

A. I. N° - 207098.0001/11-2  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET 14.09.2011

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0235-05/11**

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Mantida a acusação. O fato alegado pelo autuado não se confirma. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DO DECRETO N° 7799/00 PARA VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES. É condição imposta no Decreto n° 7.799/00, que as mercadorias sejam destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, o que não ocorreu na totalidade das operações, conforme discriminado nas planilhas de fls. 32 a 34 do PAF, cujos dados foram coletados nos arquivos magnéticos da empresa. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Saídas amparadas pelo Decreto n° 7.799/00. Atacadistas. É devido o estorno do crédito relativo às aquisições cujas saídas posteriores ocorreram com redução da base de cálculo. Infração comprovada. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração não elidida. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTES NO ESTADO. RETENÇÃO A MENOS. Infração não elidida. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que o lançamento se relaciona a imposto retido e não recolhido, diferentemente, portanto, da imputação. Item nulo. 7. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Lançamento efetuado sobre o valor de maior expressão monetária, o das entradas. Exercício de 2006. **b)** OMISSÕES DE SAÍDAS. Cobrança relativa às saídas no exercício de 2007. Mantidas as infrações 7 e 8. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2011, exige ICMS no valor de R\$3.304.032,70, através das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a

consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo constante do Anexo 1 e Relação das Notas Fiscais constantes do Anexo 1-A. Valor Histórico: R\$1.028,10 – Multa de 60% - Exercício de 2006 (06.02.01);

2. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas referente à comercialização de mercadorias tributadas para NÃO CONTRIBUINTES do ICMS, com utilização da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto n. 7799/00, conforme demonstrativo constante do Anexo 2. Valor Histórico: R\$632,70 – Multa de 60% - Exercício de 2006 (03.02.05);
3. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, previsão contida no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, do qual o contribuinte é signatário mediante celebração de Termo de Acordo, conforme demonstrativo constante dos Anexos 3 e 6. Valor Histórico: R\$2.062.191,66 – Multa de 60% - Exercício de 2006 e mar/2007 (01.05.03);
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso ou consumo do estabelecimento por creditamento direto no livro Registro de Apuração do ICMS nº 09, conforme demonstrativo constante do Anexo 4. Valor Histórico: R\$2.320,92 – Multa de 60% - Exercício de 2006 (01.02.02);
5. Reteve e recolheu a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme demonstrativo constante do Anexo 5. Valor Histórico: R\$2.237,31 – Multa de 60% - Exercício de 2006 (07.02.02);
6. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, conforme demonstrativo constante no Anexo 08. Valor Histórico: R\$15.715,98 – Multa de 60% - Exercício de 2006 (07.01.01);
7. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS: 08, 08A, 08B, 08C, 08D, 08E, 08F, 08G, 08I e 08J. Valor Histórico: R\$759.600,33 – Multa de 70% - Exercício de 2006 (04.05.05);
8. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS: 09, 09A, 09B, 09C, 09D, 09E, 09F, 09G. Valor Histórico: R\$460.305,70 – Multa de 70% - Exercício de 2007 (04.05.01);

O autuado apresentou peça defensiva de fls. 275/337, por advogado habilitado onde aduz que é pessoa jurídica de direito privado que, na consecução de seu objeto social, dedica-se à fabricação de bens de consumo, e atividades comerciais em todo território nacional, sujeitando-se, assim, à incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), no qual foi surpreendido com a autuação em 30/03/2011 e cientificado em 31/03/2011, sendo exigido o valor de R\$3.304.032,70. No entanto, diz que não podem prevalecer os interesses da Fazenda Estadual, pois contém vícios na acusação fiscal, o que se mostrará totalmente improcedente.

Suscitou preliminar de decadência em relação às ocorrências objeto da autuação, verificadas até 31/03/2006 (data em que o autuado se cientificou das acusações fiscais), se deu à decadência do

direito da Fazenda Estadual em lançar crédito tributário relativo ao ICMS, com base no art. 150, § 4º do CTN, transcrita na defesa.

E, após uma análise do referido dispositivo, verificou, que a contagem do prazo decadencial, para tributos submetidos a lançamento na modalidade homologação (como é o caso do ICMS), se inicia, inexoravelmente, a partir da ocorrência dos seus respectivos fatos geradores.

Cita o acórdão da “2ª Turma do STJ – REsp. 470.219/SP – Rel. Min. Eliana Calmon – j. 27.09.05 – *Recte.: Fazenda do Estado de São Paulo – DJU-e 1 07.11.2005, p. 184 – ementa oficial*”, que prestigiou entendimento de marco inicial para contagem do prazo decadencial do ICMS conforme o art. 150, § 4º do CTN e, frisa que no referido dispositivo aplica-se “única e exclusivamente ao pagamento realizado pelo contribuinte, já que não restam dúvidas de que a referida homologação refere-se ao procedimento adotado pelo contribuinte em relação ao tributo supostamente devido”, com mesmo sentido asseverou na Revista Dialética de Direito Tributário nº 59, pág. 36, Hugo de Brito Machado, quanto à questão que “*objeto da homologação é a atividade de apuração. Por isto é que ocorrida a homologação estará constituído o crédito tributário, e a autoridade administrativa deve notificar o contribuinte para fazer o respectivo pagamento*”. Assim, com efeito, a obrigação tributária nasce no momento em que, ocorrido o fato gerador, se submete à legislação então vigente. Forma-se, aí, o direito subjetivo do Estado contra o contribuinte.

Assim, já havia decaído o direito de a fiscalização estadual constituir os pretensos créditos tributários de ICMS, decorrentes de fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro e março de 2006, devendo, portanto, a exigência fiscal ora combatida ser cancelada.

Quanto às mercadorias, supostamente destinadas ao uso e consumo, infrações 1 e 4, afirmou que o problema é da caracterização das mercadorias acobertadas pelas notas fiscais, objeto da presente autuação, serem ou não materiais para uso e consumo e, por consequência, a possibilidade da exigência de diferencial de alíquota e vedação ao crédito, no que tange a essas operações embasadas no Auto de Infração guerreado.

Na infração 1, salienta que se trata de exigência de diferencial de alíquota nas operações ali indicadas, pois a fiscalização entendeu que eram destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Em relação à infração 4, o fiscal autuante se limitou à alegação de que o crédito se origina de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, por isso, a contestação desses itens se dará de forma conjunta por envolver a mesma tese de direito e de fato.

Registra que o trabalho fiscal deve ser rechaçado de plano, visto que irremediavelmente eivado de nulidade, porque baseado em meros indícios, partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas, ou nem isso, uma vez que não fundamenta o porque de considerar as notas fiscais arroladas, como sendo relacionadas a bens de uso e consumo.

Afirma que, de qualquer forma, o fato é que, os produtos acobertados pelas notas fiscais autuadas, de que decorreu a exigência do suposto diferencial de alíquota e, também, crédito supostamente irregular, efetivamente integram o processo produtivo do autuado, na qualidade de insumos, o que pode ser, também, facilmente atestado e confirmado por meio de perícia técnica, que requer.

Salienta que a exigência de suposto diferencial de alíquota e do estorno de créditos supostamente irregulares, constantes da peça acusatória, referem-se ao ICMS incidente nas aquisições de bens e materiais utilizados no processo produtivo da empresa, sendo, portanto, ilegítima qualquer exigência a esse respeito. De qualquer sorte, independentemente da natureza da mercadoria, que no caso não é material de uso e consumo do próprio estabelecimento, as exigências guerreadas não podem prosperar, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Disse, ainda, que entre as diversas hipóteses de incidência do ICMS, elencadas pelo legislador complementar, não há previsão de que, sejam gravadas pelo referido imposto, as entradas de

mercadorias provenientes de outras unidades Federadas destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado. Nesse sentido, citou matéria de João Dácio Rolim e Henrique Gaede, intitulada “Diferencial de Alíquota – Exigência quanto ao Recolhimento do após a Edição da Lei Complementar nº 87/96”, in “O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais”, Coordenação de Valdir Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1997, p. 193. Como também transcreveu os art. 4º, 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96 (com as redações dadas pelas Leis Complementares 102/00 e 114/02).

Com o mesmo entendimento, volta transcrever obra de João Dácio Rolim e Henrique Gaede, p. 193, que analisa a questão sob este mesmo prisma, ou seja, as omissões da LC quanto à ocorrência do fato gerador do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias e a identificação do contribuinte na situação ora tratada. Diante do exposto, é claro que esta cobrança do diferencial de alíquotas após a edição da Lei Complementar nº 87/96 não encontra amparo legal, posto que, o referido diploma legal nada dispõe a esse respeito. Logo nenhum Estado e nem tampouco o Distrito Federal, tem legitimidade para perpetuar tal exigência.

E nem que se diga, em contraposição ao citado, que o fato de a Constituição Federal prever a cobrança do ICMS da diferença de alíquota no Estado de destino é suficiente para, que com base na legislação ordinária – editada sem amparo na aludida Lei Complementar nº 87/96 – legitimar o procedimento adotado pelo Distrito Federal na lavratura do Auto de Infração ora impugnado, pois, como já se sabe, a mencionada disposição constitucional não possui eficácia plena. Melhor dizendo, mesmo diante do contido no art. 155, § 2º, inciso VIII do texto constitucional, que, objetivou a repartição de receitas entre as unidades Federadas, estabelece ser o montante a título de diferencial de alíquotas devido ao Estado da localização do destinatário das mercadorias, não se pode aventure que tal comando constitucional é auto-aplicável.

Mencionou, a propósito, que, nem todas as legislações estaduais contemplam essa hipótese de incidência (que é ilegal, posto não encontrar respaldo na Lei Complementar nº 87/96) e disse que não pode prosperar a exigência fiscal que foi efetuada ao autuado mediante o item 1 do Auto de Infração ora combatido, posto que não lhe pode ser imputado a obrigação do recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS na entrada de mercadorias provenientes de outras unidades federadas, já que tal fato não se encontra previsto na Lei Complementar nº 86/97, como gerador da incidência do referido imposto e, diante disso, não é o autuado tido como contribuinte ou responsável.

Nas infrações relacionadas ao Decreto nº 7.799/2000, recolhimento a menos do ICMS e falta de estorno de crédito referente às infrações 2 e 3, alega que a fiscalização sequer comprovou mediante juntada, ser o autuado signatário do Termo de Acordo a que se refere o Decreto supracitado.

Em relação à infração 2, recolhimento a menos do ICMS, por erro na determinação da base de cálculo do imposto, diz que essa exigência se relaciona com as disposições contidas no Decreto nº 7.799/2000, que instituiu o tratamento tributário consistente na redução de base de cálculo, nas operações internas entre contribuintes baianos, relativamente às mercadorias e códigos de atividade ali especificados.

Pede a nulidade da autuação, pois sem qualquer embasamento técnico ou comprobatório, não pode o fisco, simplesmente, imputar as acusações e indicar demonstrativos que, supostamente, as justificariam, mas no fundo nada comprovam, pois é cediço entendimento de que o procedimento fiscal deve trazer os elementos formadores da convicção, sustentados por documentos probatórios e não transferir para o contribuinte o ônus de provar sua inocência.

Destacou que deveria, “sim, a d. autoridade autuante ter comprovado cabalmente, que as operações autuadas decorrem de vendas a não contribuintes, até porque, em parte delas existe inclusive menção à inscrição estadual dos destinatários”.

Ressaltou que o exercício do poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinale, pelo menos fortes indícios de infração à

legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal, como ocorrido nos presentes autos.

Aduz que resta claro que o presente Auto de Infração deve ser cancelado, por estar embasado em um levantamento fiscal cujos resultados não são suficientes para comprovar a materialidade das acusações fiscais.

Ressalta, que embora as alegações acima estejam inseridas no contexto da infração 2, elas são inteiramente aplicáveis às demais infrações, pelo que requer sua apreciação no contexto integral da autuação.

Em referência à infração 3, verificou, novamente, que a fiscalização exige valores a título de ICMS, multa e atualização monetária, sob o argumento de que a o autuado, signatário de Termo de Acordo previsto no Decreto nº 7.799/2000, promoveu saídas de mercadorias com o benefício da redução de base de cálculo, supostamente, sem efetuar o estorno proporcional a essa redução, em relação aos créditos fiscais de ICMS relativos às entradas dessas mercadorias.

A esse respeito transcreve o artigo 1º do decreto citado e diz que com base no tratamento tributário, o autuado, signatário do Termo de Acordo previsto no artigo 7º, do Decreto nº 7.799/2000, promoveu saídas de mercadorias consignando a redução de base de cálculo nos termos e condições previstas, de outra forma, como é vista na peça acusatória, deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS *"relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo"*.

Diz que o fisco sequer comprovou a existência do Termo de Acordo específico que legitimaria a exigência, e que as alegações acusatórias não reúnem condições de prosperar.

A esse respeito, arguiu que pode ser conferida a relação de notas incluídas, indevidamente, na apuração com o respectivo CFOP adotado, conforme abaixo, pois as saídas não ocorreram com base de cálculo reduzida:

NOTA FISCAL	CFOP
3843	2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada
3838	2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
3844	2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
3846	2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
3847	2.949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
460	3.101 - Compra para industrialização

Aponta outra falha grave da fiscalização, que demonstra a improcedência da acusação fiscal, qual seja, a falta de vinculação das entradas com as saídas, de forma que se evidencie a necessidade de estorno proporcional, pois nas notas fiscais o estorno é inexigível e o Auto de Infração guerreado deve ser integralmente cancelado para que nada se exija do autuado a título de ICMS, multa e juros.

Outro ponto que merece destaque é a inclusão de notas fiscais em duplicidade que foi verificada pelo autuado mediante a análise do anexo 3, grande quantidade de notas que foram exigidas o estorno proporcional, em duplicidade.

Portanto, em diversos casos, a fiscalização exigiu, por mais de uma vez, o estorno proporcional, o que pode ser conferido em algumas notas fiscais e valores sob os quais recaiu a exigência de estorno em duplicidade:

Nota Fiscal	Valor	Fls. do Anexo 03
6924	30.520,80	fls. 01
6962	2.244,60	fls.02
6949	3.612,00	fls.03
7023	4.502,40	fls. 06
8005	18.060,00	fls.25
12621	4.502,40	fls.94
14368	9.160,80	fls.108

Pede que sejam excluídas da autuação as exigências de estorno em duplicidade, sob pena de verificar-se totalmente improcedente a exigência fiscal.

Aduz a impossibilidade de restrição do direito ao crédito do imposto contida nas infrações 3 e 4, e passa a demonstrar que essas acusações não reúnem condições de prosperar, pois toda e qualquer limitação do direito ao crédito, deve respeitar o princípio da não-cumulatividade.

Salienta que não há de se impor interpretações restritivas, como pretende a autoridade. Mais ainda, se considerarmos a lisura dos procedimentos do autuado. Tanto é assim, que foi ele próprio quem forneceu, de forma transparente, seus arquivos e registros ao Fisco.

Diante disto, cabe apenas à Constituição Federal dar e tirar créditos, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de ICMS e, como já mencionado, se assim quisesse o legislador constitucional, o teria feito expressamente como o fez nos casos de isenção e não-incidência.

Sustenta que é vedado ao órgão julgador, para tentar se esquivar das alegações do impugnante, alegar que não se inclui na sua competência a apreciação da matéria, sob pena de consagrar, na esfera administrativa, normas infraconstitucionais absolutamente despidas de fundamento de validade. Transcreveu parte do voto proferido pelo Juiz Luiz Fernando de Carvalho Accacio, do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 n° 2293191 e o entendimento de Gilberto de Ulhoa Canto em conferência proferida naquele E. Tribunal, como também cita voto ilustre Conselheiro Antônio da Silva Cabral, da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão n° CSRF101-0866, DOU 12/05/90.

Quanto à infração 5, a ausência de informações quanto aos fatos que ocasionaram a suposta diferença, impossibilita a perfeita identificação dos motivos que a levaram a reclamar tais diferenças de ICMS/ST o que, nesta situação, evidenciou cerceamento de defesa em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Contudo, buscou revisar os cálculos efetuados para fins de retenção e recolhimento do ICMS, relativamente às operações autuadas, pois com vistas a aferir a legitimidade da acusação fiscal, verificou os critérios do cálculo do ICMS/ST devido, nos termos do art. 353, II, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97 e constatou, em verdade, que os cálculos, retenção e recolhimento do ICMS/ST, incidente nas operações autuadas, se deu em consonância com o quanto prevê a legislação aplicável, em especial os art. 357 c/c art. 61, ambos do RICMS/BA. Entende que atendeu todos os quesitos contidos na legislação e procedeu corretamente a apuração, retenção e o recolhimento do ICMS exigido, não havendo em se falar em complementação do imposto.

Na acusação da falta de recolhimento do ICMS por antecipação referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação inerente à infração 6, alega novamente cerceamento do direito de defesa, de forma que não lhe é possível saber, sequer a origem das operações autuadas nesse item e que a sua pretensão é esclarecer que, em hipótese alguma, senão por autorização legal, deixaria de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação. Portanto, ao que se supõe, dada a ausência de informações por parte da fiscalização, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, provavelmente, se deu ao abrigo do quanto disposto no art. 355, I, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97.

Muito embora a fiscalização não tenha sequer verificado tal possibilidade, o autuado crê que a falta de recolhimento do ICMS por antecipação ora exigido, se deu em virtude do fato de que as operações autuadas cuidavam de remessas de mercadorias por parte de estabelecimentos de sua propriedade, situados em outras unidades da Federação, sendo inexigível qualquer valor a título de imposto, multa e juros, no que tange a essa acusação fiscal.

Em relação às infrações 7 e 8, por omissões de entradas e saídas de mercadorias, pede a nulidade do levantamento fiscal baseado em mera presunção (admitida pela fiscalização), partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas, além de ter sido lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, em total desrespeito aos direitos do autuado.

Como se sabe, o procedimento fiscal deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, o que afasta por completo a utilização de presunções, como

ocorrido no presente Auto de Infração e o Estado deve fundamentar as alegações, e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência.

Além disso, impossível que o autuado admita ou conforme-se com a interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos, principalmente, por sua postura negocial e contributiva, pois o poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinale pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal.

Ressaltou que as "suposições" apontadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhados de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão de falta de recolhimento do ICMS, o que é confirmado no entendimento de lavra de Ricardo Mariz de Oliveira, analisando a pertinência do crédito tributário apurado mediante conclusões perfunctórias e sem embasamento fático (IX Simpósio Nacional de Direito Tributário, editora Resenha, pág. 275). Baseadas em juízo de probabilidade, as presunções não constituem prova segura e como tal não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito tributário. Cita, ainda manifestação de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema em questão, e igualmente transcreve ensinamentos de Roque Carrazza, o qual afasta a possibilidade de lançamentos tributários fundados em presunções, ficções ou meros indícios.

Volta a citar decisões administrativas e judiciais do Conselho STJ, que declararam ser inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em conjecturas e suposições, sem amparo em fatos e documentos da escrita fiscal e destacou que o Auto de Infração *"foi lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, e não possui a necessária consistência para amparar a autuação e as penalidades aplicadas, visto que se encontra fundado em presunções, ficções ou meros indícios"*.

Reitera que a exigência decorreu de pretensas diferenças nos estoques de diversos produtos movimentados pelo estabelecimento autuado nos exercícios de 2006 e 2007, em decorrência de levantamentos específicos compreendendo os produtos objeto dessa autuação, os quais estão exteriorizados nos relatórios que a instruem e, de igualdade, inexiste nessa peça acusatória, e nos documentos que a instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização, na realização desses levantamentos e na elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque. Aduz que a própria fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pelo autuado, após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e Registro de Apuração e de Inventário dos períodos. Todavia, a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pelo autuado à fiscalização requer certas cautelas, por que esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização, como base para elaboração de levantamentos fiscais. Nessa linha de raciocínio cita manifestação de Paulo de Barros Carvalho (A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34 (julho-1998), p. 113 e 114), onde grifou o seguinte: *"...Agora, como procurei salientar, insistentemente, não se pode presumir a saída de mercadorias, por força de operações jurídicas de circulação, meramente em virtude da existência de um relatório, cuja elaboração, conquanto atribuída ao próprio contribuinte, os funcionários fiscais não lograram revestir dos requisitos imprescindíveis de legitimidade..."*.

Pretende esclarecer o caráter indiciário da base probatória, calcada em arquivos como os fornecidos para a fiscalização, isto porque, a prova cabal em situações de levantamento de estoques e consequente verificação de omissões de entrada e/ou saída, caso do presente Auto de Infração, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos ou físicos de escrita fiscal, constituem meros indícios, não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário, conforme novamente a lição de Paulo de

Barros Carvalho (A Prova no Procedimento Administrativo Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário nº 34 (julho-1998), p. 113 a 115.), que grifa: "...Na hipótese da consulta, os relatórios extraídos dos disquetes podem, quando muito, merecer a qualificação de indícios, mas a relação de causalidade com eventuais procedimentos delituosos do contribuinte fica comprometida. De ver está que indícios dessa natureza, impedidos de progredir na relação de causalidade com o fato que se pretende provar, tornam-se juridicamente desvaliosos e imprestáveis...".

Diante de todos os ângulos abordados, resta claro que para proceder à autuação, o fisco deve valer-se de consistentes informações e parâmetros, isso significa dizer qual é a metodologia para a análise de dados deve revestir-se de rigor técnico, sob pena de incorrer em absoluta arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização, sendo assim, as informações são insuficientes para caracterizar qualquer infração, motivo pelo qual o presente Auto de Infração deve ser anulado, para que nada se exija do autuado a título de imposto, multa e juros.

Na questão das inconsistências do levantamento efetuado, o autuado passa a demonstrar que nas infrações 7 e 8, o hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque, que merece destaque, é o fato de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério da Fiscalização na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existir.

Com efeito, aos valores denominados, o "Preço médio Entrada", indicados nos relatório (Anexo 08), cujo critério e metodologia de apuração não é indicado em qualquer documento que instruiu essa autuação, por sua vez o autuado sequer conseguiu presumir a forma pelas quais foram apurados, e que são utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido, mediante a multiplicação pelas alegadas diferenças de estoque, e posterior aplicação da alíquota de 17% sobre o resultado obtido. Este fato implica em cerceamento do direito de defesa,

Se não bastasse o fato de o autuado não identificar - até porque não foi fornecido - qualquer indício acerca dos critérios e metodologias empregados na determinação desse "Preço médio Entrada", na grande maioria dos casos ele supera, e muito, a média do valor unitário real. Esse injustificado hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque fica ainda mais evidente quando o valor denominado "Preço médio Entrada" é comparado ao custo dos produtos que integravam os estoques do estabelecimento autuado no final do exercício de 2006 e início do exercício de 2007, constantes nos respectivos livros Registros de Inventário do estabelecimento.

Assim pede que o Auto de Infração seja retificado, para que se determine a adoção dos valores unitários adotados pelo autuado em seus livros, em substituição aos constantes na peça acusatória.

Cita o art. 142 do CTN e que o Auto de Infração e a imposição de multa corresponde ao ato inaugural de um processo administrativo, deve consignar com clareza os elementos que embasam a pretensão fiscal, assegurando, como já se mencionou, o direito do contribuinte da ampla defesa e do contraditório.

Considera que a situação tratada no presente tópico também se verificou nos demais exercícios (ano de 2007), que a fiscalização afirma terem sido apuradas diferenças de estoque, resta claro que todo o trabalho fiscal encontra-se maculado já que a iliquidez e a incerteza do crédito tributário reclamado por meio da presente peça acusatória é cristalina.

Argui que as quantidades apontadas pela fiscalização estadual como sendo de omissões de entrada ou saída, - na maioria esmagadora dos casos - se mostram insignificantes, se percentualmente comparadas ao estoque disponível, não tendo a fiscalização atentada para o fato de que eventuais diferenças (mínimas e irrelevantes), podem decorrer de perda no processo produtivo/comercial, ou seja, mesmo que se considere a existência das diferenças apontadas - o

que se aventa por amor ao debate, mas de forma alguma se admite - as mesmas certamente deixariam de ser consideradas como infração se (evidentemente, mediante realização de perícia) fossem consideradas as quebras normais de produção.

A irrelevância das diferenças apontadas e sua relação com eventuais perdas no processo produtivo/comercial do autuado pode ser facilmente constatada pelos seguintes exemplos, constantes da "AUDITORIA DE ESTOQUES 2006 - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - OMISSÃO - EXERCÍCIO FECHADO" que instruem a autuação, Anexo 8C.

Colacionou decisão do CONSEF, 4ª JJF – Acórdão nº 1400/00 – empresa Sansuy S.A. Indústria de Plásticos, onde destacou na ementa: "...3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração não comprovada. Perdas normais verificadas no processo produtivo não constituem fatos passíveis de tributação. (...). Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime."

Com isso pede realização de perícia para que se visualize a existências das diferenças apontadas, sendo observadas as eventuais quebras normais da empresa.

Reclama da falta de indicação dos dispositivos legais da suposta infração, pois todos foram indicados com base no RICMS, o que, de certa forma fere o princípio da legalidade, e da metodologia adotada para o levantamento, pelo que pede a nulidade do lançamento.

Quanto à perícia contábil diz respeito a imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para "(a) apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque e; (b) mensurar/valorar tais diferenças". Reitera que o autuado indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do presente Auto de Infração e demonstrou, com exemplos contundentes, que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativo e valorativo.

Conclui pela Improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal, fls. 358/367, e ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente Processo Administrativo Fiscal, bem como não foi anexado à peça de defesa nenhum documento fiscal/contábil, como prova documental. Salienta, ainda, que todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos, enviados pelo contribuinte à SEFAZ, foram confrontados com os dados escriturados nos livros e documentos Fiscais do estabelecimento, sendo que todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados durante o período da execução da fiscalização.

Quanto à preliminar de decadência suscitada pelo contribuinte, o autuante disse que o vínculo do trabalho realizado está pautado pelo comando legal, sendo obedecido ao COTEB, editado pela Lei nº 3.956/81 e retificada no Diário Oficial em 31 de dezembro de 1981, no qual disciplina a questão de decadência conforme o art. 28, §1º da Lei nº 3.956/81, assim, enquanto não há alteração da norma legal se entende que deve ser obedecido tal princípio.

No mérito na questão das mercadorias destinadas a uso e consumo referentes às infrações 1 e 4, supôs que o patrono do estabelecimento não se deu ao trabalho de conhecer o Processo Protocolado nº 053993/2011-3, que ficou durante 30 (trinta) dias à sua disposição na repartição fazendária, senão observaria que o autuante anexou ao referido processo cópias das notas fiscais que comprovam a infração, todas anexadas nas fls. 28 a 30, que não deixam dúvidas tratarem-se de material de uso ou consumo.

Na quarta infração assevera que não existe nenhuma justificativa quanto à questão do lançamento do crédito de mercadorias destinadas a uso e consumo no livro Registro de Apuração do ICMS (Quadro Outros Créditos), pois o autuado confessou que se creditou do diferencial de alíquota, sem nem sequer ter recolhido o imposto da diferença entre as alíquotas.

Quanto ao argumento de que os produtos acobertados pelas notas fiscais integram o **processo produtivo**, destaca que a atividade econômica do contribuinte é exclusivamente COMÉRCIO ATACADISTA, conforme atesta os dados cadastrais no sistema INC – Informações do contribuinte, aliás, o estabelecimento em questão não possui nem sede, suas mercadorias recebidas em transferência da matriz e de outras empresas do grupo UNILEVER são armazenadas em empresas de Operação Logística e de Armazéns Gerais.

Acrescentou que a defesa ainda vem questionar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96, com relação a suposta omissão de previsão legal para a cobrança do diferencial de alíquota não obstante reconhecer a sua previsão legal na CF/88 (arts. 146, III, “a” e 155, §2º, XII, “d”).

No ponto das infrações relacionadas ao Decreto nº 7.799/00 (Recolhimento a menos do ICMS e falta de estorno de crédito) – Infrações 2 e 3 – questionadas pelo patrono é absurdo, pois a comprovação da vigência do Termo de Acordo, que somente beneficia o autuado, se deu por dois caminhos, primeiro pela simples consulta aos Sistemas CPT – Controle de Pareceres Tributários e INC – Informações do Contribuinte. Por outro lado, o contribuinte vem, sistematicamente, utilizando a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00. Assim, em nenhum momento da ação fiscal foi questionada a inexistência do referido termo e, sim, a sua aplicação indevida em algumas situações, conforme infrações 2 e 3.

Na infração 2, a alegação do autuado de que a autoridade não apresentou “*embasamento técnico ou comprobatório*” para comprovar as acusações, nos seus registros magnéticos – SINTEGRA - consta a indicação ISENTO, no campo destinado a inscrição estadual e extrato da situação cadastral do contribuinte, como também consta a condição de ESPECIAL obtido através do INC, fls. 32 a 35 dos autos.

Afirmou que o contribuinte efetuou vendas para não contribuintes do ICMS, ou para aqueles chamados contribuintes especiais, ou seja, as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se, mas que, por opção própria, requerem inscrição na condição de Especial, utilizando-se, indevidamente, do benefício da redução da base de cálculo prevista no citado decreto.

Já na infração 3, a alegação é que a fiscalização “*sequer comprovou a existência do Termo de Acordo*”. Em resposta diz que o defensor é insiste a esse ponto e acredita que o mesmo além de não tomar conhecimento do processo também não conversou com a analista tributária que nos atendeu nesta fiscalização, porque muito pior seria para o estabelecimento, caso a mesma não fosse signatária do Termo de Acordo previsto no decreto já citado (7799/00) e vir adotando-o ao longo deste tempo, como condição necessária para se beneficiar da redução da base de cálculo, uma vez que, seria glosada toda a diferença obtida com a redução da base de cálculo praticado pelo estabelecimento.

Quanto à citação de seis notas fiscais em um universo de centenas de notas fiscais que acobertaram os recebimentos de mercadorias não quer dizer nada, pois nem ao menos, o defensor, acostou na defesa, documento físico para melhor consideração, até porque constatou, o autuante, muitos erros de codificação de CFOP, e este código citado, 2.949, foi utilizado indevidamente no lançamento de aquisições de mercadorias que formam o “MIX” de produtos do estabelecimento, tanto no Registro de Entradas como nos arquivos magnéticos, como se podem constatar nos demonstrativos anexados ao processo, fls. 37 a 48 e 53 a 57, e também, nas planilhas constantes do CD-ROOM anexado ao processo que fora entregue ao preposto do autuado.

Ressaltou que o estabelecimento, nos dois exercícios fiscalizados, não efetuou um mês sequer, o estorno do crédito exigido no decreto, indicando que se trata de uma prática consagrada na empresa, o não cumprimento deste importante dispositivo da norma legal.

Declarou que realizou fiscalização neste estabelecimento, referente aos exercícios de 2004 e 2005, e a situação foi idêntica, ou seja, o contribuinte não efetuou o estorno proporcional à redução da base de cálculo, conforme se pode verificar no Auto de Infração nº 2071010001077, julgado

totalmente procedente pela 4<sup>a</sup> JJF e pela 2<sup>a</sup> CJF do CONSEF, estando na situação de Ajuizado com penhora, conforme cópia dos extratos correspondentes obtidos do INC anexados às fls. 368 a 370.

Com relação à alegação apresentada pelo patrono de que, em diversos casos, a fiscalização exige, por mais de uma vez, o estorno proporcional, é mais uma prova de que o mesmo nem sequer teve o cuidado de analisar o processo e os demonstrativos entregues ao preposto do contribuinte, porque assim evitaria cometer mais um absurdo como este, as notas fiscais repetidas indicam que nelas constam mais de uma espécie de mercadoria, uma vez que o demonstrativo elaborado desce ao detalhe de evidenciar mercadoria por mercadoria, adquirida pelo estabelecimento para comercialização, sujeita, portanto, ao estorno proporcional, conforme disciplinado no Decreto nº 7.799/00.

Lembra que quando a legislação infraconstitucional é utilizada para conceder benefícios para o contribuinte, no caso o Decreto nº 7.799/00, que reduz a carga tributária para um determinado segmento econômico, o contribuinte não vê nenhum problema de inconstitucionalidade e o utiliza sem nenhuma parcimônia e, ainda assim, de forma totalmente unilateral, apenas aproveitando os seus benefícios (redução da base de cálculo) e não observando as condições para usufruí-los.

Na alegação do suposto recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de substituto tributário, relativamente às operações internas subsequentes - Infração 5 – diz que houve cerceamento de defesa e constatou que os cálculos, retenções e recolhimentos do ICMS/ST incidente nas operações autuadas se deram em consonância com o quanto prevê a legislação aplicável, em especial os art. 357 c/c art. 61, ambos do RICMS/BA. Reitera que tal infração indica que o autuado reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, realizadas para contribuintes localizados neste Estado da Bahia e que, dentre esses produtos comercializados, foram identificados Pastas dentífricas – NCM: 33.06.10.00, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, efetuando, assim, a conferência dos cálculos elaborados pelo contribuinte, encontrou pequenas diferenças no exercício de 2006, que ao cabo totalizaram R\$2.320,92, conforme planilhas constantes dos Anexos 05 e 05-A, fls. 144 a 166. Acredita também, que o mesmo deficiente não teve acesso a estas planilhas, que dado ao grau de detalhamento das mesmas não deixariam nenhuma margem para se falar em cerceamento de defesa.

Em relação à infração 6, trata-se mesmo de retenção e recolhimento a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, realizadas para contribuintes localizados neste Estado da Bahia e acredita ser procedente em parte o argumento do autuado, uma vez que no enquadramento desta infração foi verificado através do Sistema Emissor de Auto de Infração - SEAI. Em verdade, a infração 6 cometida pelo autuante apontada deveria ser enquadrada no **Código: 07.02.03**, uma vez que o mesmo deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, na venda para contribuintes neste Estado e não a infração codificada sob o nº 07.01.01 que trata de falta de antecipação tributária quando da aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Aduz que a planilha elaborada, constante, no anexo 7, fls. 167 a 170, do CD anexado ao PAF entregue juntamente com a informação fiscal está correta, ou seja, demonstra que o autuado não efetuou a retenção do ICMS/ST em determinadas operações realizadas com a mercadoria “pasta dentífrica”, para contribuintes do ICMS. Observou, ainda, que na referida planilha consta a indicação de cada nota fiscal sem a efetuação do cálculo da retenção do imposto.

Ressalta que o autuado deve tomar ciência desta informação fiscal para reformular a sua defesa à luz das alterações efetuadas neste item infracional.

Entende que a infração 7 (exercício de 2006) foi fundamentada nos arts. 124, I, 201, I, 218, 322, 323 e 331, combinados com os arts. 1º, I, 2º, I e §3º, 50, 60, II, “b”, 936 e §3º do art. 938 do Regulamento do

ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e que seguiu fielmente as orientações contidas no art. 13, II da Portaria nº 445/98, quanto ao embasamento legal para a constituição do crédito tributário fundado na omissão detectada.

Baseou-se, unicamente, em documentos fornecidos pela empresa após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas, Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados, afirmando, ser anormal se a fiscalização realizasse o seu trabalho sem consultar os livros e documentos fiscais do estabelecimento.

Afirma que os monitoramentos dos arquivos se iniciaram em 04/01/2010, sendo 01 (um) ano antes da fiscalização vertical através da Ordem de Serviço nº 50012110, quando a Auditora Fiscal Simone Valverde Guimarães colocou em seus comentários que desenvolveu os roteiros referentes à verificação da consistência dos arquivos magnéticos do autuado (fls. 371 e 372). Em 04/10/2010, este Auditor Fiscal também recebeu a Ordem de Serviços nº 51302410, para monitoramento dos arquivos magnéticos do autuado, concluiu que o mesmo estaria em condições de ser fiscalizado em caráter homologatório, uma vez que seus arquivos magnéticos refletiam, na sua inteireza, os lançamentos contidos em seus livros e documentos fiscais (fls. 373 e 374).

Com isso, sustenta que o argumento formulado pelo advogado é falso, quando tentou desqualificar os arquivos magnéticos no intuito de contestar um trabalho elaborado de forma criteriosa, com o apoio de sistemas de auditoria automatizados desenvolvidos pela SEFAZ, com todos os cuidados e cautela possíveis.

Relata que produziu 102 folhas de relatórios, para embasamento das infrações quanto às omissões de saídas de mercadorias tributadas, na aplicação do roteiro de fiscalização: levantamento quantitativo por espécie de mercadorias exercício fechado, precisamente nos Anexos 08, 08 A, 08B, 08C, 08D, 08E, 08F, 08G, 08I, 08J, 09, 09 A, 09B, 09C, 09D, 09E, 09F e 09G.

Informa que todos os critérios adotados estão claramente demonstrados nos seguintes demonstrativos, conforme Anexos acostados ao PAF e constantes do CD-ROOM, anexado ao referido processo e também entregue ao autuado conforme abaixo:

- Anexo 08F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entradas – Notas Fiscais – exercício 2006 (fls. 205/206)
- Anexo 08G – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saída – Omissão de Entradas – exercício 2006 (fls. 211/212)
- Anexo 09D – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entrada – Omissão de Saídas – exercício 2007 (fls. 249/255)
- Anexo 09E – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saídas – Documentos Fiscais – exercício 2007 (fls. 257/259)
- Anexo 09F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Inventário – Omissão de Saída – exercício 2007 (fls. 261/262)

Outra alegação do autuado é da falta de relevância, relativamente às diferenças encontradas, sendo explicitamente uma confissão de culpa, não inviabiliza o trabalho realizado, porque, conforme já foi dito, a atuação do preposto fiscal é vinculado à lei que rege o tributo auditado e não em função da relevância ou irrelevância dos valores omitidos pelo contribuinte, independentemente também de sua intenção.

Quanto ao argumento das diferenças encontradas e admitidas em função de perdas no processo produtivo, o estabelecimento não executa nenhuma atividade produtiva ou industrial, pois se trata unicamente de atividade comercial atacadista e, mesmo assim, havendo perdas ou quebras de mercadorias deveria o contribuinte emitir nota fiscal para documentar a baixa do estoque utilizando para tanto o CFOP: 5.927. Lançamento este efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, na forma regulamentar.

Ressalta que questão semelhante foi levantada no Auto de Infração nº 2071010001077, julgado totalmente procedente pela 4ª CJF e pela 2ª CJF do CONSEF, estando na situação de ajuizado com penhora, conforme cópia dos extratos correspondentes obtidos do sistema INC, anexados às fls. 368 a 370.

Na questão da ausência de fundamentação legal, que pede nulidade da autuação, no Auto de Infração, fls. 01 a 04, constam em cada infração o enquadramento legal da infração cometida à luz do Regulamento do ICMS em vigor no Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e o enquadramento da multa aplicada com base na Lei nº 7.014/96, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Quanto a realização de perícia contábil, dado que o contribuinte entende que é inviável no prazo legal de 30 (trinta) dias efetuar um levantamento de estoque que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal, o autuado tenta transferir sua responsabilidade para uma suposta perícia fiscal, ou seja, para um Perito Fiscal.

Observou que o próprio defensor criticou negativamente seus arquivos magnéticos, talvez sem saber que o estabelecimento fiscalizado, UNILEVER BRASIL LTDA, contratou uma empresa especializada para organizar seus arquivos magnéticos, a empresa CAPGEMINI BRASIL/Campinas-SP, conforme e-mail recebido do setor fiscal/contábil da empresa (fls. 375), que, inclusive, nos responde, neste e-mail, o seguinte: *“Conforme a solicitação do Fiscal foi sanados todos os erros. Sendo assim transmitidos conforme anexo”*. Agora, se o advogado do autuado, como deixou patente em sua peça de defesa, preferir elaborar o levantamento de estoque de um estabelecimento do porte de uma UNILEVER manualmente, efetivamente um ano de prazo não seria suficiente.

Ao final conclui pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Da análise da impugnação interposta, preliminarmente incumbe a apreciação do pedido de decretação de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/03/2006.

A questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isto porque o CTN tem dois dispositivos que tratam da decadência, contidos no art. 150, § 4º e no art. 173.

Deduz-se, da linha argumentativa desenvolvida na defesa, que o contribuinte entende ser aplicável ao ICMS a forma de contagem prevista no art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária, ou seja, a partir do fato gerador do gravame fiscal. Nos parece que a tipologia dos tributos, a qual pertence o ICMS, comporta a aplicação dos dois dispositivos retro-mencionados. Reside a diferença da incidência normativa na avaliação da conduta adotada pelo devedor: se este antecipa o pagamento ou declarada o *“quantum”* devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omisso de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, originário da 2ª Câmara de Julgamento, lavrado nos seguintes termos:

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB*

*prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

No caso em exame, percebe-se que o tributo lançado no Auto de Infração diz respeito a fatos geradores do ICMS em situações que não houve, da parte do sujeito passivo, qualquer antecipação de pagamento, capaz de autorizar a incidência da norma estampada no art. 150, § 4º, do CTN.

Diante disso, opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram até a data de 31/03/2006, conforme pleito da defendant.

Nego o pedido de diligência ou de perícia formulado na impugnação administrativa, pois entendo não ser necessário, face aos elementos constantes nos autos serem suficientes para a formação do meu juízo de valor acerca das infrações elencadas neste lançamento, a teor do art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Inicialmente cabe apreciar as questões de nulidade do ato administrativo de lançamento, trazido pelo contribuinte na peça defensiva.

Invoca, o autuado, os princípios da legalidade, moralidade do ato administrativo tributário, e nesse sentido, lembro que tais princípios são requisitos dos atos administrativos, que se constituem de condições a serem observadas para sua válida edição. Assim, na presente lide verifico que o ato administrativo de lançamento se encontra consoante o princípio da legalidade, pois a autoridade administrativa atuou na existência de lei que assim determina, ou seja, teve atuações vinculadas, obedecendo à previsão legal para tal fim. Ademais, na prática de um ato administrativo o agente público está obrigado a observar, não só a lei e os princípios jurídicos, mas também os decretos, as portarias, as instruções normativas, os pareceres normativos, em suma, os atos administrativos gerais relacionados à situação com que ele se depara. Quanto ao princípio da moralidade administrativa, este requer a atuação ética do agente público, sendo que o ato contrário à moral administrativa é nulo, por infração à probidade e boa-fé, o que não ocorreu no presente caso.

Neste sentido não vislumbro a ocorrência de atos ou procedimentos encetados pelo auditor fiscal, que tenham ferido a moralidade administrativa e possam invalidar os atos e procedimentos adotados neste Auto de Infração, tampouco realizados de modo ilegal ou contrário à lei e aos atos normativos.

Ademais, verifico que o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, e obedeceu aos ditames previstos no art. 39 do RPAF/99.

Cabe ressaltar que não se inclui na competência desse órgão julgador a apreciação de questões sobre a constitucionalidade de lei ou atos normativos, art. 167 do RPAF/99.

Quanto à menção de dispositivos regulamentares, apontados como infringidos, no corpo do auto de infração, o Regulamento Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no art. 19 dispõe que *“a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”*

Portanto, rejeitados os argumentos que levariam à nulidade processual, passo ao exame do mérito, como segue:

**INFRAÇÃO 1** – Está sendo exigido ICMS referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento.

O contribuinte recebeu cópia dos demonstrativos de fls. 25/26, e cópias das notas fiscais estão nas fls. 28 a 30.

Trata-se de film stretch mn 500 x 0,025 mm, conforme discriminados nas notas fiscais emitidas por FlexFilm que se encontram nas fls. 29 a 30 do PAF. Portanto o único argumento que a empresa traz não prevalece, no sentido de que se trata de mercadorias que integram o produto final do processo produtivo, portanto insumos, pois efetivamente são materiais para uso e consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas. Ademais restou comprovado que o estabelecimento é atacadista e não pratica a industrialização de bens ou de mercadorias. Infração mantida.

INFRAÇÃO 2 – Nesta infração consta à acusação de que houve o recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Ocorre que o contribuinte possui Termo de Acordo, Atacadista, Decreto nº 7799, e teria reduzido indevidamente a base de cálculo nas saídas destinadas a não contribuintes, o que implicou no recolhimento a menos do ICMS.

Determina o Decreto nº 7.799 de 07 de maio de 2000, que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes de ICMS, sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo único que integra o Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo, poderá ser reduzida em 41,176%, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo em cada período de faturamento, aos percentuais de faturamento, estabelecidos no art. 1º do diploma legal.

Assim, é condição imposta no Decreto nº 7.799/00, que as mercadorias sejam destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, o que não ocorreu na totalidade das operações, conforme discriminado nas planilhas de fls. 32 a 34 do PAF, cujos dados foram coletados nos arquivos magnéticos da empresa.

Fica mantida, pois comprovada a irregularidade praticada, e os argumentos trazidos na defesa não são capazes de desconstituir a acusação fiscal.

INFRAÇÃO 3 – O sujeito passivo deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondentes à parte proporcional da redução, o efetuou a menos do que o devido. Desta forma não atendeu à previsão contida no art. 6º do Decreto nº 7.799/00 – Atacadistas - e art. 100, II, do RICMS/BA.

As planilhas estão anexas nas fls. 37 a 51, e as notas fiscais nela repetidas indicam que foi discriminado mercadoria por mercadoria, o que denota o cuidado da fiscalização em apurar o crédito tributário e em permitir o mais amplo entendimento por parte do autuado. Portanto, conforme se pode ver nos demonstrativos anexados - AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS - TERMO DE ACORDO – DECRETO Nº 7.799 - ESTORNO DE CRÉDITO A MENOR – em todas as operações discriminadas só foram cobrados os estornos de créditos de valores superiores a 10% e isto está demonstrado claramente.

Diante do exposto conclui-se que o contribuinte deverá proceder ao estorno de crédito superior a 10% apenas nas aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes sejam alcançadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Por outro lado, não será devido o estorno do crédito do imposto vinculado às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes não inscritos no cadastro estadual, afastada a aplicabilidade da disciplina prevista no art. 6º do referido decreto.

Ou seja, não será devido o estorno do crédito do imposto vinculado às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes não inscritos no cadastro estadual, visto que nestes casos as operações serão tributadas normalmente, afastada a aplicabilidade da disciplina prevista no art. 6º do referido decreto.

Destaco que a empresa está obrigada a fornecer arquivo magnético e possui uma movimentação muito grande. Como ela está mesma forneceu os arquivos magnéticos, presume-se que as informações sejam verdadeiras, até prova em contrário, o que não foi feito pelo autuado, fato que

se depreende por não ter apontado erros nos arquivos magnéticos. Quanto à citação do defendant, de seis notas fiscais, em um universo de centenas de notas fiscais, que acobertaram os recebimentos de mercadorias, nem ao menos, acostou na defesa, documento físico para melhor exame, e não pode ser levada em consideração. Além disso, o autuante constatou muitos erros de codificação de CFOP, e este código citado, 2.949, foi utilizado indevidamente no lançamento de aquisições de mercadorias que formam o “MIX” de produtos do estabelecimento, tanto no livro Registro de Entradas como nos arquivos magnéticos, como se podem constatar nos demonstrativos anexados ao processo às fls. 37 a 48 e 53 a 57, e também, nas planilhas constantes do CD-ROOM anexado ao processo que fora entregue ao preposto do autuado. O autuante ressalta que o estabelecimento em nenhum mês efetuou o estorno de crédito fiscal, ao qual está obrigada, a prática que teria sido detectada nos exercícios de 2004 e de 2005, quando fora lavrado o Auto de Infração nº 2071010001077, julgado procedente por este CONSEF, conforme cópia de extratos de fls. 368 a 370.

Por todo o exposto a infração é procedente, pois amparada em documentos fiscais.

INFRAÇÃO 4 – utilização indevida de crédito fiscal relativa ao material de uso e consumo do estabelecimento, o que fere o art. 93, V, “b” do RICMS/97, quando houve o lançamento do creditamento direto no livro Registro de Apuração do ICMS nº 09, cujas cópias estão nas fls. 127 a 142.

O contribuinte contesta a infração com base no argumento de que o ICMS é não cumulativo e qualquer restrição ao crédito fere este princípio constitucional.

A Lei Complementar nº 87/96, modificada pela LC 138/10, no art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2020. Esta determinação também foi recepcionada no art. 298 1º, II, da Lei nº 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/94. Infração subsistente.

INFRAÇÃO 5 – Consta à acusação de que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, com demonstrativos de fls. 144 a 166.

Constatou que as planilhas estão detalhadas, por nota fiscal e produto, permitindo ao contribuinte a perfeita identificação da acusação, onde foram encontradas diferenças no exercício de 2006, portanto a infração está perfeitamente identificável, não houve o alegado cerceamento de defesa apontada pelo impugnante. Os cálculo da retenção e do recolhimento do ICMS/ST incidente nas operações autuadas obedeceram à determinação do art. 357, c/c art. 61 do RICMS/BA.

Infração mantida, pois o autuante não comprovou o regular recolhimento do ICMS que fora retido a menor.

INFRAÇÃO 6 – relativa a não recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA.

A acusação encontra fundamento no art. 371, a 125, II, “b” do RICMS/97.

Contudo, o autuante reconhece que não foi feliz na acusação, em seu enquadramento, pois em verdade, a infração cometida deveria ser enquadrada no código 7.02.03, uma vez que o sujeito passivo deixou de reter o ICMS e não efetuou o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, na venda para contribuintes neste Estado, e não a infração tipificada sob o código nº 07.01.01, que trata da falta de antecipação tributária quando da aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuante destaca na informação fiscal que a planilha constante no Anexo 07, anexada fls. 168 a 170, constante do CD anexado ao PAF está correta, ou seja, demonstra que o autuado não efetuou a retenção do ICMS/ST, em determinadas operações realizadas com a mercadoria “pasta

dentrifícia”, para contribuintes do ICMS. Ademais, na referida planilha consta a indicação de cada nota fiscal emitida pelo autuante sem a efetuação do cálculo da retenção do imposto.

Diante da incongruência entre a acusação fiscal e os demonstrativos elaborados na ação fiscal, quando fica demonstrado que não ocorreu à infração apontada, mas em diversas irregularidades, entendo que é nula a infração, nos termos do art. 18 do RPAF/99 e deve ser exigida, de forma correta, em outra ação, pelo que fica representada à Inspetoria Fiscal.

Infração nula.

INFRAÇÃO 7 – exige ICMS no exercício de 2006, com base em levantamento quantitativo de estoques, no qual está sendo exigido o valor sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada, conforme demonstrativos de fls. 171 a 223.

Detectada a omissão de entradas, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas a exigência do imposto está embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (§4, art. 4º da Lei nº 7.014/96).

Verifico que o autuante seguiu os ditames da Portaria nº 445/98, especificamente o art. 13, II, e baseou-se, de forma correta nos livros fiscais e documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, no período fiscalizado, e registrado nos seus arquivos magnéticos.

O autuante destaca o cuidado em que se baseou para apurar a irregularidade, com base nos arquivos magnéticos, haja vista que os monitoramentos dos arquivos se iniciaram em 04/01/2010, sendo 01 (um) ano antes da fiscalização vertical através da Ordem de Serviço nº 50012110, quando a Auditora Fiscal Simone Valverde Guimarães colocou em seus comentários que desenvolveu os roteiros referentes à verificação da consistência dos arquivos magnéticos do autuado (fls. 371 e 372). Em 04/10/2010, este Auditor Fiscal também recebeu a Ordem de Serviços nº 51302410, para monitoramento dos arquivos magnéticos do autuado, concluiu que o mesmo estaria em condições de ser fiscalizado em caráter homologatório, uma vez que seus arquivos magnéticos refletiam, na sua inteireza, os lançamentos contidos em seus livros e documentos fiscais (fls. 373 e 374).

Portanto não pode ser acatada a tentativa do contribuinte de desqualificar os arquivos magnéticos e contestar um trabalho elaborado, de forma criteriosa pelo autuante, com o apoio de sistemas de auditoria automatizado desenvolvido pela SEFAZ. Ademais, foram produzidas 102 folhas de relatórios, para embasamento das infrações quanto às omissões de saídas de mercadorias tributadas, na aplicação do roteiro de fiscalização: levantamento quantitativo por espécie de mercadorias exercício fechado, precisamente nos Anexos 08, 08 A, 08B, 08C, 08D, 08E, 08F, 08G, 08I, 08J, 09, 09 A, 09B, 09C, 09D, 09E, 09F e 09G, onde estão demonstrados os seguintes levantamentos, cujas cópias foram recebidas pela empresa:

- Anexo 08F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entradas – Notas Fiscais – exercício 2006 (fls. 205/206)
- Anexo 08G – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saída – Omissão de Entradas – exercício 2006 (fls. 211/212)
- Anexo 09D – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entrada – Omissão de Saídas – exercício 2007 (fls. 249/255)
- Anexo 09E – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saídas – Documentos Fiscais – exercício 2007 (fls. 257/259)
- Anexo 09F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Inventário – Omissão de Saída – exercício 2007 (fls. 261/262)

Também não pode ser acatado o argumento de que teriam ocorrido perdas ou quebras de mercadorias, pois estas deveriam ter sido regularizadas, quando o contribuinte emitiria nota fiscal para documentar a baixa do estoque utilizando para tanto o CFOP: 5.927. Lançamento este

efetuado a título de baixa de estoque, decorrente de perda, roubo ou deterioração, na forma regulamentar, o que não restou comprovado na defesa. Destaco assim que a empresa não trouxe, em concreto, a existência de qualquer quantidade diferente das apontadas nos levantamentos fiscais.

Deste modo, entendo que a infração é procedente.

INFRAÇÃO 8 – refere-se às omissões de saídas de mercadorias, no exercício de 2007, também detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques, consoante demonstrativos de fls. 224 a 271.

Os mesmos argumentos combatidos, referentes à infração anterior, aplicam-se a esta. Observo que no corpo do auto de infração encontra-se o enquadramento legal da infração à luz do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Outrossim, o autuado não apontou qualquer falha, específica nos levantamentos de estoque que foram efetuados com base nos arquivos magnéticos e nos livros e documentos fiscais. Deste modo, fica mantida a infração, cuja auditoria está amparada na disciplina da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$3.288.316,72, tendo em vista a exclusão do valor de R\$15.715,98 referente à sexta infração.

## 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 nº 207098.0001/11-2, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.288.316,72**, acrescidos da multas de 60% sobre R\$2.068.410,69 e 70% sobre R\$1.219.906,03, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, alíneas “a”, “b” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR