

A. I. Nº - 293872.0002/12-0
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 29/10/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0244-03/12

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA DA CARGA TRIBUTÁRIA. VENDAS A CONTRIBUINTE INAPTOS E ISENTOS. O tratamento tributário previsto no Decreto 7.799/00 se aplica a operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o citado Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, quando forem objeto de operação com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Infração procedente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Mantido o lançamento. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 12/06/2012, refere-se à exigência de R\$2.829.987,69 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, previsto no Termo de Acordo, Decreto 7.799/00, nas vendas a não contribuintes, nos meses de maio, outubro a dezembro de 2008; janeiro a julho de 2009. Valor do débito: R\$51.332,39. Multa de 60%.

Infração 02: 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, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$3.123.305,45. Multa de 60%.

Infração 03: 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 mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Valor do débito: R\$655.349,85. Multa de 70%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 142 a 154), alegando que apesar de o autuante não ter colacionado aos autos o Termo de Acordo a que se refere o Decreto nº 7.799/00 (do qual o defendente seria signatário) as infrações relacionadas às supostas operações realizadas ao abrigo desse diploma normativo são cabalmente improcedentes. Quanto à primeira infração, alega que se impõe a nulidade do Auto de Infração em combate, por ausência de embasamento técnico e probatório apto a tornar exigível a acusação fiscal. Diz que o procedimento fiscal de acusação 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, afastando por completo a utilização de suposições e indícios infundados. Afirma que no caso concreto, caberia à Autoridade Fazendária ter comprovado cabalmente que as operações autuadas decorrem de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular, até porque, em todas elas existe inclusive menção à inscrição estadual dos destinatários. Diz que o autuante não comprovou nos autos, em momento algum, que à época em que ocorreram os fatos geradores os adquirentes das mercadorias não eram contribuintes do ICMS ou eram contribuintes em situação irregular. No caso dos autos, afirma que caberia à Autoridade Fazendária ter demonstrado cabalmente o cometimento das infrações e não o contrário, o defendente demonstrar que não as cometeu. A respeito da prova no processo administrativo fiscal, transcreve ensinamentos de Hugo de Brito Machado e diz que não se pode impor o ônus da prova ao contribuinte sem que o Fisco tenha, antes de autuá-lo, esgotado todas as possibilidades de investigação, ou seja, buscado a prova necessária a materializar a razão da acusação fiscal. Afirma que restou claro que o presente Auto de Infração deve ser anulado, porque o resultado encontrado no levantamento fiscal não é suficiente para comprovar a materialidade das acusações fiscais.

Quanto à infração 02, o defendente informa que antes de adentrar o mérito da autuação, é importante analisar as particularidades envolvidas no caso em tela, em especial as disposições contidas no Decreto nº 7.799/00. Transcreve o art. 1º do mencionado Decreto e diz que a exigência fiscal fundamenta-se no *caput* do artigo 6º do Decreto nº 7.799/00. Afirma que a fiscalização sequer comprovou a existência do Termo de Acordo específico que legitimaria a exigência fiscal, e que as alegações acusatórias não reúnem condições para prosperar. Alega que foram consideradas, indevidamente, pela fiscalização, notas fiscais que, por conta do CFOP adotado, não poderiam dar ensejo à exigência de estorno proporcional, na medida em que a natureza da aquisição denota que não haverá saída posterior com base de cálculo reduzida. Entende que não há que se falar em compras para posterior comercialização, única hipótese em que se admitiria, caso legítima a exigência do estorno proporcional. Também alega que outra falha grave da fiscalização, que demonstra a necessidade de cancelamento da acusação fiscal, é a falta de vinculação das entradas com as saídas, de forma que se pudesse evidenciar a necessidade do estorno proporcional. Diz que não há nos autos a prova de que as mercadorias foram adquiridas para posterior comercialização, porque foram consideradas pela fiscalização Notas Fiscais relativamente às quais é inexigível o estorno, por isso, o presente Auto de Infração deve ser integralmente cancelado para que nada se exija do defendente a título de ICMS, multa e juros. Argumenta que a acusação fiscal em questão busca limitar o direito ao crédito de ICMS, e que se deve ter em mente que toda e qualquer limitação do direito ao crédito do ICMS deve respeitar o princípio da não-cumulatividade desse imposto. Transcreve o art. 155, II, § 2º da Constituição Federal e ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, sobre o princípio da não-cumulatividade. Diz que a lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não-cumulatividade seja

abolida, ou mesmo restringida, sob pena de ferir além do princípio da não-cumulatividade, o princípio constitucional da proibição de utilizar tributo com efeito de confisco, princípio este regulado no artigo 150, IV da Constituição Federal. Assim, entende que cabe apenas à Constituição Federal dar e tirar créditos, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de ICMS.

Conclui afirmando que não há meios para que a legislação infraconstitucional, seja ela complementar, ordinária, federal ou estadual, imponha limites ou restrições ao âmbito dado pela Constituição Federal ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Diz que, se o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações antecedentes for minimamente reduzido pela lei, esta estará eivada de inconstitucionalidade. Essa é a única interpretação juridicamente admissível num sistema tributário caracterizado pela rigidez e cuja estrutura foi integralmente definida em nível constitucional. Nesse contexto, sob pena de violação frontal ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido, entende que deve ser cancelado o presente Auto de Infração.

Quanto à infração 03, alega que, conforme admitido pela própria fiscalização, a conclusão quanto às supostas omissões se deu a partir de presunção. Diz que a autuação encontra-se eivada de nulidade, porque baseada em mera presunção, 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 defendente. A despeito da alegada nulidade dos procedimentos adotados pela fiscalização, o defendente diz que juntou ao presente PAF, cópia do livro Registro de Inventário com todas as transações de controle de estoques mencionados no Auto de Infração. Entende que, com base nesse livro, percebem-se algumas inconsistências no presente Auto de Infração. A título de exemplo, diz que se constata que o levantamento realizado pelo autuante não coincide com o estoque inicial e final efetuado pela defendente em seu livro Inventário. Para apontar, essas inconsistências, diz que foram elaboradas planilhas comparativas indicando divergência na quantidade de mercadorias, restando evidente a falta de liquidez da presente autuação. Reitera a alegação de que 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. Entende que a acusação fiscal só teria condição de prosperar se viesse acompanhada de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão de falta de recolhimento do ICMS. Quanto a esta questão, cita ensinamento de Ricardo Mariz de Oliveira e Paulo de Barros Carvalho. Afirma que o presente 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.

Em relação às inconsistências do levantamento fiscal, o defendente alegou que houve hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque. Diz 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 não se prestam a determinar qual o critério da Fiscalização para obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que foram apuradas. Afirma que o "Preço médio Saída", indicado nos relatórios (Anexo 03) e cujo critério e metodologia de apuração não é indicado em qualquer documento que instruiu essa autuação são utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido pelo defendente, mediante a multiplicação pelas alegadas diferenças de estoque, e posterior aplicação da alíquota de 17% sobre o resultado obtido. Diz que existe iliquidez e incerteza do crédito tributário, na medida em que nenhuma informação foi prestada pela fiscalização acerca dos critérios adotados na apuração dos montantes denominados "Preço médio Saída" constantes dos respectivos relatórios e, por conseqüência, na apuração das respectivas base de cálculo, e tais omissões configuram nítido cerceamento ao direito de defesa

do estabelecimento autuado, posto que, se o mesmo desconhece os critérios e metodologias adotados pela fiscalização ao apurar os montantes e valorar as supostas diferenças de estoque que afirma existirem, o defendente não poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional. Diz que esse injustificado hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque fica ainda mais evidente quando o valor denominado "Preço médio Saída" é comparado ao custo dos produtos que integravam os estoques do estabelecimento autuado nos exercícios de 2008 e 2009 constantes nos respectivos livros Registro de Inventário do estabelecimento. Alega que, se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos, e que não há dúvidas de que os procedimentos adotados por ocasião da lavratura do presente Auto de Infração comprometem a validade deste lançamento, devendo a exigência nele veiculada ser imediatamente cancelada.

O defendente também alega que outra mácula, de extrema gravidade, impõe o cancelamento da presente autuação no que tange à infração 03, qual seja, a falta de indicação dos dispositivos legais da suposta infração e da metodologia adotada para o levantamento. Diz que o Auto de Infração não contém indicação dos dispositivos que dariam embasamento aos procedimentos adotados pela fiscalização para apuração da exigência, de maneira que o defendente não tem condições de saber até que ponto muitas das medidas adotadas, especialmente no tocante aos critérios de valoração das supostas diferenças de estoque apuradas em levantamento e da base de cálculo do imposto exigido, estão devidamente amparadas em lei, ou se são atos discricionários, que podem encerrar arbitrariedades. Pede que seja realizada perícia fiscal. Afirma que na maioria dos tópicos de defesa, a linha de argumentação desenvolvida está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, pois lhe é praticamente inviável empreender, no prazo de 30 dias legalmente previsto para a apresentação de Defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal. Entende que se faz necessário realizar perícia contábil com o objetivo de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso desses produtos no estabelecimento autuado, tomando por base não somente os arquivos magnéticos, mas essencialmente as Notas Fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque e os registros contábeis, como o razão de estoque.

Por fim, o defendente requer a nulidade do presente Auto de Infração. Pede que sejam acolhidas as razões de mérito, caso se entenda que a autuação está revestida dos requisitos de validade de um lançamento de ofício, e protesta pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 321 a 323 dos autos. Quanto à primeira infração diz que os argumentos defensivos não devem ser acolhidos, tendo em vista que o autuado requereu o Termo de Acordo e Compromisso para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, sendo deferido pela SEFAZ em 09/08/2006 e desde esta data, a empresa vem se beneficiando da redução da base de cálculo nas vendas internas. Informa que nos demonstrativos do ANEXO I deste Processo Administrativo Fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, o autuado efetuou vendas para empresas cujas notas fiscais constam no campo da Inscrição Estadual a informação "ISENTO" ou "70726119", e ambos não são contribuintes do ICMS no Estado da Bahia. Esclarece que a inscrição "70726119" refere-se ao "SESC-ADMINISTRAÇÃO REGIONAL BAHIA", sendo este estabelecimento considerado não contribuinte do ICMS, inclusive com inscrição "Opcional" no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. Dessa forma, considerando que o

benefício fiscal do Decreto 7.799/00 contempla apenas operações de vendas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, entende que não devem ser acatados os argumentos do impugnante.

Quanto à infração 02, diz que não deve ser acatada a alegação defensiva porque, como pode ser observado nos demonstrativos constantes do CD AUTENTICADO anexo a este PAF e com cópia entregue ao contribuinte, os CFOPs constantes das notas fiscais demonstram que foram adquiridas mercadorias para posterior comercialização e suas operações subsequentes são amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Afirmar que os créditos fiscais relativos a estas mercadorias não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto, como determina o art. 6º do Decreto 7.799/00, e que por isso, a infração 02 deve ser mantida integralmente.

Infração 03: Informa que analisou todos os documentos apresentados na defesa. A primeira relação de documentos (DOC 01-defesa) refere-se aos livros de Inventário de 2008 e 2009 já acostados ao presente PAF, fls. 98 a 138, e que não há qualquer divergência das quantidades constantes dos estoques iniciais e finais utilizados na apuração dos levantamentos quantitativos dos estoques. Diz que o próprio autuado não informa qual mercadoria foi detectada inconsistência. Quanto às planilhas comparativas (DOC 02-defesa), esclarece que os papéis anexados não têm qualquer relação com as quantidades de mercadorias informadas nos inventários iniciais e finais para apuração das omissões de saídas de 2008 e 2009. As planilhas apresentados na defesa informam apenas que houve algumas devoluções de mercadorias constantes de determinadas notas fiscais no decorrer do exercício fiscal.

Em relação ao argumento defensivo de que não foi informado o critério adotado na obtenção do preço médio utilizado na valoração das diferenças dos estoques, diz que tal alegação não pode prosperar, uma vez que o critério utilizado para apuração da base de cálculo das mercadorias omitidas foi o constante do art. 60, Inciso II, “a” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, devidamente informado no enquadramento da infração e demonstrado no arquivo eletrônico anexo a este PAF. Também informa que nos demonstrativos constantes do CD AUTENTICADO anexo a este PAF, com cópia entregue ao autuado, foram calculados todos os preços médios das saídas praticados pelo contribuinte no último mês do exercício fiscal em que as mercadorias foram comercializadas. Considera que os argumentos defensivos e os documentos apresentados pelo autuado em sua peça defensiva não são suficientes para elidir a ação fiscal e ratifica integralmente a infração 03. Por fim, o autuante pede procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O defendente alega que se impõe a nulidade do presente Auto de Infração por ausência de embasamento técnico e probatório apto a tornar exigível a acusação fiscal. Diz que a acusação fiscal deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios, afastando por completo a utilização de suposições e indícios infundados.

Quanto a esta alegação, observo que a autuação foi efetuada com base nos levantamentos fiscais realizados a partir dos documentos fiscais apresentados pelo autuado e nos arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ pelo contribuinte, e estes elementos constituem o embasamento técnico na apuração do imposto exigido no presente lançamento.

Observo que os dispositivos regulamentares constantes no Auto de Infração indicam que a autuação fiscal trata de ICMS, sendo indicados os dispositivos do RICMS/BA, não implicando nulidade da

autuação caso exista erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a primeira infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, previsto no Termo de Acordo, Decreto 7.799/00, nas vendas a não contribuintes, nos meses de maio, outubro a dezembro de 2008; janeiro a julho de 2009.

O defendente alegou que caberia à Autoridade Fazendária ter comprovado cabalmente que as operações autuadas decorrem de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular, até porque, em todas elas existe inclusive menção à inscrição estadual dos destinatários. Diz que o autuante não comprovou nos autos, em momento algum, que à época em que ocorreram os fatos geradores os adquirentes das mercadorias não eram contribuintes do ICMS ou eram contribuintes em situação irregular.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante às fls. 15 a 32 dos autos, o débito apurado se refere às operações efetuadas com os clientes do autuado sem inscrição estadual ou isentos, e foi esclarecido pelo autuante que nos exercícios de 2008 e 2009, o autuado efetuou vendas para empresas cujas notas fiscais constam no campo da Inscrição Estadual a informação “ISENTO” ou “70726119”, e ambos não são contribuintes do ICMS no Estado da Bahia. Esclarece que a inscrição “70726119” refere-se ao “SESC-ADMINISTRAÇÃO REGIONAL BAHIA”, sendo este estabelecimento considerado não contribuinte do ICMS, inclusive com inscrição “Opcional” no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia.

Entendo que não assiste razão ao autuado, haja vista que no caso do tratamento previsto no Decreto 7.799/00, há um requisito específico que não depende de interpretação do que seja contribuinte, considerando que o art. 1º do Decreto 7.799/00 estabelece que o tratamento tributário previsto no mencionado decreto se aplica a operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o citado Decreto, destinadas a contribuintes também inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia.

Vale salientar, que o Decreto 7.799/00 dispõe sobre redução de base de cálculo nas operações internas com mercadorias destinadas à comercialização, realizadas por contribuintes do ICMS sob os códigos de atividade indicadas neste Decreto, inclusive o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, e a utilização do tratamento tributário previsto neste Decreto ficou condicionada à celebração de Termo de Acordo específico.

Embora o autuado tenha alegado que a fiscalização sequer comprovou a existência do Termo de Acordo específico, consta no Sistema de Controle desta SEFAZ que o autuado requereu e foi deferido o seu pedido de assinatura de Termo de Acordo e Compromisso com a Secretaria da Fazenda deste Estado da Bahia, para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00.

O autuado não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal e não contestou a situação cadastral dos destinatários das mercadorias constantes do demonstrativo elaborado pelo autuante. As alegações não são acatadas e o imposto apurado é devido. Assim, concluo pela subsistência deste item da autuação fiscal.

Infração 02: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Trata-se de estorno de créditos fiscais relativos a mercadorias adquiridas, vinculadas a operações subsequentes amparadas pelo benefício fiscal estabelecido no Decreto 7.799/00, e tal procedimento é previsto no art. 6º do mencionado Decreto, a seguir reproduzido, para melhor entendimento da matéria em questão:

Decreto 7.799/00

...

Art. 6º *Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º e 2º, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

Parágrafo único. *Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no § 2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.*

O autuado alegou que foram consideradas, indevidamente, pela fiscalização, notas fiscais que, por conta do CFOP adotado, não poderiam dar ensejo à exigência de estorno proporcional, na medida em que a natureza da aquisição denota que não haverá saída posterior com base de cálculo reduzida. Entende que não há que se falar em compras para posterior comercialização, única hipótese em que se admitiria, caso legítima a exigência do estorno proporcional. Também alega que outra falha grave da fiscalização, que demonstra a necessidade de cancelamento da acusação fiscal, é a falta de vinculação das entradas com as saídas, de forma que se pudesse evidenciar a necessidade do estorno proporcional.

O autuante esclareceu que os CFOPs constantes das notas fiscais demonstram que foram adquiridas mercadorias para posterior comercialização e suas operações subsequentes são amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Afirma que os créditos fiscais relativos a estas mercadorias não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto, como determina o art. 6º do Decreto 7.799/00.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo autuante, foram objeto da exigência fiscal as entradas com CFOP 2102 (compras para comercialização – classificando-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas) e CFOP 2152 (transferências para comercialização – classificando-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa).

Neste caso, cabia ao defendente comprovar a alegação de que não houve saída posterior com base de cálculo reduzida, haja vista que, ao contrário do que foi alegado, a natureza das entradas das mercadorias denota que houve comercialização e, tendo o defendente requerido assinatura de Termo de Acordo e Compromisso com a Secretaria da Fazenda deste Estado da Bahia, para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00, deveria cumprir o que estabelece o art. 6º do mencionado Decreto, já que o seu pedido foi deferido desde agosto de 2006.

O autuado entende que a acusação fiscal em questão busca limitar o direito ao crédito de ICMS, e que se deve ter em mente que toda e qualquer limitação do direito ao crédito do ICMS deve respeitar o princípio da não-cumulatividade desse imposto. Afirma que não há meios para que a legislação infraconstitucional, seja ela complementar, ordinária, federal ou estadual, imponha limites ou restrições ao âmbito dado pela Constituição Federal ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, e se o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações antecedentes for minimamente reduzido pela lei, esta estará eivada de inconstitucionalidade.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Acatando os demonstrativos elaborados pelo autuante, concluo pela procedência desta infração, haja vista que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, quando forem objeto de operação com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

Infração 03: 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 mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis.

Observo que no levantamento quantitativo de estoques são conferidas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro Registro de Inventário, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação omissão do registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes, anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte, conforme recibo à fl. 10 do PAF. Foi cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que poderia ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de presunção, como alegou o autuado.

Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

Quanto ao inventário, deve representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício ou do período considerado.

O autuado alegou que o levantamento realizado pelo autuante não coincide com o estoque inicial e final efetuado em seu livro Registro de Inventário. Para apontar, essas inconsistências, diz que foram elaboradas planilhas comparativas indicando divergência na quantidade de mercadorias, restando evidente a falta de liquidez da presente autuação.

O autuado não apontou objetivamente quais as inconsistências verificadas no levantamento fiscal, e o autuante informou que analisou todos os documentos apresentados na defesa. A primeira relação de documentos (DOC 01-defesa) refere-se aos livros de Inventário de 2008 e 2009 já acostados ao presente PAF, fls. 98 a 138, e que não há qualquer divergência das quantidades constantes dos estoques iniciais e finais utilizados na apuração dos levantamentos quantitativos dos estoques. Diz que o próprio autuado não informa qual mercadoria foi detectada inconsistência. Quanto às planilhas comparativas (DOC 02-defesa), esclarece que os papéis anexados não têm qualquer relação com as quantidades de mercadorias informadas nos inventários iniciais e finais para apuração das omissões de saídas de 2008 e 2009.

Na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas com Notas Fiscais} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas Reais}$. Confronta-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos. Esta é a metodologia adotada, não se justificando a alegação do autuado de

que não foi indicado em qualquer documento que instruiu esta autuação o que foi utilizado na apuração da base de cálculo do ICMS devido pelo defendente, haja vista que o defendente recebeu cópia de todo o levantamento fiscal.

Também não acato a alegação de que deveria ser efetuado o levantamento não apenas com o arquivo magnético mas essencialmente com as Notas Fiscais, somadas aos livros fiscais, considerando que o mencionado arquivo é enviado à SEFAZ pelo contribuinte com base nos dados constantes nos livros e documentos fiscais. Ademais, o defendente não comprovou a existência de qualquer dado divergente nos arquivos enviados, que lastrearam o levantamento fiscal.

Considerando que o levantamento fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos magnéticos, a correção de erros, se existirem em tais arquivos magnéticos, é de responsabilidade do contribuinte e os registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias e inventário efetuado com base na contagem física do estoque. Portanto, no caso de existência de erros, compete ao contribuinte informar e corrigir o erro.

O defendente alegou que se faz necessário realizar perícia contábil com o objetivo de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso desses produtos no estabelecimento autuado.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e por isso, indefiro o pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

De acordo com os demonstrativos de cálculo das omissões relativos aos exercícios de 2006 a 2009, constatou-se, em cada exercício fiscalizado, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, através de levantamento quantitativo, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária a das operações de saídas.

Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Mantida a exigência fiscal constante na infração 03.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293872.0002/12-0, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.829.987,69**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.174.637,84 e 70% sobre

R\$655.349,85, previstas no art. 42, incisos II, “a”, VII, “b” e inciso III, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA