

**A. I. N°** - 298616.0002/12-0  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20. 09. 2013

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0197-01/13**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a.1) CRÉDITO RELATIVO A IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL. a.2) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. a.3) CRÉDITO UTILIZADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. a.4) UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO. b) FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO RELATIVO A ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ESTORNO PROPORCIONAL. Lançamentos não impugnados pelo contribuinte. 2. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO N° 7.799/00. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. a) VENDAS PARA NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS. Infração caracterizada. Por contribuinte do ICMS não se deve entender aquela pessoa que é inscrita como contribuinte, mas sim aquela pessoa que, legalmente, seja definida como contribuinte. Precedentes deste Conselho. b) VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Fato demonstrado nos autos. Excluídas parcelas relativas a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais se considera encerrada a fase de tributação (pastas dentifrícias). Reduzido o valor do imposto a ser lançado. b) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO A SAÍDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 6. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. Fato demonstrado nos autos. Incabível a**

alegação de que o fato teria sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. Lançamento mantido. **b) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS.** Lançamento não impugnado pelo contribuinte. **7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** Lançamento não impugnado pelo contribuinte. Ultrapassadas as preliminares de nulidade. Rejeitado o requerimento de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27.6.12, imputa ao contribuinte as seguintes infrações:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 91.476,00, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por falta de apresentação do documento comprobatório do direito ao crédito, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 19.800,00, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 2.014,53, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de benefício de redução da base de cálculo, por efetuar vendas para não contribuintes do ICMS, a exemplo do Sesc Administração Regional no Estado da Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 37.253,23, com multa de 60%;
5. utilização de crédito fiscal presumido em valor superior ao permitido na legislação, sendo lançado imposto no valor de R\$ 31.232,04, com multa de 60%;
6. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de benefício de redução da base de cálculo, relativamente a vendas de mercadorias do regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.950,86, com multa de 60%;
7. falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.277,20, com multa de 60%;
8. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota, sendo lançado imposto no valor de R\$ 144,10, com multa de 60%;
9. falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.760,30, com multa de 60%;
10. falta de recolhimento do imposto [ICMS] 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” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2008), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 326.662,98, com multa de 70%;

11. falta de retenção de ICMS, na condição de “contribuinte substituto”, relativo a saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem registro na escrita, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.372,22, com multa de 60%;
12. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação [operações tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 4.440,53, equivalente a 10% das entradas não registradas;
13. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis [operações não tributáveis pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 106,76, equivalente a 1% das entradas não registradas;
14. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 463,74, com multa de 60%.

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 965/976) declarando de início que pagou os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 11, 13 e 14, e portanto discutirá apenas os itens 4º, 10 e 12.

Na impugnação do item 4º, observa que o fato em questão se relaciona às disposições do Decreto nº 7.799/00. Em preliminar, quanto à imputação de que teriam sido efetuadas saídas de mercadorias com o tratamento previsto no referido decreto destinadas a não contribuintes ou a contribuintes em situação cadastral irregular, sustenta que se impõe a nulidade da autuação, por ausência de embasamento técnico e probatório da acusação, haja vista que o Estado deve fundamentar suas alegações, e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência, de modo que neste caso caberia à autoridade fiscal ter comprovado cabalmente que as operações autuadas decorrem de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular, tendo em vista que em todas elas é feita menção à inscrição estadual dos destinatários, não tendo o autuante feito prova nos autos de que à época dos fatos os adquirentes das mercadorias não eram contribuintes do ICMS ou eram contribuintes em situação irregular. Lembra que o ônus da prova incumbe a quem alega, e esta é uma norma elementar de direito. Cita lição de Hugo de Brito Machado.

Também em preliminar, com relação aos itens 10 e 12, observa que, conforme foi admitido pela própria fiscalização, a conclusão quanto às supostas omissões se deu a partir de presunção, e portanto o procedimento fiscal deve trazer os elementos formadores da convicção do agente fiscal, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, afastando-se a utilização de presunções, como ocorreu neste caso. Aduz ser impossível que a empresa admita ou se conforme com interpretação desvinculada da realidade dos fatos. Argumenta 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 para autuar o contribuinte. Ressalta que as suposições apontadas pela fiscalização, além de estarem equivocadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão de falta de recolhimento do imposto. Socorre-se de comentários de Ricardo Mariz, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza. Acrescenta que não só a doutrina, mas também as decisões administrativas e judiciais declaram ser inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em conjecturas e suposições, sem amparo em fatos e documentos. Cita nesse sentido a ementa de acórdão do STJ.

Reclama que não existe no Auto e nos documentos que o instruem qualquer informação acerca dos critérios e da metodologia adotados pela fiscalização na realização dos levantamentos e na elaboração dos relatórios, e, portanto, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque. Alega que a única suposição possível é de que a fiscalização se baseou unicamente em documentos fornecidos pela empresa após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, os livros de entradas, saídas, apuração e inventário, porém a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração requer certas cautelas, porque esses arquivos, por si sós, 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. Diz que o que pretende, para que não restem dúvidas, é ver esclarecido nos autos o caráter indiciário da base probatória calcada em arquivos magnéticos, porque a prova cabal em levantamento de estoques para verificação de omissões de entrada ou de saída deve sempre ficar sujeita à análise física das Notas Fiscais de entradas e saídas, pois os arquivos magnéticos ou físicos constituem meros indícios, e não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário. Volta a socorrer-se da doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Conclui a preliminar pontuando que fatos aventados apenas fundados em presunção são insuficientes para caracterizar qualquer infração, e por isso o lançamento deve ser anulado.

Quanto ao mérito, relativamente aos itens 10 e 12, alega inconsistências do levantamento fiscal, em virtude de superdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque, faltando por isso certeza e liquidez, já que as poucas informações que constam nos relatórios fiscais não se prestam a determinar qual o critério adotado pela fiscalização na obtenção do preço médio. Alega que com relação aos valores constantes no demonstrativo do preço médio não é informado qual o critério ou metodologia empregados na apuração da base de cálculo, disso resultando iliquidez e incerteza do crédito tributário, configurando ainda nítido cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que, se o autuado desconhece os critérios ou metodologias adotados pela fiscalização ao apurar os preços e ao valorar as supostas diferenças de estoque, não há como exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório. Aduz que, se não bastasse isso, na grande maioria dos casos o preço médio de saída supera, e muito, a média do valor unitário real.

Sustenta que a falta de informações acerca dos critérios e metodologias adotados na apuração dos valores empregados na determinação da base de cálculo representa um vício de nulidade, por privar a empresa de qualquer tipo de controle acerca da composição da exigência fiscal, e portanto o Auto deve ser retificado quanto aos valores unitários das mercadorias.

Reclama que a omissão de uma informação indispensável à quantificação de uma exigência tributária não é compatível com os princípios que norteiam a administração pública, enunciados no art. 37 da Constituição. Lembra que a lavratura de um Auto de Infração tem natureza de lançamento tributário, sendo requisito para sua validade a observância das leis. Chama a atenção para a regra do art. 142 do CTN. Prossegue dizendo que o Auto de Infração deve indicar com clareza os elementos que embasam a pretensão fiscal, de modo a assegurar o direito à ampla defesa e ao contraditório, devendo conter os elementos que demonstrem a constituição do crédito, e se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados, não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos, ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade.

Alega ausência de fundamento legal, dizendo que falta a indicação dos dispositivos legais da suposta infração, uma vez que todos os dispositivos indicados no Auto de Infração como infringidos estão enunciados no Regulamento do ICMS, ato normativo expedido por agente do poder executivo, não havendo na peça acusatória qualquer indicação dos dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos. Reporta-se ao princípio da legalidade. Cita o art. 150, I, da Constituição, e o art. 97 do CTN. Sustenta que a indicação, no Auto de Infração, de dispositivos do

regulamento e até de portaria não supre a ausência de indicação dos fundamentos legais da suposta infração.

Requer a realização de perícia contábil com o objetivo de provar se existem as pretensas diferenças de estoque.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, ou que no mérito seja cancelado. Protesta pela juntada do comprovante de pagamento dos valores reconhecidos e pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações que lhe foram imputadas.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1005/1012) falando inicialmente sobre a natureza das atividades do estabelecimento autuado e a forma como se dá a tributação de seus negócios no âmbito do ICMS. Fala das providências adotadas na condução do procedimento de fiscalização. Informa que nos levantamentos utilizou o CIFRA (Sistema Informatizado de Roteiros com Roteiros de Auditoria), o SCAM (Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos), o SVAM (Sistema de Validação de Arquivos Magnéticos), o INC (Informações do Contribuinte) e o CFAMT (Controle Automatizado de Mercadorias em Trânsito). Fala também dos papéis de trabalho elaborados. Diz que foram constatadas 14 infrações e que o processo tinha inicialmente 931 páginas. Observa que o Auto de Infração se refere apenas ao exercício de 2008, não havendo nenhuma infração relacionada ao exercício de 2009. Diz que combate a “irresponsabilidade da defesa” ao mencionar a possibilidade de adulteração, mesmo que involuntária, dos dados eletrônicos. O fiscal considera “realmente vergonhoso” o caminho de especulação da defesa. Diz que não há neste processo nenhum vício ou imperfeição que o transforme em ilegal, as indicações das infrações contêm os devidos enquadramentos legais baseados no RICMS e as penalidades são aquelas previstas na Lei 7.014/96.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 4º, informa que o autuado é signatário de termo de acordo de atacadista, conforme prevê o Decreto 7.799/00, tendo direito à redução da base de cálculo nas saídas de mercadorias em 41,176% exclusivamente para contribuintes neste Estado, e houve utilização indevida dessa prerrogativa para não contribuintes do ICMS, a exemplo do SESC Administração Regional no Estado da Bahia.

Informa que, para movimentação das mercadorias, o contribuinte utilizou o CFOP 5.910, que classifica as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde.

Aduz que as mercadorias foram remetidas para o SESC Administração Regional no Estado da Bahia, cuja natureza jurídica é de serviço social, cadastrado na SEFAZ como contribuinte especial, com atividade econômica de “Outras atividades de serviços prestados”. Comenta que a inscrição estadual na condição de “especial” é normatizada pelo art. 150, V, do RICMS, como uma opção para pessoas jurídicas que são obrigadas a ter a inscrição estadual, e este é o caso do SESC, um prestador de serviço, e por isso a sua condição de “especial” não o transforma, por si só, em contribuinte do ICMS. O fiscal pergunta se o SESC comercializa algum tipo de mercadoria com intuito comercial. Considera que a resposta é negativa. Diz que houve extensão indevida dos benefícios do termo de acordo, tendo em vista que o art. 1º do Decreto 7.799/00 condiciona as saídas internas a estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes. A seu ver, quando o decreto menciona contribuinte inscrito, está se referindo àquele contribuinte que, de fato e de direito, exerce a mercancia, ou seja, aquele contribuinte que atenda ao disposto no art. 5º da Lei 7.014/96. Considera que, não sendo o SESC contribuinte e sim prestador de serviço, e sendo a documentação anexada ao processo suficiente para provar a informação, as afirmações do autuado são desprovidas de validade.

Segundo o autuante, “A falta de conhecimento dos representantes legais sobre a legislação tributária estadual, bem como do próprio processo administrativo fiscal, não pode ser posta como fator impeditivo da constituição do crédito tributário”.

Observa que o autuado não apresentou nenhum cálculo ou documento que contrarie ou ponha em dúvida a infração, e “Toda a sua argumentação é pífia, vazia, especulativa, porque não contém nenhum elemento que contradiz a constituição da infração”. Diz ter a impressão de que o contribuinte não leu o Auto de Infração, e se leu não o entendeu, pois se refere a questões estranhas à infração, haja vista que nela não há nada relacionado a contribuinte em situação irregular.

O autuante assinala que a documentação probante se encontra às fls. 179/198, inclusive com cópias das Notas Fiscais de saídas e os dados cadastrais do adquirente das mercadorias, em número suficiente para sustentar a 4ª infração.

Opina pela manutenção do lançamento.

Quanto ao item 10, o fiscal informa que no levantamento fiscal apurou omissão de saídas superior à omissão de entradas, tendo lançado ICMS no valor de R\$ 45.859,71. Observa que o contribuinte considerou que tanto o item 10 quanto o item 12 teriam origem no levantamento quantitativo de estoques, porém estas duas infrações não são vinculadas, e por esta razão na informação será levada em conta apenas a argumentação concernente ao item 10, que se refere a levantamento quantitativo de estoque de 2008.

Informa que se baseou nos inventários de mercadorias. Explica que os arquivos magnéticos foram monitorados e validados, e em seguida foi feita a conferência dos dados eletrônicos com os dados constantes nas Notas Fiscais de entradas e saídas, bem como dos elementos constantes nos inventários, procedendo então ao levantamento quantitativo de 88 tipos de mercadorias, envolvendo sabonetes, detergentes, cremes dentais, xampus. Diz que todas as mercadorias contêm código, descrição, tipo de unidade, quantidades de entradas e saídas, estoques inicial e final, preço médio, e para cada tipo codificado houve omissão de saída ou de entrada, com a respectiva base de cálculo.

O autuante considera que “A defesa não leu ou não entendeu o relatório porque questiona que não houve por parte da autoridade fiscal esclarecimento sobre a forma como o levantamento de estoque foi realizado”.

Informa que anexou também o relatório de omissão de saídas e o de entradas, sendo que, além destes, o levantamento quantitativo também gera outros tipos, os quais, em função do volume para impressão, foram disponibilizados em formato eletrônico, cuja cópia foi recebida pelo contribuinte na mesma data da assinatura no Auto de Infração, conforme fl. 34, e a cópia em CD desses relatórios eletrônicos está apensada à fl. 36, cujos dados demonstram que foram disponibilizados eletronicamente vários tipos de relatórios, inclusive os já citados, mais importantes para a configuração da infração, a saber: percentual das saídas tributadas, preço médio das entradas, preço médio das saídas, relação das Notas Fiscais de entradas, relação das Notas Fiscais de entradas com omissão de saídas, relação das Notas Fiscais de saídas com omissão de saídas e relação das Notas Fiscais de saídas. Acrescenta que anexou também os inventários inicial e final, contendo inclusive uma cópia dos dados que foram “impostados” eletronicamente nos arquivos magnéticos.

Diz que o resultado apresentado no levantamento quantitativo de estoque é uma “presunção” de omissão de saídas fundamentada em documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias e nos inventários inicial e final.

Considera que os questionamentos da defesa são “desprovidos de conhecimento da matéria contábil, fiscal e tributária porque a presunção é derivada de pressupostos matemáticos e reais, com base em

informações do próprio contribuinte, inclusive em livros fiscais, principalmente os inventários inicial e final”.

Observa que o contribuinte não fez nenhuma contestação de valor, quantidade ou unidade de qualquer mercadoria.

Conclui dizendo que, “Como o contribuinte parece também desconhecer a base legal para o levantamento de estoque e a forma de apuração da omissão de saídas”, reproduz parcialmente o art. 60 do RICMS (inciso II, “a”, 1).

Opina pela manutenção do lançamento.

No tocante ao item 12, diz o autuante que, diante da ausência de contestação deste item, e diante da sua comprovação por documentação fiscal, conforme fls. 342/348, opina pela manutenção do lançamento.

Quanto à realização de perícia, diz que deixa a decisão final para o órgão julgador, ponderando que a fiscalização não se pautou em mera presunção de dados e a documentação fiscal foi analisada e conferida, e por isso se manifesta desfavorável ao deferimento da contratação de perícia contábil.

Opina pela manutenção do Auto de Infração.

O contribuinte apresentou petição (fls. 1018) pedindo a juntada de provas das alegações formuladas acerca dos itens 10 e 12.

O órgão julgador, em atenção aos princípios da estrita legalidade e da verdade material, tendo em vista as provas apresentadas pelo autuado em sua última intervenção, determinou diligência dos autos à repartição de origem (fls. 1072-1073) para que o fiscal autuante prestasse nova informação, nos termos do § 6º do art. 127 do RPAF, e se fosse o caso refizesse os demonstrativos fiscais.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1076-1077) dizendo que o contribuinte, após o prazo de defesa e sem nenhum motivo relevante que justificasse a entrega de qualquer documentação complementar, disponibilizou cópias de Notas Fiscais, que seriam referentes aos itens 10 e 12. Observa o autuante que o item 10 se refere a levantamento quantitativo de estoque, e o item 12 está relacionado à falta de registro de Notas Fiscais de entradas nos livros fiscais, sendo que essas Notas não registradas não fazem parte do levantamento de estoque. Informa que, tendo analisado as Notas Fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, concluiu que:

- a) essas Notas Fiscais não têm nenhuma relação com as que foram lançadas no item 12;
- b) todas as Notas Fiscais de entradas reproduzidas pelo contribuinte foram lançadas em livro fiscal de 6 de março e 29 de agosto de 2008, anteriormente conferido, e fazem parte do banco de dados dos arquivos magnéticos de 2008, significando que todas essas Notas Fiscais de entrada foram consideradas no levantamento de estoque, não havendo nenhuma razão para alterar o lançamento;
- c) os arquivos magnéticos foram monitorados e os seus valores estão de acordo com os livros e documentos fiscais, bem como com a DMA.

Conclui dizendo que não há elementos novos nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, e portanto não houve alteração dos valores lançados.

## VOTO

Dos 14 lançamentos objeto deste Auto de Infração, só foram impugnados os itens 4º, 10 e 12, sendo que os itens 10 e 12 são impugnados em conjunto. Porém, pelo teor da defesa, ao se referir aos itens 10 e 12, questionando os critérios do “levantamento quantitativo de estoques”, deduz-se que decerto

a defesa impugnou em conjunto foi os itens 10 e 11 e não 10 e 12 (o item 12 não decorreu de levantamento quantitativo de estoques). Ocorre que foi reconhecido o lançamento do item 11 e o débito correspondente já foi pago.

A defesa sustentou em preliminar, relativamente ao item 4º, que é nula a imputação quanto à acusação de que teriam sido efetuadas saídas de mercadorias com o tratamento previsto no Decreto nº 7.799/00 destinadas a não contribuintes ou a contribuintes em situação cadastral irregular, porque isso não foi provado. Protesta que o Estado deve fundamentar suas alegações, e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência no tocante às vendas para não contribuintes ou em situação irregular. Alega que em todas elas o destinatário tem inscrição estadual.

De certo modo, o contribuinte tem razão. Neste item 4º, é feita acusação de recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de uso indevido de benefício de redução da base de cálculo, por efetuar vendas para não contribuintes do ICMS, a exemplo do Sesc Administração Regional no Estado da Bahia. Ora, para se saber se foram feitas vendas a não contribuintes, é preciso saber-se quem são os adquirentes. Nesse sentido, há um óbice sério, pois os demonstrativos fiscais não indicam os nomes dos emitentes, e tampouco os números de suas inscrições estaduais (fls. 180/199). O fato de nos demonstrativos não constar o número da inscrição do comprador seria um indicativo de que os compradores não teriam inscrição estadual, e portanto não seriam contribuintes. Ocorre que o comprador tem inscrição. Embora o fiscal na descrição do fato diga “a exemplo do Sesc Administração Regional no Estado da Bahia”, pelo que consta nos autos não se trata de “exemplo”, pois, de acordo com as provas apresentadas às fls. 191/198, o SESC foi o único adquirente de mercadorias neste caso.

Analizando as provas apresentadas pelo autuante (fls. 191/198), noto que o SESC tem inscrição estadual. Se o comprador é inscrito no Cadastro de Contribuintes, pode-se acusar o vendedor de ter efetuado vendas a “não contribuinte”?

O Cadastro de Contribuintes, como o nome indica – cadastro de “contribuintes” –, destina-se a manter o controle dos “contribuintes” do ICMS. Dispunha à época o art. 149 do RICMS:

“Art. 149. O Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas.”

Se pessoas “não consideradas contribuintes” precisam inscrever-se por alguma razão, essa inscrição deveria ser feita em outro cadastro, e não no cadastro de “contribuintes”, já que não são contribuintes.

E mesmo que pessoas “não contribuintes” possam inscrever-se na condição de “contribuintes especiais”, ainda assim resta o termo “contribuintes”, ou seja, embora sejam considerados “especiais”, mesmo assim são definidos como “contribuintes”.

Na redação original do RICMS/97, era previsto que, em seguida ao número de inscrição, deveriam constar duas letras indicativas do seu segmento cadastral: NO, para normal; EP, para especial; ME, para microempresa. Era possível portanto identificar a natureza da pessoa inscrita a partir de sua inscrição cadastral.

Porém, depois, o texto regulamentar foi modificado, e o número da inscrição cadastral passou a ser expresso apenas em algarismos, sem aquelas letras.

E aí surge um problema: a pessoa “não contribuinte” passa a ter inscrição como “contribuinte”, em pé de igualdade com as que são de fato e de direito contribuintes do imposto. Sendo assim, ao ser



feita uma venda, de que modo o vendedor pode saber se o adquirente, embora tenha inscrição no cadastro de contribuintes, é de fato contribuinte?

O vendedor não tem poder de polícia. Não pode fiscalizar seus clientes. Fará o quê? Deixar de efetuar a venda?

O “caput” do art. 1º do Decreto nº 7.799/00 prevê:

“Art. 1º - Nas saídas internas de mercadorias de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, *destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS*, a base de cálculo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das referidas saídas corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento total:”  
(grifei)

Note-se que o texto se refere a “saídas internas” de mercadorias destinadas a “pessoa jurídica contribuinte do ICMS”.

O SESC é pessoa jurídica. As saídas (operações) são internas. O SESC tem inscrição estadual. Não estariam então preenchidos os requisitos para fruição da redução da base de cálculo?

Não obstante essas ponderações, devo concluir dizendo que a jurisprudência deste Conselho tem-se firmado no sentido de que por “contribuinte do ICMS” não se deve entender aquela pessoa que é inscrita como contribuinte, mas sim aquela pessoa que, legalmente, seja definida como contribuinte.

Portanto, deve-se ler o “caput” do referido art. 1º como se, em lugar da expressão “destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS”, estivesse escrito “destinadas a pessoa jurídica legalmente definida como contribuinte do ICMS”.

Sendo assim, tendo em vista que não consta que o SESC seja legalmente contribuinte do ICMS, nos termos do art. 5º da Lei nº 7.014/96, a autuação procede.

Mantenho o lançamento.

Prosseguindo, observo que o contribuinte impugnou em conjunto os itens 10 e 12. Já salientei no início do voto que a impugnação diz respeito aos valores lançados com base em levantamento quantitativo de estoques, e portanto se refere apenas ao item 10. No item 12 não há sequer lançamento de “imposto”, pois cuida unicamente de multa por descumprimento de obrigação acessória. O lançamento do item 11 foi feito com base em levantamento quantitativo de estoque, porém o débito foi reconhecido e pago.

Em preliminar, a defesa protestou que as omissões teriam sido apuradas a partir de presunção.

Ao prestar a informação, o autuante afirmou que o resultado apresentado no levantamento quantitativo de estoque seria uma “presunção” de omissão de saídas fundamentada em documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias e nos inventários inicial e final.

O imposto neste caso (item 10) não foi apurado com base em presunção, conforme dizem a defesa e o fiscal autuante. O lançamento foi feito tomando por base de cálculo o valor das omissões de saídas de mercadorias apuradas em levantamento quantitativo de estoque. Não há presunção alguma. Trata-se de um fato apurado de forma direta e objetiva: toma-se o estoque inicial de cada mercadoria, adicionam-se as entradas e abatem-se as saídas, apurando-se assim o estoque final real, que é cotejado com o estoque final escriturado no livro de inventário, de modo que a diferença constatada neste caso é um resultado lógico, matemático, obtido sem recurso a qualquer presunção.

Quanto à reclamação da defesa de que não existe no Auto e nos documentos que o instruem qualquer informação acerca dos critérios e da metodologia adotados pela fiscalização na realização dos levantamentos e na elaboração dos relatórios, observo que logo a seguir a própria defesa conclui que o levantamento foi feito com base em elementos fornecidos pela empresa após regular intimação para seu fornecimento.

A defesa alega que o levantamento feito com base em arquivos magnéticos requer certas cautelas, porque esses arquivos, por si sós, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pois estão sujeitos a possíveis equívocos de digitação ou até mesmo adulteração involuntária na sua utilização.

Nesse ponto, em tese, tem razão a defesa. Pode de fato haver erros de digitação, e também na sua utilização pode haver alteração, ainda que involuntária. Mas isso é questão de fato, e caberia à defesa provar que houve algum erro de digitação ou na manipulação dos dados dos arquivos.

Foi alegado vagamente que no levantamento quantitativo haveria inconsistências em virtude de superdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque, faltando por isso certeza e liquidez, já que as poucas informações que constam nos relatórios fiscais não se prestam a determinar qual o critério adotado pela fiscalização na obtenção do preço médio. Ocorre que a base de cálculo das omissões de saídas foi determinada de acordo com o art. 60, inciso II, "a", 1, do RICMS/97. Se houve algum erro, competia à defesa indicar.

Outra objeção da defesa é quanto à ausência de fundamento legal, uma vez que todos os dispositivos indicados no Auto de Infração como infringidos estão enunciados no Regulamento do ICMS, não havendo qualquer indicação dos dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos. Reporta-se ao princípio da legalidade. Sustenta que a indicação, no Auto de Infração, de dispositivos do regulamento e até de portaria não supre a ausência de indicação dos fundamentos legais da suposta infração.

A fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos.

Quanto ao direito, cumpre notar que o ICMS foi instituído neste Estado através da Lei nº 7.014/96. Essa lei descreve os fatos tributáveis, define as pessoas que estão sujeitas ao tributo e fixa os critérios a serem observados no cálculo e na determinação do local onde juridicamente se considera ocorrido o fato, contemplando assim os aspectos material, pessoal, quantitativo, espacial e operacional da norma jurídica. A norma jurídica não é uma lei, ou um artigo de lei. A norma jurídica pode estar contida numa lei ou defluir da conjunção de diversas leis ou artigos de leis, inclusive de atos regulamentares editados em função de lei. A norma jurídica de tributação é o resultado das prescrições positivas e negativas contidas no ordenamento jurídico relativamente a determinada situação.

A indicação no Auto de dispositivos do Regulamento do Imposto não significa que foi o Regulamento que instituiu a obrigação tributária. O Regulamento é o eco da Lei que ele regulamenta. Nos termos do art. 19 do RPAF, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente.

Já quanto aos fatos, estes foram descritos de forma clara no Auto de Infração. Foram elaborados demonstrativos, e cópias deles foram entregues ao contribuinte.

Ultrapasso por essas razões as preliminares suscitadas.

A defesa requereu a realização de perícia contábil com o objetivo de provar se existem as pretensas diferenças de estoque.

Indefiro o pedido de perícia por ausência de fundamentação eficaz, haja vista que a defesa não apresentou evidências de que o levantamento contivesse erros ou vícios que justifiquem tal medida.

Ultrapassadas essas questões preliminares, concluo que quanto ao mérito não foram contestados os elementos materiais do lançamento.

O contribuinte, em manifestação posterior à defesa, requereu a juntada de Notas Fiscais de entradas. Não disse de forma expressa qual seria a finalidade dessas provas.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que as Notas Fiscais apresentadas seriam referentes aos itens 10 e 12, sendo que o item 10 se refere a levantamento quantitativo de estoque e o item 12 está relacionado à falta de registro de Notas Fiscais de entradas nos livros fiscais, sendo que essas Notas não registradas não fazem parte do levantamento de estoque. Informa que, tendo analisado as Notas Fiscais de entrada apresentadas pelo autuado, concluiu que as referidas Notas Fiscais não têm nenhuma relação com as que foram lançadas no item 12. Aduz que todas as Notas Fiscais de entradas reproduzidas pelo contribuinte foram lançadas em livro fiscal de 6 de março e 29 de agosto de 2008, anteriormente conferido, e fazem parte do banco de dados dos arquivos magnéticos de 2008, significando que todas essas Notas Fiscais de entrada foram consideradas no levantamento de estoque, não havendo nenhuma razão para alterar o lançamento. Observa que os arquivos magnéticos foram monitorados e os seus valores estão de acordo com os livros e documentos fiscais, bem como com a DMA. Conclui dizendo que não há elementos novos nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, e portanto não houve alteração dos valores lançados.

Nesse item 10 há um aspecto que, embora não tenha sido impugnado pela defesa, compete ao órgão julgador suscitar de ofício, pois diz respeito à estrita legalidade tributária. É que no levantamento das omissões de saídas (fls. 325/329) foram incluídas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais já se encontrava encerrada a fase de tributação – creme dental (pastas dentifrícias): RICMS/97, art. 353, II, item 13.10. Devem ser excluídas portanto as parcelas referentes a Close Up CD [CD = creme dental], nos valores de R\$ 3.507,12 e R\$ 2.302,23, totalizando R\$ 5.809,35. Assim, o valor remanescente do item 10 é de R\$ 320.853,63.

Mantenho o lançamento do item 12, pois a infração está caracterizada. Não é verdade que o fato teria sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, como alega a defesa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0002/12-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 517.597,85**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 196.744,22 e de 70% sobre R\$ 320.853,63, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “e” e “f”, III, e VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$ 4.547,29**, previstas nos incisos IX e XI do art. 42 da supracitada lei, e dos demais acréscimos moratórios, conforme prevê a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR