última aquisição (que pode ser considerada preponderante) sobre o valor da operação de baixa (saída), sob CFOP 5927. Ou seja, utiliza como base de cálculo o valor da operação de saída e não da operação de entrada, como procedeu o Autuante. Daí, da diferença de R\$ 10.881,17 (demonstrada na própria memória de cálculo).

Alega que, como se vê, o Inciso I, do § 5º, do Artigo 312, do Decreto nº 13.780/12 não deixa dúvidas de que o estorno de crédito tem como base de cálculo a operação de entrada (“preço mais recente de aquisição do mesmo tipo de mercadoria). Afirma que foi o Autuado quem utilizou “critério jurídico distinto” do previsto na Legislação Tributária, especificamente no Decreto nº 13.780/12, e não o Autuante.

Quanto ao reconhecimento dos estornos realizados a maior (fls. 45), informa que o pleito do Autuado se baseia na tabela inserida à fl. 46, onde ficou comprovado que está viciada de erros devido a erro crasso na inserção de dados dos meses em que apurou “VALOR A ESTORNAR” maior do que o apurado pela Fiscalização, vez que inseriu incorretamente, ou deixou de inserir, os valores apurados pelo Autuante que constam no demonstrativo de fl. 8.

Uma vez acolhida a razão defensiva quanto ao mês de fevereiro de 2017, informa que o demonstrativo de débito é retificado na forma do demonstrativo que acosta à folha 181, reduzindo o valor lançado para R\$ 83.818,94.

Diante do exposto, requer o Autuante a procedência parcial do Auto de Infração.

Cientificado do teor da informação fiscal, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 187/195, tecendo as seguintes considerações.

Quanto à afirmação, do autuante, de que não teria, a defendente, apontado, de forma precisa, as nulidades, contesta, alegando que demonstrou em detalhes as precariedades presentes na acusação fiscal, que refletem a desobediência ao art. 18, II e IV, “a”, do RPAF. Reitera os argumentos já deduzidos, em sua peça impugnatória.

Em relação à nulidade por utilização de critérios jurídicos distintos, afirma que a Informação Fiscal foi omissa, não dedicando nenhuma linha da sua manifestação. Igualmente, reitera os seus argumentos neste ponto. Ressalta que, mesmo reconhecendo o equívoco no mês de fevereiro/17, a Informação Fiscal parte da premissa de que “foi o Autuado quem utilizou ‘critério jurídico distinto’ do previsto na Legislação Tributária”. Contudo, sustenta que não há que se falar em qualquer equívoco nos estornos realizados pela empresa, posto que foram realizados nos estritos termos da legislação de regência, com a utilização das alíquotas vigentes no momento da entrada das mercadorias. Isto porque, cotejando as notas fiscais, juntadas pela defendente, na oportunidade da Impugnação, com as planilhas de apuração do crédito de ICMS a ser estornado, verifica-se que o contribuinte utilizou as alíquotas vigentes no momento das entradas das mercadorias, em conformidade com o que dispõe o RICMS.

Desta maneira, seja por estarem corretos os estornos realizados pela empresa, seja por carecerem de fundamentação legal os cálculos realizados pela Fiscalização, entende que deve ser afastada a exigência em debate, julgando-se totalmente improcedente o lançamento.

Diante exposto, ao tempo em que reitera todos os fatos e fundamentos já aduzidos nos autos, especialmente na impugnação apresentada, a defendente pleiteia que seja reconhecida a nulidade da cobrança, ou, caso assim não seja entendido, que seja julgada improcedente a exigência fiscal em debate, tendo em vista que não incorreu na infração que lhe foi imputada, não havendo razões para persistir a autuação, em face de todos os argumentos de fato e de direito apresentados nos autos.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 197-A/198, o autuante presta uma nova informação fiscal, afirmando que, do exame da manifestação do Sujeito Passivo, entende que não há fatos novos que não tenham sido apreciados na informação fiscal (fls. 175/182). Devolve o PAF para fins de instrução.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade face à desconsideração dos estornos realizados pela empresa, tal afirmativa não tem respaldo nos demonstrativos de débito acostados ao processo. De fato, o demonstrativo de débito denominado “ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS A MENOR - BAIXA DE ESTOQUE CFOP 5927” (contido no arquivo Excel “EMCA_Anexo_Estorno_Crédito”, na planilha “Resumo5927”) revela que foram apurados os estornos devidos em cada um dos meses auditados e deduzidos os estornos realizados nas EFDs do Sujeito Passivo, conforme “linha 11”, “EFDs/RAICMS”. Tal leitura guarda coerência com o fato de que o demonstrativo citado foi intitulado “ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS A MENOR ...”, o que somente evidencia que houve a consideração, sim, dos estornos realizados, diferentemente do que alega a Defendente. Rejeito o pedido de nulidade.

Quanto à alegação de nulidade em face de o autuante ter apurado o estorno com base no “ICMS-médio”, o exame do demonstrativo de débito denominado “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS NAS BAIXA DE ESTOQUE - CFOP 5927” revela que o chamado “ICMS-médio” nada mais é do que o valor do ICMS por unidade de medida da mercadoria adquirida, ou seja, exemplificadamente, numa aquisição de valor total de R\$ 100.000,00, relativa a 1.000 kg de determinada mercadoria, em que houve o destaque de imposto no montante de R\$ 20.000,00, “ICMS-médio” é de R\$ 20,00/kg.

Quando consta apenas uma aquisição, no mês do estorno, esse valor é utilizado para valorar o ICMS contido naquela quantidade de mercadoria extraviada. Quando, todavia, há mais de uma aquisição naquele mês, o autuante fez uso da média dos ICMS unitários para quantificar o imposto contido nas mercadorias baixadas do estoque.

Penso que tal metodologia guarda conformidade com o quanto estabelecido no art. 312, inciso IV c/c o § 5º, inciso I do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“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.

...

§ 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 (grifos acrescentados);

...”

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima, o chamado ICMS-médio é o reflexo da “média das alíquotas”, quando ocorre mais de uma aquisição. Tal não se dá, todavia, nas hipóteses em que há apenas uma aquisição, por absoluta desnecessidade. Foi como procedeu o autuante. Rejeito, por conseguinte, o pedido de nulidade.

Quanto à alegação de nulidade em face do uso de critérios distintos no levantamento fiscal, não merece acolhida, pois tal argumento, ainda que pertinente, não conduziria à invalidação do lançamento, mas ao decote dos valores lançados, com a eventual compensação dos valores recolhidos a maior, caso prevaleça este entendimento, conforme pleiteia, inclusive, o contribuinte.

Tal matéria, todavia, tangencia o mérito da autuação e como tal será tratada, no momento oportuno. Rejeito, igualmente, a arguição de nulidade.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos demais julgadores.

No mérito, trata-se de infração única, descrita como “*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente deterioradas. ...*”. Trata-se de notas fiscais relativas a operações de baixas de estoque, codificadas com o CFOP 5.927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), em relação às quais o Sujeito Passivo procedeu ao estorno em montante inferior àquele calculado pela fiscalização, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento deduzindo vários argumentos. Quanto à alegação de ter efetuado os estornos, noto que a autoridade fiscal o considerou, conforme já foi oportunamente analisado, quando do exame das alegações preliminares. Tal não se deu, contudo, relativamente ao mês de fev/17, possuindo razão, neste ponto, o Defendente, já que fez prova de que recolhera R\$ 32.657,94, valor equivocadamente omitido pela fiscalização.

Nesse sentido, acolho o opinativo do autuante, em que reduziu o valor lançado no mês de fevereiro/17, para R\$ 10.880,22.

Quanto aos demais meses, como já dito, houve a devida dedução dos valores estornados pela Defendente. Como o Sujeito Passivo não apontou, de forma específica, nenhuma outra dedução não considerada, entendo que sucumbiu, neste ponto, às provas processuais.

Quanto à alegação de uso de critério não previsto na legislação para apuração dos estornos, tal temática já foi enfrentada quando do trato das questões preliminares, oportunidade em que foi possível demonstrar que a metodologia fiscal guarda coerência com as regras regulamentares dispostas no RICMS/12.

Quanto ao pedido subsidiário para que sejam compensados os valores estornados, em montantes superiores ao apurado pela fiscalização, penso que tal pleito somente se viabiliza à medida em que o contribuinte traga provas de que os valores excedentes recolhidos se relacionam com as baixas de estoques apuradas pela fiscalização. De fato, se houve o recolhimento, por parte da empresa, de valores que excedem ao montante dos estornos calculados pela fiscalização, não se pode admitir qualquer compensação com valores de estorno apurados, relativos a outras competências e pertinentes a outros fatos, que nada têm a ver com o montante sobejamente pago.

Diferente, todavia, é que ocorre quando a empresa faz prova de que tais recolhimentos excessivos se relacionam a fatos contabilizados em mês diverso do pagamento, hipótese em que há de se lhe reconhecer o direito à “*compensação*”. Faz-se necessário, todavia, a prova dessa relação o que não ocorreu, até a presente fase do processo. Denego, por isso, o pedido de compensação dos valores recolhidos acima do apurado pelo fisco.

Por fim, quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, friso que se trata de sanção prevista em lei (art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96), sendo vedado a este colegiado administrativo afastá-la.

Do exposto, julgo o auto de infração PROCEDENTE EM PARTE, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
fev/17	R\$ 10.880,22
jul/17	R\$ 118,79
set/17	R\$ 11.456,41
dez/17	R\$ 1.380,88
jan/18	R\$ 5.376,45
fev/18	R\$ 194,97
mar/18	R\$ 90,63
abr/18	R\$ 4.917,45
mai/18	R\$ 1.539,26
jun/18	R\$ 1.267,87
jul/18	R\$ 3.442,45
ago/18	R\$ 8.078,17
set/18	R\$ 4.208,68
out/18	R\$ 16.165,02
nov/18	R\$ 14.701,69
TOTAL	R\$ 83.818,94

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **269096.0011/21-2**, lavrado contra **EMPRESA CARIOCA DE PRODUTOS QUÍMICOS S.A.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 83.818,94**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2023.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR