

PROCESSO - A. I. N° 279104. 0005/07-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES)
RECORRIDOS - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0234-01/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10/07/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0152-12/12

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO. Inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada. Inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza, cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração Nulo, nos termos do art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/99. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0234-01/08 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 03/04/2007, exige ICMS no valor de R\$ 323.726,84, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis - nos exercícios de 2003 e 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$208.626,66, acrescido da multa de 70%.
2. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças 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 exercício de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$31.649,51, acrescido da multa de 70%.
3. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado, em dezembro de 2003 e dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 83.450,67, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a falta de retenção do ICMS sobre mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias – omissão de saídas.

Após análise e saneamento do PAF realizado, a JJF rejeitou as preliminares de nulidade arguidas pela empresa, indeferiu o pedido de perícia na forma requerida e, no mérito decidiu:

“VOTO

[...]

Com relação ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

[...]

No mérito, as três infrações imputadas ao autuado foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, realizadas com base nos dados e informações prestadas pelo autuado através de arquivos magnéticos.

Noto que o que o autuado alega a existência de erros, afirmando que a fiscalização simplesmente desconsiderou a alteração do sistema de controle operacional da empresa, que em abril de 2004, passou a utilizar o sistema SAP, em substituição ao anterior, sendo necessária a alteração de todos os códigos de produtos, tendo sido feito a indicação “de para”, a fim de que não fossem prejudicados os controles e fosse garantida a continuidade de suas operações. Alega ainda que, tendo efetuado o levantamento do estoque até março de 2004, com os códigos antigos dos produtos, e ao se deparar com os códigos novos os autuantes simplesmente os consideraram como produtos novos, ignorando o contínuo e correto controle da empresa, ou seja, o fisco desconsiderou o estoque inicial de todos os produtos referidos exatamente na transição de março para abril de 2004, implicando na omissão de saídas dos produtos registrados com os códigos antigos, até março de 2004 e omissão de entrada desses mesmos produtos agora registrados com os códigos novos, isto a partir de abril de 2004, trazendo, inclusive, uma duplicidade de imputações, ou seja, omissão de entrada e saída dos mesmos produtos.

Destaca que o levantamento de todos os produtos apresenta a mesma falha, o que será oportunamente demonstrado.

Enfatiza que além da inconsistência acima apontada, a Fiscalização considerou de forma equivocada, as unidades de controle de estoque que caracterizam as suas operações em questão, ou seja, considerou como quantidade descrita nas notas fiscais “caixas” quando deveria considerar “unidades”, resultando num número muito maior de unidades de produtos e daí a conclusão de omissão de entrada e de saída. Diz que a Fiscalização deixou de considerar a unidade de medida, considerando apenas os números que constavam nas notas fiscais, sem se atentar para o que eles se referiam, gerando grande diferença no resultado final de auditoria do estoque.

Vejo também que os autuantes acataram as alegações defensivas e elaboraram novos demonstrativos utilizando o arquivo magnético enviado pelo autuado com as devidas correções, demonstrativos estes que foram submetidos à apreciação do contribuinte que, contudo, reiterou os mesmos argumentos apresentados na pela de defesa inicial.

Na realidade, constato assistir razão aos autuantes quando afirmam que o autuado se limitou a repetir as alegações feitas em sua primeira defesa (fls. 134 a 150), sem trazer ao processo prova alguma de suas alegações, inclusive, sem se referir aos novos demonstrativos.

Apesar de destacar que o levantamento de todos os produtos apresenta a mesma falha, o que seria oportunamente demonstrado, o autuado não trouxe aos autos após a revisão realizada pelos autuantes, quaisquer elementos de provas hábeis de suas alegações.

Certamente não observou a disposição do artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, abaixo transcrito, pois, apenas alega, porém, não trouxe aos autos nenhuma comprovação – documentos, levantamentos e demonstrativos – relativa à sua alegação.

[...]

O Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, estabelece a obrigatoriedade de comprovação das alegações apresentadas pelas partes, consoante os artigos 142 e 143, transcritos abaixo:

[...]

Verifico que os autuantes revisaram o levantamento fiscal inicial, o que implicou na redução de omissões e valores originalmente exigidos, conforme passo a analisar em seguida.

Na infração 01 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis-, a exigência fiscal referente ao exercício de 2003, apontou originalmente omissão de saídas no valor de R\$ 161.797,88 com ICMS exigido no valor de R\$ 27.505,64. Após a revisão realizada pelos autuantes foi apurada omissão de saídas neste exercício no valor de R\$ 237.036,68 com ICMS exigido no valor de R\$ 40.296,57. Já com relação ao exercício de 2004, originalmente levou-se em conta para apuração do imposto, o maior valor monetário, no caso, o das saídas tributáveis, sendo o valor das omissões de R\$ 1.065.417,76 com ICMS exigido de R\$ 181.121,02. Ocorre que, após a revisão levada a efeito pelos autuantes, foi apurada omissão de entradas superior a omissão de saídas, o que determinou a mudança da exigência que passou a ter como omissão de entradas o valor de R\$ 205.154,44 com ICMS exigido no valor de R\$ 34.876,25. Assim, a infração 01 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 75.172,82.

No que concerne à infração 02 - falta de recolhimento do ICMS constatada pela apuração de diferenças 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-, o valor originalmente apontado no Auto de Infração como omissão de entradas foi de R\$ 186.173,58 com ICMS exigido no valor de R\$ 31.649,51. Após a revisão foi reduzido para R\$ 173.181,75 com ICMS exigido no valor de R\$ 29.440,89. Portanto, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$ 29.440,89.

Quanto à infração 03 -, deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado..., ...sobre mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias – omissão de saídas -, trata-se de infração que está diretamente vinculada à infração 01, ou seja, a apuração do imposto tem como base de cálculo o valor indicado na infração 01, acrescido de MVA, no caso, 40%, passando o valor do ICMS exigido originalmente no Auto de Infração referente ao exercício de 2003 de R\$ 11.002,26 para R\$ 16.118,63. Com relação ao exercício de 2004, a exigência desaparece, haja vista que as mercadorias têm tratamento de regime normal de tributação quando de sua aquisição, passando à condição de sujeita ao regime de substituição tributária quando das operações de saídas, momento em que o contribuinte assume a condição de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.

Diante do exposto, voto pela procedência em parte do Auto de Infração, ficando mantidas parcialmente as infrações 01, 02 e 03, nos valores de R\$ 75.172,82, R\$ 29.440,89 e R\$ 16.118,63, respectivamente, totalizando o valor de R\$ 120.732,34.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

A empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 422/454). Após descrever as infrações a ela imputadas, noticiar que apresentou defesa e qual foi a Decisão da JJF, passou a expor suas razões recursais, por entender que a autuação não deve prevalecer, já que além dos argumentos expostos para a embasar serem contraditórios, a autuação decorre da aplicação de método de levantamento de estoques que diverge frontalmente do levantamento físico e escritural dos seus estoques, além de encontrar-se irremediavelmente eivada de nulidade, porque baseada em meros indícios, partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas, em total desrespeito aos seus direitos.

Preliminarmente, requer a nulidade da autuação e a retificação da Decisão recorrida. Diz que a autuação encontra-se baseada em meros indícios, partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificáveis, além de ter sido o Auto de Infração lavrado com diversos erros e vícios, em total desrespeito aos seus direitos. E a JJF, sob o argumento de que o procedimento fiscal obedeceu às determinações do RPAF/BA a manteve.

Ressalta que o Estado deve fundamentar suas ações com elementos formadores da convicção do agente fiscal munido de documentos probatórios e não, simplesmente, imputar atos de qualquer forma, transferindo ao contribuinte o ônus da prova. Desta forma, não admitia ou mesmo se conformava com interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos. E, neste contexto do seu Recurso, passa a discorrer sobre o princípio constitucional da legalidade,

trazendo ensinamento do Ricardo Mariz de Oliveira a respeito da pertinência do crédito tributário apurado mediante “*conclusões perfunctórias e sem embasamento fático*”.

Diz que um lançamento fiscal, na forma levada a efeito, viola o devido processo legal e a ampla defesa. Nesta esteira, traz ensinamentos a respeito do assunto de Hugo de Brito Machado e discorre sobre o direito processual administrativo para afirmar que “*a metodologia para análise de dados deve revestir-se de rigor técnico, sob pena de incorrer em absoluta arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização*”.

Prossegue com sua argumentação solicitando a nulidade da Decisão recorrida em razão “*do inegável cerceamento do seu direito de defesa em fase do indeferimento do pedido de realização de perícia fiscal/contábil*”. Descrevendo, novamente, como foi realizada a fiscalização e os argumentos esposados quando de sua inicial para requerer perícia (divergências dos estoques - inicial e final, que não espelhavam a realidade dos seus livros fiscais) e diante do exíguo tempo legal que dispôs para apresentar todas as inconsistências detectadas, entende que a Decisão recorrida não poderia lhe negar tal direito com base no art. 147, II, do RPAF/BA, uma vez que o trabalho fiscal não encontra sustentação em documentos comprobatórios e divergir, frontalmente, do levantamento físico e escritural da empresa.

Com tais argumentos, passa a discutir acerca da ausência de fundamento da Decisão recorrida objetivando o indeferimento da perícia que solicitou. A analisa, trecho por trecho, para concluir que em qualquer momento se negou a produzir provas de suas alegações. Entende que a posição da JJF desobedeceu ao RPAF/BA.

Registra, em seguida, que diante das determinações do art. 137, do RPAF/BA, pode esta CJF determinar a realização de perícia, principalmente devido a sua necessidade que se mostra flagrante em razão dos diversos equívocos e inconsistência do levantamento realizado pela fiscalização.

Passa a atacar o mérito da autuação.

Aduz que a fiscalização simplesmente desconsiderou a alteração do sistema de controle operacional da empresa, esclarecendo que em abril de 2004, passou a utilizar o sistema SAP, em substituição ao anterior, sendo necessária a alteração de todos os códigos de produtos, tendo sido feito a indicação “*de para*”, a fim de que não fossem prejudicados os controles e fosse garantida a continuidade de suas operações.

Afirma que a fiscalização efetuou o levantamento do estoque até março de 2004, com os códigos antigos dos produtos, e ao se deparar com os códigos novos simplesmente os considerou como produtos novos, ignorando o contínuo e correto controle da empresa, ou seja, o fisco desconsiderou o estoque inicial de todos os produtos referidos exatamente na transição de março para abril de 2004.

Diz que em decorrência disso, a fiscalização entendeu que houve omissão de saídas dos produtos registrados com os códigos antigos, até março de 2004 e omissão de entrada desses mesmos produtos agora registrados com os códigos novos, isto a partir de abril de 2004, trazendo, inclusive, uma duplicidade de imputações, ou seja, omissão de entrada e saída dos mesmos produtos. Diz que desde a sua inicial exemplificara a situação com a mercadoria *Picolé Stika Puxa* que até março de 2004 tinha código interno 233056 e estoque 1.795 caixas, sendo que, a partir de abril de 2004 passou ao código 62674, o que foi desconsiderado pelos autuantes que ainda consideraram como estoque inicial para este item, em abril de 2004, zero. Acrescenta que o resultado do levantamento apresentará sempre diferença de estoque, e a conclusão sempre será omissão de entrada e de saída. Assim discorda da JJF quando afirmou que havia acatado aos novos levantamentos realizados, pois continham os mesmos equívocos dos inicialmente elaborados. E, sacando da mercadoria acima nominada, bem como das mercadorias: corneto cone crocante, kibon cp power brand e kibon cp power brand faz uma análise, através do demonstrativo “*Levantamento Quantitativo de Estoques – Produtos Inventário*” (fl. 06 dos

autos) para demonstrar o que alega e afirmar que tal inconsistência o induzia a acreditar que provavelmente não foram corrigidos todos os equívocos existentes, o que demonstrava a necessidade de reforma da Decisão recorrida. E, para tanto, prossegue, “*basta que essa C. Câmara se atente para as colunas CODIGO ANT. e CÓDIGO ATUAL da planilha "LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - PRODUTOS INVENTÁRIO", em que na esmagadora maioria dos casos o código lançado pela d. fiscalização na coluna CODIGO ANT. é o mesmo da coluna CÓDIGO ATUAL, o que evidencia que para diversos produtos permanecem as inconsistências apontadas na Defesa apresentada pela ora recorrente*”

Enfatiza que, além da inconsistência acima apontada, a Fiscalização considerou de forma equivocada, as unidades de controle de estoque que caracterizam as suas operações em questão, ou seja, considerou como quantidade descrita nas notas fiscais “*caixas*” quando deveria considerar “*unidades*”, resultando num número muito maior de unidades de produtos e daí a conclusão de omissão de entrada e de saída. Diz que a ela deixou de considerar a unidade de medida, considerando apenas os números que constavam nas notas fiscais, sem se atentar para o que a eles se referiam, gerando grande diferença no resultado final de auditoria do estoque. Apresenta, como exemplo, quatro das notas fiscais que foram consideradas no levantamento levado a efeito pelos autuantes para, novamente, demonstrar o equívoco da Decisão recorrida, bem como do levantamento fiscal.

Alega, ainda, a falta de relevância relativa às omissões de mercadorias detectadas. Faz um extenso comparativo (exercícios de 2003 e 2004 e em relação a cinco mercadorias indicadas pelos seus códigos) para demonstrar que, sendo elas de fato existentes, mostram-se insignificantes em termos percentuais. Principalmente que não foram levados em conta os percentuais de quebra normal de produção existente. E, sobre tal tema, apresenta Decisão deste CONSEF para corroborar o que expõe.

Reportando-se às multas de 60% e 70% indicadas no Auto de Infração diz serem confiscatórias, pela ausência de prejuízo ao Fisco, bastando uma simples leitura da autuação para perceber que as multas são absurdamente altas. Invoca o princípio da vedação ao confisco em matéria tributária, reproduzindo Decisão do STF na ADI 551. Cita e transcreve sobre este mesmo princípio lições de Vittorio Cassone e Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior. Refere-se aos limites das multas, em respeito à observância da razoabilidade e da proporcionalidade da exação, afirmando que, punir o contribuinte quando não houve nenhum prejuízo ao Erário, descharacteriza a sistemática das multas, tornando-as inconstitucionais.

Pede que, em face da boa-fé, bem como da inexistência de dano ao Erário, que a multa seja revogada.

Finaliza requerendo a anulação da Decisão recorrida e o deferimento de realização de perícia. Caso esta CJF assim entender desnecessária, que o Auto de Infração seja julgado nulo, ou alternativamente, em face da irrelevância das diferenças apontadas, seja reformada a Decisão recorrida, para nada lhe ser exigido. Protesta, ainda, pela juntada posterior dos documentos necessários à comprovação de suas alegações.

Em manifestação, (fls. 462/464) a PGE/PROFIS, primeiramente, afasta as arguições de nulidade trazidas pelo recorrente, entendendo que os levantamentos fiscais foram submetidos à revisão fiscal pelo próprio autuante e pela JJF, em consideração aos argumentos de defesa. Portanto, atenção foi dada ao princípio do pleno direito de defesa. De igual sorte, não socorre o recorrente, sob este mesmo argumento, o indeferimento da perícia requerida, com base no art. 147, II, “b”, do RPAF/BA. Além do mais, toda a documentação carreada aos autos foi analisada pelos prepostos fiscais, que realizou as devidas correções, cujo resultado foi dado a conhecer ao sujeito passivo, sendo assim, resguardado o princípio do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, o recorrente trouxe os mesmos argumentos inicialmente arguidos e não apresentou fatos novos para ensejar uma nova revisão do lançamento fiscal.

No que tange às multas aplicadas, as mesmas encontram-se expressas na lei do ICMS.

Por fim, a respeito do argumento de não ter havido prejuízo ao Erário, diz que este é argumento vazio diante dos levantamentos fiscais realizados que provam a materialidade das infrações cometidas.

Opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

O anterior relator do presente PAF envia os autos à ASTEC/CONSEF para que sejam tomadas as seguintes providências (fl. 470):

1. Verificasse junto à escrituração fiscal do contribuinte e aos correspondentes documentos que lhe dão suporte se, efetivamente existem as inconsistências apontadas pelo sujeito passivo nas razões recursais (fls. 439/449 dos autos)
2. Caso fossem comprovadas tais alegações, que procedesse às devidas correções e apurasse, se houvesse, o valor residual das infrações 1 e 2.

Diligente fiscal (fls. 474/475), após análise da escrituração fiscal do autuado, juntamente com os correspondentes documentos fiscais que lhe dão suporte, constatou que realmente existiam as inconsistências apontadas pelo autuado nas suas razões recursais (fls. 439/449). De que tais inconsistências se referiam à mudança de código pelo autuado, a partir de 01/04/2004, bem como, ter sido considerado o padrão “caixa” e não “unidade” de vários produtos.

O autuado foi intimado a apresentar documentos que comprovassem tais inconsistências (fl. 476). Este solicitou elasticidade de prazo para assim proceder, o que foi dado. O recorrente apresentou algumas notas fiscais em que existem as inconsistências por ele mencionadas na sua peça defensiva conforme fls. 480/488.

Diante deste quadro, o fiscal estranho ao feito constatou as inconsistências apontadas pelo autuado em suas razões recursais (fls. 439/449). E, diante da complexidade da autuação, abrangendo três exercícios (2003, 2004 e 2005), com média de 200 produtos por exercício, sugere que o PAF seja encaminhado à INFAZ Atacado para as devidas providências.

Manifestando-se (fls. 494/496) os autuantes informam que ao refazerem o levantamento quantitativo dos estoques em relação aos exercícios de 2003 a 2005 observaram e retificaram todas as irregularidades.

Em seguida, passam a rebater os argumentos de defesa nos seguintes termos:

1. Que embora, por equívoco, no relatório conste tanto na coluna CÓDIGO ANT como na coluna CÓDIGO ATUAL o mesmo código, observaram que o estoque inicial foi tomado com o código anterior e o estoque final com os códigos atuais. Demonstram, item a item, de todos os produtos elencados pelo recorrente, correlacionando o demonstrativo elaborado com o livro Registro de Inventário.
2. Quanto às inconsistências das unidades dos produtos, como exemplificou o recorrente, dizem que tais inconsistências não existiram. Com os exemplos apresentados pelo recorrente e ASTEC (cópias de NF) demonstram que todas estão em unidade.

A PGE/PROFIS (fls. 498/499) primeiramente observa que o Parecer da ASTEC (nº 158/2009) foi inconclusivo. Não houve resposta aos esclarecimentos formulados pela 2ª CJF. O fiscal revisor afirmou a ocorrência das inconsistências apontadas pelo recorrente, mas sugeriu, ante a complexidade da autuação, o encaminhamento do feito à Infaz Atacado para as devidas providências. Por sua vez, o autuante intimado acerca do Parecer ASTEC, manifesta-se afirmando o oposto do fiscal revisor, ou seja, inexistem as inconsistências apontadas pelo recorrente, passando a explicar minuciosamente diversos itens do levantamento por ele próprio realizado, o ratificando integralmente.

Assim, considerando que a diligência fora solicitada pela 2^a CJF e, diante da inconclusividade da mesma, sugere que os autos sejam primeiramente encaminhados a 2^a CJF para que seja deliberado acerca da necessidade de encaminhamento do feito à INFRAZ ATACADO.

Em pauta suplementar da sessão de 31/5/2010, esta 2^a CJF, após exame das peças que constituem o processo, concluiu não existir necessidade da realização da diligência sugerida, tendo em vista que:

- 1- Resta provado nos autos, afirmado pelo próprio autuante, ter existido erro de identificação de dados na coluna COD ANTERIOR quando o correlacionou com a coluna COD ATUAL em relação aos exercícios de 2004 e 2005.
- 2- O recorrente argui a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento de defesa, entre outras colocações, exatamente por entender que esta situação gerou incerteza no levantamento fiscal.
- 3- O próprio fiscal estranho ao feito se viu impossibilitado de concluir a diligência conforme solicitada por esta 2^a CJF pelo não conhecimento da informação que o autuante, ao final, prestou.

Em Parecer conclusivo, a n. procuradora do Estado Maria Helena Cruz Bulcão assim se manifesta (fls. 504/505):

“Con quanto em nossa primeira manifestação, tenhamos corroborado com a Decisão de Primeira Instância administrativa, revemos nosso opinativo anterior, precípua mente em face da confirmação dos equívocos perpetrados no levantamento pelo próprio autuante às fls. 494/496, bem como pela constatação pelo revisor da ASTEC, acerca das inconsistências apontadas pelo autuado e que tornaram inviável a conclusão da diligência nos moldes deliberados pela e. 2a CJF.

De fato, os equívocos no levantamento quantitativo apenas elucidados pelo autuante em fase posterior ao julgamento de Primeira Instância administrativa promoveram o cerceamento de defesa do autuado, bem como demonstraram a insegurança na infração, induzindo consequentemente a nulidade do lançamento, a teor do artigo 18, incisos II e IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente, verbi:

[...]

Neste sentido, salvo melhor juízo, entendemos que deve ser acatada a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, com base no artigo 18, II e IV do RPAF, tendo em vista os equívocos e as inconsistências encontradas no levantamento quantitativo de estoques que serviu de esteio para a apuração das infrações, o que resultou em cerceamento no direito de defesa do contribuinte.

Diante do exposto, nos termos do art. 119, § 1º, do COTEB, opino pela nulidade do lançamento, com base no artigo 18, incisos II e IV do RPAF, devendo a presente manifestação ser encaminhada ao colendo Conselho de Fazenda Estadual para ser submetida ao crivo desta CORTE JULGADORA”.

Em Despacho, a n. procuradora Aline Solano Souza Casali Bahia (fls. 507/508), após transcrever o pedido feito por esta 2^a CJF e a conclusão a que chegou o diligente fiscal lotado na ASTEC/CONSEF, discorda do opinativo da procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, assim manifestando-se:

“Com todo respeito entendo que constatei que o Parecer nº 158/2009 (lis. 473/475) não atendeu completamente a diligência solicitada pela 2^a CJF, já que não elaborou o novo demonstrativo.

O autuante, cientificado, apresentou a informação de fls. 494/496 aduzindo, em síntese, que ao refazer o levantamento quantitativo em relação aos exercícios 2003 a 2005 foram observadas e retificadas todas as irregularidades e que em alguns casos os documentos juntados pelos autuados comprovam mais ainda a materialidade da infração. O autuante, após demonstração do quanto afirmado, concluiu que não existem irregularidades, mesmo porque o autuado foi intimado para consertar seu arquivo magnético e reenviou para a Secretaria da Fazenda conforme comprovantes de entrega de arquivos magnéticos. Ao fim ratificou o teor do levantamento quantitativo de estoques (fls. 181 a 302).

Diante do exposto, entendo que assiste razão ao autuante, pelos fundamentos expostos nas fls. 494/496, opinando, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO interposto pelo contribuinte, em referência.

Submeto à apreciação superior. Em seguida, encaminhem-se o PAF à segunda Câmara do egrégio CONSEF, para julgamento do Recurso Voluntário”.

A procuradora assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dra. Paula G. Morris Matos ratifica os termos do despacho exarado (fl. 508).

VOTO

O presente Auto de Infração trata de três infrações à legislação tributária deste Estado (omissões de saídas de mercadorias (infração 1), presunção de omissões de saídas de mercadorias (Infração 2) e falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado - infração 3). Todas apuradas através de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias.

Nas suas razões de nulidade da ação fiscal, e a consequente reforma da Decisão recorrida, aduz a empresa que o levantamento quantitativo dos estoques, motivador da autuação, encontra-se baseado em meros indícios, partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificáveis, além de ter sido o Auto de Infração lavrado com diversos erros e vícios, em total desrespeito aos seus direitos. E, quando do mérito, aponta os vícios que apurou, ou seja, a não observância por parte da fiscalização da mudança de códigos dos produtos, a partir de março de 2004.

Quanto à mudança de código dos produtos, embora o diligente da ASTEC/CONSEF tenha atestado ter razão o recorrente, o autuante, quando da sua última manifestação, mesmo de maneira pouco comprehensível para um leigo entender, gerando incerteza para quem o analisa, afirma que havia feito tal correlação.

Diz, ainda, que por equívoco, não expressou nos seus levantamentos fiscais tal modificação. Este equívoco gerou a arguição de nulidade e o ataque do recorrente quando do mérito da autuação a respeito das colunas CÓDIGO ANT. e CÓDIGO ATUAL da planilha "*LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - PRODUTOS INVENTÁRIO*", cujos códigos se apresentam iguais em sua grande maioria.

Apresenta, ainda, que além dessa inconsistência, a fiscalização considerou de forma equivocada, as unidades de controle de estoque, ou seja, considerou como quantidade descrita nas notas fiscais "caixas" quando deveria considerar "unidades", resultando num número muito maior de unidades de produtos, que no seu entender gerou as omissões detectadas.

Observo, inicialmente, que para apreciar a questão de nulidade posta, devo, necessariamente, abordar a forma de como foi conduzida a fiscalização.

Analizando os levantamentos fiscais inicialmente feitos, a correlação de códigos das mercadorias não existia. Entretanto, quando da sua informação fiscal (fls. 170/172), o auditor fiscal, mesmo expressamente afirmando (quando de sua última manifestação) não a ter demonstrado, fez tal correlação. Ou seja, para os exemplos apresentados pelo recorrente percebe-se que a partir do exercício de 2004, os estoques finais de 2003 dos produtos corneto cone crocante, kibon cp power brand e kibon cp power brand são os estoques iniciais de 2004. Ainda dou mais um exemplo com o produto 5010 – Kibon pote flocos 2 lts. com aquele de código 71649 – Kibon pote flocos 4 X 2 lts. (fl. 116 e fl. 122).

No entanto, ao não apresentar tal correlação de forma clara e expressa, a fiscalização dificultou sobremaneira, a defesa da empresa, pois para se ter o real conhecimento deste fato, é necessário que seja analisado produto a produto (cerca de 200 por ano) para haver a possibilidade de se atestar, de maneira inequívoca, que para todos eles foi obedecida rigorosamente a mudança do código do produto, o que não foi feito nem pelo diligente fiscal nem pelo próprio autuante que se limitou a rebater, apenas, os exemplos apresentados pelo recorrente e afirmar que realizou tais modificações.

Mas os problemas não restaram somente neste ponto. Embora o autuante afirme não haver irregularidade com a unidade de medida dos produtos, tal fato não espelha a realidade.

Os exemplos dados pelo recorrente (corneto cone crocante, kibon cp power brand e kibon cp power brand), o diligente fiscal da ASTEC/CONSEF atestou razão assistir ao recorrente sobre tal aspecto.

Indo adiante nesta análise, tomo, novamente, do produto 5010 (Kibon pote flocos 2 lts) e 71649 (Kibon pote flocos 4 x 2 lts). Ao observar o livro Registro de Inventário dos exercícios de 2002 e 2003 o produto com código 5010 encontra-se expresso em UV (unidade como informa o recorrente – fls. 110 e 116). As notas fiscais de entradas e saídas, afirma o preposto fiscal que estavam em kg, embora pela cópia da nota fiscal de saída acostada aos autos (fl. 484) ela encontra-se em unidade, conforme, posteriormente, afirma o autuante (fl. 495). Quando da junção dos códigos 5010 e 71649, o inventário de 2004 e 2005 passou a ser expresso em caixa (CX – fls. 122 e 125). Todo o levantamento fiscal de 2003 (fl. 198) foi feito em Kg com as mesmas quantidades expressas em unidade da escrita fiscal do recorrente (que se supõe ser de 2 lts.) e em caixas partir de 2004, porém com o estoque de unidade de 2003, que disse ele ser quilo (fl. 237).

Neste momento, cumpre observar que um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas.

Esta contagem pode ser física do inventário final, o que se chama de “*levantamento quantitativo em exercício aberto*”, ou somente físico documental (chamado de exercício fechado). Entretanto, deve-se, sempre, levar em consideração as quantidades de mercadorias, suas unidades de medida, bem como, a sua expressão monetária, pois qualquer desvio destes dados desvirtua o levantamento fiscal, consequentemente, o *quantum* a ser exigido.

Por isto que o art. 3º da Portaria nº 445/98 determina:

Art. 3º A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.:(grifo do relator)

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Por tudo exposto, primeiramente ressalto que a atividade de fiscalização é ato vinculado, não podendo, em qualquer hipótese, fugir das determinações legais. Estas são as determinações expressas do art. 142, Parágrafo único do CTN – Código Tributário Nacional. Em segundo, base de cálculo é critério legal de determinação do que é devido, na medida exata, pois dimensão material do tributo que demonstra os critérios para mensurar o fato tributário imponível. Assim, indispensável que seja demonstrada de forma comprehensiva, apontando o critério adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. E, tudo isso decorre dos princípios da legalidade, da verdade material e do pleno exercício do direito de defesa. E, em terceiro, erros de unidade de medida detectados nos arquivos magnéticos do contribuinte não têm o condão de sustentar a autuação, diante das provas documentais (livros e documentos fiscais) apresentados.

Diante dos fatos acima narrados e das determinações da norma regulamentar vigente, o levantamento fiscal encontra-se irreversivelmente maculado. O autuante deveria ter utilizado uma única unidade de medida, seja em quilo, unidade ou caixa para dar segurança à base de cálculo do imposto exigido na presente ação fiscal e ter demonstrado, clara e de maneira comprehensível, que havia realizado a correlação dos códigos das mercadorias. Agindo de forma

contrária, tornou ilíquido o *quantum* a ser exigido, restando a acusação sem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a irregularidade tributária atribuída ao sujeito passivo, afora ter maculado o direito pleno de defesa do recorrente.

Medidas saneadoras poderiam ser requeridas, porém elas são de tal monta que acabariam em ser uma nova fiscalização, o que neste momento não pode ser requerida.

Em assim sendo, somente posso acolher as razões recursais e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para decidir pela nulidade da ação fiscal com base no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Diante da Decisão ora prolatada, fica o Recurso de Ofício interposto, PREJUDICADO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279104.0005/07-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (UNILEVER SORVANE)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS