

PROCESSO - A. I. Nº 279103.0002/12-4
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0023-04/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 03/07/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0148-12/14

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligência fiscal corrigiu incorreção constante no valor reclamado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/06/2012 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$47.109,34, em decorrência do cometimento da seguinte infração, a seguir descrita:

Infração 01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saída tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado (Período de 2010).

Foram apresentadas Defesa administrativa tempestiva às fls. 31 a 40, contestando a infração e pugnando pela sua improcedência, bem como Informação Fiscal às fls. 65 e 66, rebatendo as teses recursais e clamando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 4ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

“VOTO

Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram devidamente observados, uma vez que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram a infração, apontando os documentos e demonstrativos, bem como seus dados e cálculos, assim como indicaram o embasamento jurídico.

Nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

Ao compulsar os autos, verifico que o estabelecimento fiscalizado foi intimado, no dia 11/04/2012 (fl. 04) para apresentar os livros e documentos que – juntamente com os arquivos magnéticos – consubstanciaram os trabalhos de auditoria. Às fls. 25/26 está claramente evidenciada a metodologia aplicada no cálculo das omissões.

O art. 123 do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia) estatui que o contribuinte, no sentido de comprovar as suas alegações, tem o direito de instruir a peça de defesa com todos os documentos e demonstrativos que possuir. Apesar disso, não foi trazido ao processo qualquer livro ou nota que demonstrasse eventual equívoco nos levantamentos fiscais. A mera negativa do cometimento da infração não afasta do interessado o ônus de elidir a presunção relativa de legitimidade do lançamento em análise (art. 143, RPAF/1999).

Com relação ao fundamento legal, está registrado à fl. 01 (art. 42, III, Lei nº 7.014/1996). Quanto ao campo “Enquadramento” de mesma folha, a indicação do dispositivo regulamentar equivale à menção do legal que lhe

seja correspondente (art. 19, RPAF/1999). A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Indefiro o pleito de diligência ou perícia, pois, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), reputo suficientes para a formação da convicção dos julgadores os elementos já contidos nos autos.

No mérito, observo no “Levantamento Quantitativo – Relação de Produtos Atualizados” (fls. 23/24), que não houve somas de produtos diferentes com mesma descrição, visto que os auditores efetuaram atualizações para códigos distintos. No que diz respeito ao argumento inverso (códigos diferentes e descrições iguais), não é pertinente, como demonstra a planilha de fls. 25/26.

Os preços médios foram extraídos de tabela fornecida pela sociedade empresário autuado (fls. 05 a 14).

Analizando os elementos do processo, inclusive as três mídias em CD, vejo que o defendente não apresentou o Livro Registro de Inventário, de modo a legitimar a sua alegação de que noventa por cento da omissão apurada decorre da “indevida inclusão dos itens constantes da Nota Fiscal número 000.028.054”, que na verdade é um número de DANFE (documento auxiliar de nota fiscal eletrônica (fl. 41). Nada foi juntado no sentido de demonstrar que as mercadorias ali designadas, no DANFE e/ ou na nota fiscal eletrônica, foram lançadas no estoque da filial baiana ainda em 2009.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com o julgamento proferido pela Primeira Instância, a Empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 92 a 99), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, representando alguns dos argumentos apresentados na sua defesa inicial.

Após fazer um breve resumo dos fatos ocorridos no presente PAF, passa a discorrer sobre a nulidade do levantamento fiscal. Diz que o levantamento foi baseado em mera presunção, conforme admitido pela própria fiscalização. Assevera que “*o procedimento fiscal de autuação baseado em presunção não possui os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos contundentes*”. Diante deste quadro, entende que não pode admitir ou conforma-se com a interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos, que decorreu a tal presunção, principalmente por sua postura negocial e contributiva.

Assevera que as suposições, além de equivocadas, só poderiam prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas, que convergissem para a mesma conclusão de falta de recolhimento do ICMS. Neste sentido, traz à baila lições do professores Ricardo Mariz de Oliveira, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carraza, como também jurisprudência do STJ obre o tema.

Adiante, passa a discorrer sobre incongruências no levantamento quantitativo, questão afeita ao mérito da autuação.

Alega que “*o Fiscal, ao apurar supostas divergências nas mercadorias KIBON POTE DIAMANTE NEGRO 4X2L, KIBON POTE CHOCOLATE 4X2L e KIBON COCO E CHOCOLATE POTE 4X2L somou itens de códigos diferentes e que continham a mesma a mesma descrição*”. Esclarece que o Agente Fiscal cometeu equívoco, “*pois o registro interno de mercadorias do recorrente é feito por códigos que, embora para alguns produtos possuam a mesma descrição, são diferentes uns dos outros*”. Diante desta circunstância, alega que o auto é nulo, uma vez que “*o levantamento quantitativo de estoque não seguiu o mesmo procedimento relacionado aos códigos. Logo, erroneamente, o Agente fiscalizador identificou divergência que não aconteceu*”.

Alega que inexistente no Auto de Infração e seus documentos qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização. Supõe, com base nos documentos dos autos e na Decisão da 4ª JJF, que o Fisco se baseou unicamente em documentos fornecidos pelo recorrente, “*após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, Livros Registro de Entradas e Saídas e Livros Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados*”. Neste ponto, argumenta que, “*a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os*

disponibilizados pelo recorrente à r. fiscalização, requer certas cautelas”, dizendo que “esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais”.

Com esse norte, alega que toda a sua argumentação tem como fito o esclarecimento do “*caráter indiciário da base probatória calcada em arquivos como os fornecidos à r. Fiscalização*”, eis que “*a prova cabal em situações de levantamento de estoques e consequente verificação de omissões de saída, caso do presente Auto de Infração, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos ou físicos de escrita fiscal, constituem meros indícios, não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário*”.

Assim, propala que para proceder à autuação, o Fisco deve se valer de consistentes informações e parâmetros, devendo a metodologia para a análise de dados se revestir “*de rigor técnico, sob pena de incorrer em absoluta arbitrariedade, principalmente quanto ao resultado da fiscalização*”.

Ao final, diz que os fatos aventados pela fiscalização neste Auto de Infração são insuficientes para caracterizar qualquer infração já que fundados em presunção, motivo pelo qual deve ser cancelando o Auto de Infração em questão.

Em seguida, insurge-se contra a argumentação da 4ª JJF que não reconheceu a indevida inclusão dos itens constantes da Nota Fiscal número 000.028.054, sob o fundamento de não ter o Recorrente trazido prova de suas afirmações aos autos.

Alega que esse entendimento é desarrazoado “*porque o registro das mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 no estoque Recorrente foi devidamente comprovado, conforme planilhas com as telas do seu sistema*”. Elucida que “*o equívoco cometido na Decisão recorrida, deve-se explicar o que registro de mercadorias é todo feito pelo recorrente via sistema (SAP)*”.

Explica que a JJF e a fiscalização desconsideraram a alteração do seu sistema de controle operacional. Alega que “*O sistema (SAP) faz o recebimento das notas fiscais em duas etapas: num primeiro momento é feito o recebimento no estoque e depois o recebimento fiscal, o que geralmente ocorre com alguns dias de diferença*”. Diz que tal diferença de dias ocorreu no presente lançamento, “*pois o crédito tributário constituído foi proveniente de diferenças de mercadorias que entraram no estabelecimento no final do ano 2009, mas que seus registros fiscais foram realizados apenas em 2010*”. Diz que tal fato levou equivocadamente o Fisco a acreditar que não houve escrituração destas notas, “*sobretudo porque as diferenças apontadas pela Embargada são justamente as notas fiscais que foram registradas no ano subsequente, qual seja, o de 2010*”.

Diante das explicações acima tecidas, reafirma que “*o recorrente identificou a inclusão indevida das mercadorias referidas no DANFE nº 000.028.0254 (apresentada juntamente com defesa administrativa) no levantamento quantitativo efetuado pela Autoridade Fazendária em relação ao exercício de 2009*”, narrando que o referido DANFE foi emitido pelo estabelecimento filial do recorrente (CNPJ 11.173.911/0012-90) situado em Recife/PE, no dia 29.12.2009 e que as mercadorias ali descritas passaram ao controle de estoque da filial baiana na mesma data, ou seja, ainda em 2009. Por outro lado, fala que o registro fiscal, no estabelecimento destinatário do recorrente (CNPJ 11.173.911/0014-51), foi efetuado no exercício seguinte, no dia 04.01.2010, quando ocorreu a entrada física das mercadorias.

Afirma ainda que diferenças não foram observadas pela Autoridade Fiscal no momento em que esta efetuou o lançamento do crédito tributário, o que leva ao necessário cancelamento do presente Auto de Infração. Afiança que a Autoridade Fazendária não considerou que as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 – registrado fiscalmente em 04.01.2010 - já haviam sido registradas no estoque no dia da emissão da nota, qual seja, dia 29.12.2009, “*consoante planilha juntada quando da apresentação da defesa administrativa*”, representando

noventa por cento das diferenças apontadas pelo Fiscal no levantamento quantitativo.

Prossegue repetindo que a auditoria fiscal é inconsistente, em virtude de “*hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque*”. Alega que as quantias registradas a título de preços médios de saídas não estão revestidas de clareza quanto ao seu critério de apuração, pois não são indicados em qualquer documento que instruiu a autuação, impossibilitando o recorrente de presumir a forma como os quais foram apurados.

Diante destes fatos, entende que o crédito lançado é ilíquido e incerto, cerceando o seu direito de defesa. Consoante assinala, na grande maioria dos casos, tais valores apontados pela fiscalização superam os reais.

Após citar o art. 37 da CF e a Lei Complementar Paulista nº 939/2003 e o art. 142 do CTN com enfoque nos princípios da Administração Pública, nos princípios tributários e os requisitos de validade do Auto de Infração, afirma que este deve conter a indicação de todos os fundamentos que suportem as supostas irregularidades no cumprimento de obrigações tributárias, além dos elementos necessários a composição de base de cálculo do débito exigido.

Entretanto, no vertente caso, assevera que, “*diante da ausência de um demonstrativo indispensável à mensuração da base de cálculo do débito consubstanciado no presente Auto de Infração, o recorrente indaga como é possível saber se o valor unitário utilizado pela r. fiscalização corresponde realmente ao custo/valor médio de saída de cada produto em relação ao qual foi apurada uma suposta diferença de estoque?*”

Deste modo, assegura que como a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, o recorrente não tem condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos.

Com a impossibilidade de se verificar se os valores apurados em levantamento fiscal têm base no custo efetivo de suas mercadorias, pede para que se anule o Auto de Infração, por prejudicar direitos fundamentais do contribuinte.

Passa a discorrer sobre a falta de fundamentação legal do ato administrativo. Diz que não foi feita a indicação dos dispositivos de lei que lastrearam a exigência do fisco e a metodologia adotada. Depois de transcrever os artigos 150, I e 97 do CTN, sobre o princípio da legalidade no campo das relações tributárias, aduz que, na condição de contribuinte do ICMS, compete à autoridade fiscal indicar no Auto de Infração os dispositivos legais que teriam sido por ela contrariados. Ressalta que a indicação de dispositivos do RICMS e da Portaria da SEFAZ não supre a ausência de fundamentação legal, conforme o art. 98 do CTN.

Em seguida, passa a falar sobre o indeferimento da perícia contábil por parte da 4ªJF.

Diz que, diante das imprecisões, equívocos e divergências quantos aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar as supostas divergências e o valor das mercadorias justificam a realização da diligência solicitada.

Alega que, a linha de argumentação desenvolvida pelo recorrente está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, sendo 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*”.

Requer perícia contábil que tome por base não somente informações digitais, mas documentos e livros fiscais (Livro Registro de entradas, de Saídas, de Inventário, Estoque, etc.). Em seguida, transcreve o art. 137 do RAPF para requerer a realização da perícia.

Ao final, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 104 e 105, o i. procurador José Augusto Martins Junior, após breve colóquio dos fatos ocorridos e das razões recursais, opina no sentido do improvimento do Recurso

Voluntário.

Quanto à nulidade do Auto de Infração por estar supostamente calcado em mera presunção, diz que não há como da guarida a tese recursal, pois, a apuração do imposto deu-se por intermédio dum roteiro de fiscalização denominado de levantamento quantitativo de estoques, cuja verificação se faz nos livros fiscais da empresa, não havendo qualquer presunção no valor apontado, uma vez que derivado de mera operação aritmética.

Quanto ao suposto equívoco na soma dos produtos, que estariam com códigos diferentes, entende que a JJF deixou claro que *“não ocorreu a soma de produtos diferentes com a mesma descrição e, muito menos, produtos com códigos diferentes e descrição iguais, conforme se observa claramente das planilhas de fls. 25/26”*. Lembra também que a inconformidade do autuado se deu de forma genérica e inconsistente, não se discriminando nenhum erro pontual na realização do levantamento quantitativo.

Em relação ao argumento de indevida inclusão dos itens constantes da nota fiscal nº 000.028.0254 no levantamento, entende que tal assertiva não deve prosperar, eis que, consoante julgamento de piso, o fato da não colação do Livro Registro de Inventário impede a realização de prova de que os produtos listados no indigitado documento fiscal tenham sido lançados no estoque da filial baiana em 2009.

Ao final, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Em pauta da Sessão de Julgamento do dia 16.12.2013, essa e. 2ª CJF, em nome da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal, baixou os autos em diligência, ao Sr. Fiscal Autuante, para que fossem recalculados os preços médios de cada mercadoria apontada no demonstrativo original, com base na planilha de Notas Fiscais de Saídas e conforme a metodologia prevista no art. 5º, I, da Portaria 445/98.

Em resposta, foi elaborado o Parecer de fls. 121 da lavra do Sr. Fiscal Jayme Borges Domingues Filho.

Após breve análise dos fatos vividos no PAF, o Sr fiscal expõe que:

Conforme visto às folhas 113 a 118 do presente, a mencionada apuração do imposto devido a título de ICMS nas operações de saídas de mercadorias sem emissão dos documentos fiscais correspondentes, e consequentemente falta de recolhimento do ICMS devido, ano de 2010, resultou no valor de R\$ 33.680,38 (trinta e três mil, seiscentos e oitenta reais e trinta e oito centavos).

Por seu turno, cabe asseverar que o imposto apurado na forma proposta não contempla o ICMS devido por antecipação nas operações subsequentes, de responsabilidade do autuado, nos termos do disposto no item 8.1 do inc II do art. 353 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6284/97.

Assim conforme previsto no art. 61, inc. I, do citado RICMS/BA, tomando como base os valores constates na tabela de preço de venda ao consumidor fornecida pela próprio autuado, vista entre as folhas 05 e 14 deste PAF, abatido o ICMS normal devido na operação de saída, foi realizada a apuração da parcela do ICMS devido por antecipação resultando no valor de R\$ 13.268,13 (treze mil, duzentos quatrocentos e cinquenta e sete reais, e cinquenta e três centavos), conforme demonstrativo apenso entre as fl. 119 e 121, sujeitando a mesma à multa prevista no inc. III do art. 42 da lei 7.014/96.

Em seguida, concluí:

Frente ao exposto, sem prejuízo ao cumprimento do quanto solicitado pela presente diligência, opino pela procedência do Auto de Infração 279103.0002/12-4, considerando o valor total devido a título de ICMS de R\$46.948,51 (quarenta e seis mil, novecentos e quarenta e oito reais e cinquenta e hum centavos), acrescidos de multas e acréscimos moratórios cabíveis, submetendo este entendimento à douda análise deste Egrégio Conselho.

Após, ser intimado para se manifestar, o Recorrente afirma que não fora cumprida os mandamentos da diligência solicitada pela 2ª CJF. Aduz que não houve respeito ao art. 5º da Portaria nº 445/98 que transcreve. alega que *"a fundamentação da metodologia utilizada para cumprimento do quanto determinado no despacho, percebe-se que o autuante valeu-se de método diverso do quanto determinado em despacho"*.

Após colacionar a fundamentação utilizada pelo Autuante na última diligência fiscal, que teve como base o art. 61, I do RICMS/BA-97, assegura que o mesmo não corresponde aos produtos objeto do presente lançamento. Com esse norte, alega que é "impossível a esta Defendente identificar, ou melhor, entender metodologia adotada pelo autuante para revisão dos valores dos preços médios das mercadorias autuadas, já que se baseou, conforme afirmado, única e exclusivamente no art. 61, I do RICMS/BA, que se quer faz menção ou aponta qualquer método de cálculo. Assim, suplica pela anulação do auto com base no art. 18, §1º do RPAF.

Já em nova manifestação, de fls. 136 a 135, o Auditor Fiscal explica, após breve histórico dos fatos vividos no presente PAF, que foi elaborado no último Parecer *"novo demonstrativo de cálculo do ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributadas apuradas através do levantamento quantitativo de estoque, exercício de 2010, desta feita com base os preços médios praticados na operações de saídas realizadas no último mês do período de apuração, consoante o art. 5º, inc. I da Portaria nº 445/98, resultando no valor devido a título de ICMS de R\$ 33.680,38"*.

Coloca que, naquela ocasião *"foi feita a ressalva em relação ao fato de que, uma vez considerado o levantamento efetuado da foram proposta pela diligência, deixaria de ser cobrado o ICMS devido na condição de substituto tributário"*.

Adiante, quanto a manifestação trazida pelo Autuado, diz que *"há que se duvidar que, de fato, o i. representante da autuada se deu o trabalho de ler o relatório da diligência em sua íntegra, pois que o mesmo, no afã de desqualificar o trabalho e, porque não dizer, o próprio auditor, faz afirmações que um simples exame ao referido despacho, entre as folhas 122 e 124, mostra não serem verdadeiras"*. Ao final de sua manifestação, o i. Auditor alega que foi restabelecida a verdade dos fatos.

Os autos foram para julgamento.

Em mesa, na sessão de julgamento do dia 26.05.14, o nobre representante da PGE/PROFIS, retificou o Parecer anterior, acolhendo o resultado da diligência de fls. 121, opinando pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado para cobrar a falta de recolhimento do imposto, com omissão de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques de exercício fechado de 2010.

A empresa alega em sede de preliminar, que o Auto de Infração é nulo, por se basear em mera presunção, por falta de indicação dos dispositivos legais infringidos e por falta de indicação da metodologia de apuração do preço médio encontrado pela fiscalização. No mérito, diz que certos itens foram contados errados, seja porque tinham descrição semelhantes, mas eram produtos diferentes, seja porque eram o mesmo produto, mas com códigos diferentes e que fora não fora considerada no exercício de 2009, os produtos discriminados no DANFE nº 000.028.0254, correspondente a 90% da autuação.

Pois bem, quanto à preliminar de presunção do levantamento fiscal, entendo que não merece guarida a tese recursal, haja vista que, o procedimento de fiscalização realizado neste caso foi o levantamento quantitativo de estoques, que apura o imposto devido por meio de cálculos aritméticos relativos ao estoque inicial, as entradas e as saídas das mercadorias e ao estoque final de cada item comercializado.

Deve-se ressaltar que tais informações são baseadas na escrituração fiscal do próprio Contribuinte.

In casu, a metodologia de apuração do imposto devido está explicitada no demonstrativo de cálculo intitulado "AUDITORIA DE ESTOQUES – 2010", de fls. 25 e 26. O demonstrativo aponta, produto a produto, a quantidade considerada no estoque inicial (EI), a quantidade que entrou durante o ano fiscalizado (ENT), a quantidade que saiu do estabelecimento (SAÍDAS) e o estoque

final encontrado (EF). Com essas informações, retiradas nos arquivos fiscais do próprio Contribuinte, foram calculadas as omissões de saídas, mercadoria por mercadoria, com a indicação do preço médio considerado.

Aliás, além da clareza da metodologia, a capacidade técnica do recorrente afasta qualquer alegação de desconhecimento quanto à forma de apuração do ICMS, baseada no levantamento quantitativo de estoques da empresa.

No entanto, devemos apontar uma pequena falha no demonstrativo juntado aos autos, em papel. Embora conste que ela possua 3 folhas ao total, só há reproduzido nos autos duas. Tal fato não inquina de nulidade o Auto de Infração, conforme preceitua o art. 18, §1º do RPAF/BA, já que o arquivo original completo está no DVD acostado aos autos, cuja cópia também foi enviada ao Contribuinte, quando da intimação para efetuar o pagamento deste Auto de Infração, conforme certidão e AR de fls. 28 e 29 dos autos.

Assim, afasto a preliminar de presunção e falta de demonstração da metodologia na apuração do imposto.

Quanto à falta de indicação do dispositivo legal infringido, mesmo não sendo a melhor técnica, o artigo 19 do RPAF aduz que *“a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”*.

Assim, não acolho esta nulidade.

Já em relação ao cálculo do preço médio das mercadorias objeto deste lançamento fiscal, argumento propalado desde a Defesa inicial, vejo que a tese do Recorrente era válida, tanto que motivou a realização de nova diligência.

Desta forma, entendo que tal incorreção foi devidamente sanada com a realização da diligência, motivo pelo qual, deixo de acolhê-la.

Passo ao exame do mérito.

O recorrente alega erro na consideração de produtos diferentes com descrição semelhantes e na desconsideração dos mesmos produtos, mas com códigos diferentes.

Quanto ao erro na soma de produtos, andou bem a JJF ao apontar o minucioso trabalho da fiscalização que apurou todos os produtos com a mesma descrição, mas que tiveram alteração no código de identificação durante o período fiscalizado, consoante a tabela *“Relação de produtos atualizados”* de fls. 23 e 24 dos autos. Também deve-se mencionar a tabela nomeada *“Produtos Inventário”*, fls. 17 e 18, presente na mídia DVD, que aponta todos os agrupamentos de mercadorias feitos pela fiscalização.

Deste modo, caberia à Recorrente demonstrar, de maneira objetiva as supostas incongruências. Especificamente no que tange aos itens KIBON POTE DIAMANTE NEGRO 4X2L, KIBON POTE CHOCOLATE 4X2L e KIBON COCO E CHOCOLATE POTE 4X2L, vejo que a empresa não demonstra quais são os erros do cálculo elaborado pela fiscalização, mas tão somente, tece uma afirmação genérica. Como bem pontuado pela JJF, em face do disposto no art. 123 do RPAF, caberia ao Contribuinte elaborar demonstrativo comprovando suas alegações.

Entretanto, devemos ponderar sobre as mercadorias constantes no DANFE nº 000.028.054, cuja cópia fora acostada aos autos na impugnação e no Recurso.

Neste ponto, é relevante observar que 99% das omissões encontradas na debatida infração estão contempladas na operação acobertada pelo referido DANFE (nº 28.054). Ademais, vejo que a emissão da Nota Fiscal eletrônica se deu em 29.12.2009, restando comprovado pela parte, através de documentos trazidos em sessão (carimbos dos postos fiscais), que a mercadoria saiu ainda em 2009 em direção ao estabelecimento da Bahia, chegando ao seu destino nos primeiros dias de 2010. Lembro que na época dos fatos, as mercadorias acobertadas no DANFE poderiam sair do estabelecimento em até 07 dias após a sua emissão, entretanto, como comprovado pelo

representante da parte, elas saíram ainda em 2009.

Percebo que o principal erro da empresa foi apontar nos estoques finais de 2009 a entrada da mercadoria antes de sua chegada física no estabelecimento, que ocorreu somente em 2010. Deveria ter feito o Contribuinte uma ressalva nos livros fiscais, informando que as mesmas já se encontravam contabilizadas em 2009, mas se encontravam fisicamente em trânsito, evitando assim a suposta omissão de saídas.

Ressalto que, por se tratar de fim de ano, as datas apontadas como de emissão da Nota Fiscal eletrônica, de saída e de chegada da mercadoria são verossímeis e compatíveis com a distância e o volume transportado.

Portanto, como no referido DANFE estão contempladas 99% das mercadorias lançadas infração em lide, correspondendo exatamente quanto a quantidade supostamente omitida e quanto ao tipo de mercadoria, julgo, diante das circunstâncias específicas do caso em questão, que todos os itens presentes na DANFE 028.054 devem ser desconsiderados do lançamento original.

Desta forma, retiradas às mercadorias do DANFE 28.054 restam as omissões de saídas dos seguintes itens: Kibon Chokante Palito BA, Corneto Com Crocante, Magnum Picolé Clássico, Futtare Caseiro Morango, Magnum Devotion Avela nos seguintes valores, respectivamente: R\$ 54,05, R\$16,48, R\$ 7,46, R\$ 40,71 e R\$ 17,31.

Por fim, novamente coloco que eram pertinentes as argumentações recursais quanto ao erro no preço médio tomado como base nos demonstrativos originais. Constatei que os preços apontados nas notas fiscais de saída, na tabela constante em mídia CD, acostado aos autos desde a autuação, eram, na sua grande maioria, superiores aos maiores preços praticados no mês de dezembro de 2010. A título de exemplo, a mercadoria SORVANE POTE NAPOLITANO 4X1 tem como maior valor unitário durante o ano de 2010, o valor de R\$ 32,86 (mês de dezembro). Entretanto, o valor médio apontado, conforme a tabela de fl. 15 dos autos, foi de R\$34,48. Da mesma forma, encontra-se o produto FRUTTARE PALITO CAJA 42X60ML, cujo preço médio indicado foi de R\$ 54,60 e o preço máximo do período foi de R\$37,81.

Neste quadro, deferida a diligência para o recalcule dos preços médios de cada mercadoria apontada no demonstrativo original, com base na planilha de Notas Fiscais de Saídas e conforme a metodologia prevista no art. 5º, I, da Portaria nº 445/98, sanou as nulidades existentes, como também apurou o real valor devido a título de ICMS.

Infração 1 parcialmente subsistente no valor total de R\$ 136,01.

Pelo tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar parcialmente procedente o Auto de Infração no valor histórico de R\$ 136,01.

VOTO VENCEDOR

Data venia discordo do n. relator quanto ao seu acolhimento das razões recursais em relação ao fato de que a fiscalização não considerou que as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 – registradas fiscalmente em 04/01/2010 - já haviam sido registradas no estoque no dia da emissão da nota, qual seja, dia 29/12/2009.

Um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, 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. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial ($\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Estoque Final} = \text{Saídas}$) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte

cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre está diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se estar a falar em presunções legais. A diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, estando comprovada a omissão de saídas de mercadorias. E, por fim, sendo constadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetário, na forma indicada no § 1º do art. 60, do RICMS/97 à época vigente.

E para a consecução deste levantamento, o fisco, por obrigação, deve se ater, e no caso presente (exercício fechado), aos documentos e livros fiscais da empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera não somente consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda). Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumpri as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Por outro lado, o Estado, sob qualquer hipótese (e não poderia ser ao contrário) não pode interferir nos controles internos de uma empresa. Ela age da forma que lhe é conveniente. Entretanto, por obrigação legal, não pode, e não deve, agir em desconformidade da legislação tributária sob pena de arcar com as consequências dos seus atos. Em assim sendo o sistema SAP (como disse o recorrente existente e que integram os seus estabelecimentos) embora de grande valia junto aos seus controles internos, não tem qualquer valia para comprovação tributária.

Em assim sendo, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar.

Com base em todas estas colocações, se as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 foram registradas, pelo estabelecimento de Recife, no estoque do estabelecimento da Bahia no dia da emissão da nota através dos seus controles internos de processamento de dados (sistema SAP), qual seja, dia 29/12/2009, esta é situação que não cabe ao Estado interferir. No livro Registro de Inventário do recorrente, e este cabe ao fisco auditar, elas não constavam escrituradas e nem poderia constar já que ainda não havia adentrado no seu estabelecimento, pois somente aqui chegaram em 04/01/2010. E ressaltado, a empresa corretamente escriturou a NF-e no seu livro Registro de Entradas quando de suas chegadas, o que prova que elas não poderiam constar dos estoques finais de 2009 no livro de Registro de Inventário, pois estoques inexistentes neste momento.

Em assim sendo, resta provado nos autos que as mercadorias ainda não tinham entrado no estabelecimento autuado. Inclusive expressamente afirmado pelo recorrente.

E para que a situação fique mais clara: a legislação, quando a mercadoria encontra-se em trânsito (caso presente alegado) imputa a responsabilidade do recolhimento do tributo ao transportador, havendo alguma irregularidade e como indica, o que reforça a situação concreta e ora analisada, ou seja, as mercadorias, embora já tivessem saído do estabelecimento da empresa situado em Recife (conforme afirmado), ainda não se encontravam na posse do estabelecimento recorrente, não sendo ele que de fato tinha a sua propriedade.

O fato de uma NF-e ter prazo de sete dias, à época dos fatos acontecidos, entre a data de sua emissão e a saída efetiva das mercadorias, não possui qualquer vinculação com o ora questionado. Mais ainda, neste momento não se questiona se as mercadorias saíram de Pernambuco no dia 29, 30 ou 31 de dezembro de 2009, mas sim, o momento em que o recorrente adquiriu a sua posse a incluindo nos seus estoques, ou seja, quando ela adentrou no seu estabelecimento.

Abraçar a tese exposta pelo recorrente, e aceita pelo n. relator, significa, ao final, desconstituir toda uma norma tributária posta e vigente no País (já que todos os estados brasileiros, por força de lei, seguem a mesma sistemática e procedimentos) e deixar ao alvedrio de cada contribuinte a forma que lhe seja mais conveniente estabelecer a movimentação dos seus estoques e, em contra ponto, deixar os estados brasileiros sem qualquer controle de suas receitas. Assim, e a exemplos: quando for necessário, o contribuinte (e aqui falo de modo geral) apontará que seguiu a norma tributária (ex: escriturou a NF-e no momento da entrada das mercadorias no seu estabelecimento), o que implicará em possuir em seus estoques uma quantidade maior de mercadorias no exercício seguinte. Quando necessário, através dos seus controles internos (e não através dos registros no seu livro Registro de Inventário) dirá que esta mercadoria já havia entrado nos seus estoques no ano anterior, retirando do exercício seguinte quantidades de mercadorias que neste ano adentraram em seu estabelecimento e assim foram escrituradas, diminuindo os estoques do ano posterior. Ainda, se, acaso, for auditado o exercício seguinte e ficar constatada omissão de entradas, dirá que embora a NF-e tenha sido escriturada no ano auditado, as mercadorias adentraram em seu estabelecimento no ano anterior, conforme seus controles internos. E mais, ter o CONSEF como fundamento para abraçar tal tese uma vez que este Colegiado desprezou, sem maior análise, a escrituração fiscal e regular do estabelecimento autuado (e, portanto, em completa desconsideração da norma legal vigente) e aceitou, como forma de prova, controles internos da empresa (e não o livro Registro de Inventário), inclusive realizado por estabelecimento fora do Estado. E, a depender da situação, as mercadorias constantes deste documento fiscal poderão ser contadas, inclusive, em duplicidade.

E, mais grave e no presente caso, o próprio recorrente afirma que as mercadorias ainda se encontravam em trânsito, ou seja, não era ele o seu real possuidor, portanto inexisteriam em 2009 nos seus estoques, mesmo que, porventura tivesse as escriturado (de forma equivocada) no seu livro Registro de Inventário e não nos seus controles internos (sistema SAP) como feito. As mercadorias constantes do DANFE nº 000.028.0254 se encontravam em trânsito para o seu estabelecimento (conforme dito), e elas foram escrituradas no estabelecimento autuado quando de suas entradas, ou seja, em 04/01/2010. E o recorrente jamais poderia escriturar o livro Registro de Inventário na forma que o n. relator sugeriu. Ele não poderiam incluir nos seus estoques, e no livro Registro de Inventário, mercadorias somente entradas em seu estabelecimento em 4/1/2010, como faz prova o próprio recorrente.

E mais, a cópia do DANFE nº 000.028.0254 acostada aos autos não tem data de saída das mercadorias do estabelecimento em Pernambuco. O n. patrono da empresa trouxe, na sessão de julgamento, o original. Este tem como data de emissão o dia 29/12/2009 e de saída 28/12/2009 (aposta em tinta), restando assim, total incongruência nestas datas.

O fato das quantidades das mercadorias serem as mesmas que geraram a quase totalidade das omissões, embora possam evidenciar algum indício de compatibilidade com o argumento recursal, não é prova que possa ser considerada por este Colegiado a ponto de desrespeito a norma legal posta. Ao contrário, o que a escrituração do recorrente prova é que tais mercadorias somente adentraram no estabelecimento em 4/1/2010. E mais, se acaso, diante de prova incontestada, ficasse provado de que as mercadorias aqui chegaram em 2009, seria necessário, para aceitá-lo, o refazimento de toda a escrituração fiscal da empresa recorrente entre 2009 a 2014 (situação quase impossível) já que ela não poderia utilizar as mercadorias nos seus estoques de 2009 e novamente as utilizar como entradas em 2010.

Discordando do n. relator a respeito da matéria acima exposto, no mais, acompanho a sua decisão quanto aos demais argumentos e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a diligência realizada e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$33.680,38. Por fim, recomendo que a INFAZ de origem, determine, através de novo procedimento fiscal, seja reclamado o crédito tributário indicado pelo autuante, a título de antecipação tributária não contemplada no Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279103.0002/12-4**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.680,38**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtércio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

MONICA MARIA ROTERS - VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS