

PROCESSO - A. I. Nº 298616.0002/12-0
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0197-01/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/08/2014

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0226-12/14

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO Nº 7.799/00. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. 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. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 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. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. Fato demonstrado nos autos. Incabível a alegação de que o fato teria sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. Lançamento mantido. Ultrapassadas as preliminares de nulidade. Rejeitado o requerimento de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, mantendo parcialmente a exigência no valor total de R\$522.145,14, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “e” e “f”, III, e VII, “a” e “b”, IX e XI, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos moratórios, conforme a Lei nº 9.837/05.

O Auto lavrado em 27/06/2012 e que tem exigência original de R\$527.954,49, decorre de quatorze infrações, contudo, apenas as infrações 4, 10 e 12, abaixo transcritas, motivam o Recurso Voluntário, como segue:

Infração 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%;

Infração 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%;

Infração 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;

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 3ª JJF, decidiu, por maioria, que são procedentes todas as infrações, à exceção da infração 10, julgada Parcialmente Procedente, como a seguir reproduzido o voto condutor da Decisão combatida:

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.

Devidamente intimado, o recorrente interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 1.099/1.130.

Em sua peça recursal, após breve relato dos fatos e inconformada com o desfecho dado pelo julgamento de 1ª Instância, inicia seu arrazoado dizendo que noticiou o pagamento das infrações 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 13 e 14, tendo refutado apenas as infrações 4, 10 e 12, e aduzindo que a Junta de Julgamento Fiscal decidiu em bases equivocadas.

Relativamente à infração 4, cuja a acusação foi mantida em razão de ter supostamente promovido saídas com o tratamento previsto no Decreto nº 7.799/00, contudo, destinadas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular junto à ao Cadastro de Contribuintes do ICMS, diz que não pode ser mantida conquanto não há embasamento técnico e comprobatório apto a tornar exigível essa acusação fiscal.

Dizendo de como deve o fisco laborar e que o procedimento fiscal de acusação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, afirma que ao autuante caberia, quando da lavratura deste Auto de Infração, ter comprovado cabalmente que as operações autuadas decorrem de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular, sobretudo porque todos os destinatários das mercadorias tiveram as suas inscrições estaduais mencionadas.

Discorre derredor do ônus da prova, citando os ensinamentos do professor Hugo de Brito Machado.

Aduzindo que a documentação utilizada pela fiscalização estadual não é suficiente para demonstrar a existência de infração fiscal, conclui que é nula a acusação, pelo que merece reforma a Decisão de primeiro grau.

Para a infração 10, cujo montante foi reduzido em razão de terem sido afastados os valores referentes às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, entende que deve ser julgada nula, o que se justificaria pelo fato de que o levantamento de estoques considerado pela Autoridade Fazendária estaria em completa dissonância com a realidade fática.

Afirma que a fiscalização desconsiderou a alteração do seu sistema de controle operacional, aí entendido que em razão da mudança do seu sistema operacional, foi obrigada a proceder à alteração de todos os códigos de produtos, sendo feito um “*de para*” com vistas à continuidade das suas operações. Explica o procedimento adotado, e informa que o novo sistema “... *faz o recebimento das notas fiscais em duas etapas: em um primeiro momento é feito o recebimento no estoque e depois o recebimento fiscal, o que geralmente ocorre com alguns dias de diferença*”. Nessa esteira, afirma que a acusação que lhe pesa deriva dessa migração, e que crédito tributário constituído teve origem nas diferenças observadas para as mercadorias que entraram no estabelecimento no final do ano 2008 – conforme LRI e controle de estoque -, mas que seus registros fiscais foram realizados apenas em 2009 (Livro de entradas).

Entende o recorrente que considerado o seu registro fiscal no exercício subsequente, restaria afastada a acusação fiscal. Não acolhida a sua tese, roga pelo deferimento de perícia contábil com o fim de apurar a veracidade das suas afirmações.

Avançando, afirma que o levantamento fiscal baseado em mera presunção configura a sua nulidade, entendendo que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do autuante, bem como deve ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, tudo a compatibilizar a acusação fiscal à realidade dos fatos. Discorre a respeito do poder de tributar e do princípio da legalidade, asseverando que os fundamentos da acusação são meras “suposições”, o que impede que o lançamento prospere. Cita a doutrina e a jurisprudência, afirmando que o presente Auto de Infração, fundado em presunções, ficções ou meros indícios, não possui a necessária consistência para amparar a autuação e as penalidades aplicadas.

Também aduz que inexistente no Auto de Infração qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização não são precisos, restando apenas a certeza de que o Auto de Infração foi lavrado com base nos documentos fornecidos pelo recorrente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados. Nessa senda, registra que a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pelo recorrente, requer certas cautelas, ou seja, tais arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um

lançamento tributário em razão da sua fragilidade (possíveis equívocos de digitação, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais, etc.). Cita a doutrina.

Concluindo, entende que o fisco, para a lavratura do lançamento em análise, deveria valer-se de informações e parâmetros consistentes, entendendo que a presunção se mostra insuficiente a dar sustentação à acusação fiscal.

Quanto ao levantamento levado a efeito pela fiscalização, diz que foi superdimensionado na valoração das supostas diferenças de estoque, aí entendido que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias.

Refere-se ao “*Preço médio Saída*” indicados nos relatórios, aduzindo que o critério e metodologia de apuração não é indicado em qualquer documento que instruiu essa autuação, o que lhe impossibilitou de verificar tais números utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido pelo recorrente, restando configurado nítido cerceamento ao direito de defesa da ora recorrente.

Nesse contexto, entende que o lançamento deve ser retificado para que passem a ser utilizados, para efeitos de levantamento fiscal, os valores unitários adotados e consignados em seus Livros, dada a carência de base legal.

Lembra que a omissão de informação indispensável à quantificação de uma exigência tributária não é compatível com os princípios que devem orientar a conduta da administração pública, conforme determina o art. 37 da Constituição Federal. Cita também o art. 142, do CTN.

Repisando a tese de que não foram apresentados os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, aduz que não lhe foi permitido averiguar a compatibilidade do trabalho fiscal com a realidade dos fatos, o que compromete a higidez do trabalho fiscal.

Também aduz a falta de fundamentação legal. Afirma que “*todos os dispositivos indicados no Auto de Infração como infringidos pelo recorrente não estão presentes na peça o estão enunciados no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ou seja, no Decreto nº 6.284/97, ato normativo expedido por agente do Poder Executivo. Não há, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos*”. Diz do princípio da legalidade, mencionando o art. 5º, II, da Constituição Federal e o art. 97, do CTN, afirmando que dispositivos extraídos do Regulamento de ICMS, e até mesmo Portaria da Secretaria da Fazenda não suprem a ausência de indicação dos fundamentos legais da suposta infração. Nessa seara, registra que o RICMS/Ba não tem o condão de criar, de maneira automática, uma obrigação tributária, pois, tal prerrogativa compete exclusivamente à lei, restando claro que o Auto de Infração não se sustenta apenas com base em alegações de ofensa ao Regulamento do ICMS, premente a necessidade de que se indique qual lei teria sido contrariada.

Reitera o pedido de nulidade da infração 10.

Quanto à infração 12, multa por falta de registro fiscal, com fundamento no art. 150, IV da CF/88, diz que é confiscatória. Cita a doutrina e a jurisprudência, lembrando que o STF adota a orientação de que as penalidades tributárias devem ser graduadas segundo a extensão dos danos ao Erário, que a caracterização das infrações deve levar em conta a intenção do agente; e que é perfeitamente possível aos órgãos de julgamento administrativo ou judicial reduzir ou cancelar penalidades excessivas e/ou confiscatórias.

Também mencionando os princípios da razoabilidade e a proporcionalidade, ressalta que punir o contribuinte quando não houve nenhum prejuízo ao erário ou em montante superior ao próprio imposto exigido, descaracteriza a sistemática das multas, tornando-as ilegais e inconstitucionais.

Pede o cancelamento da multa da infração 12.

Com referência ao pedido de perícia contábil, diz que se faz em razão das imprecisões,

equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque, além de mensurar/valorar tais diferenças.

Aduz que indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do presente Auto de Infração, bem como demonstrou que o levantamento fiscal apresenta distorções que resultaram na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Aludindo à discrepância que diz haver levantamento fiscal em relação à realidade, entende que faz-se necessária a realização de perícia contábil com os objetivos de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela r. 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 – informações buscadas não somente nos arquivos magnéticos como também nos documentos fiscais. Invoca o art. art. 137 do RPAF/Ba.

Reitera o seu pedido de perícia fiscal.

Por derradeiro, pugna pelo acolhimento das preliminares de nulidade suscitadas para que seja julgado nulas as infrações 4, 10 e 12. No mérito pede a improcedência das mesmas infrações, ao tempo em que requer a homologação expressa dos valores efetivamente pagos e correspondentes às infrações 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 13 e 14.

Por fim, protesta o recorrente pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas.

A Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, Procuradora da PGE/PROFIS, exara Parecer à fls. 1.135/1.137.

Para a infração 4, diz que os documentos trazidos aos autos pelo autuante, definitivamente, comprovam que as mercadorias em questão foram destinadas a não contribuintes do ICMS, motivo pelo qual é vedada a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/2000.

Para a infração 10, levantamento quantitativo, assevera que a legislação é clara, cabendo ao Sujeito Passivo trazer as provas necessárias à elisão da acusação fiscal.

Quanto à infração 12, entende que a multa aplicada está adequada e prevista na legislação tributária estadual.

Referentemente à perícia requerida, menciona o art. 147 do RPAF/BA, também aduzindo que não vislumbra motivação para o deferimento do pleito.

Opina pelo Indeferimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o presente Recurso à apreciação das infrações 4, 10 e 12, e que acusam o Sujeito Passivo de haver procedido ao recolhimento a menos do imposto em razão de uso indevido de benefício de redução da base de cálculo, por efetuar vendas para não contribuintes do ICMS; de haver deixado de recolher o ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração - falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas -, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado; e de haver deixado de registrar, na escrita fiscal, entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação.

Registre-se, de logo, que não há insurgência quanto ao mérito, restando como objeto da irresignação do Sujeito Passivo, as preliminares de nulidade.

Para a infração 4, a tese recursal, em apertada síntese, repousa sobre o argumento de que o lançamento não pode subsistir, considerando que o procedimento fiscal de acusação carece de elementos de fato que possam sustentar a acusação fiscal, aí entendido que deveria o autuante ter comprovado que as operações autuadas decorreram de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular. Suscitada apenas matéria afeita a preliminar de nulidade do lançamento, sem qualquer menção à matéria de mérito.

A análise de primeiro momento tem trajetória na direção de que teria razão o recorrente, haja vista que nos documentos fiscais há indicação dos números das inscrições estaduais dos adquirentes. Ou seja, em princípio, a considerar que um adquirente tem inscrição estadual, não haveria motivos para o vendedor das mercadorias entender que tal adquirente não seria contribuinte, a exemplo do caso dos autos.

De outro lado, a condição de contribuinte ou não contribuinte determina a possibilidade de redução da base de cálculo do imposto a ser recolhido nas operações de saídas internas que envolvam a destinação para pessoas jurídicas. Nessas circunstâncias, por motivos óbvios, nas operações de saídas como as do caso dos autos, haveria que se certificar o vendedor das mercadorias, da condição do adquirente, se contribuinte ou não do ICMS. Tem sido esse o posicionamento deste CONSEF.

Avançando, há que se definir Contribuinte do ICMS, e quanto a isto, convém trazer à colação o texto da norma insculpido no art. 4º da LC 87/96, que diz:

***Art. 4º** Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

***Parágrafo único.** É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

***I** - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;*

***II** - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;*

***III** - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;*

***IV** - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.*

Da leitura do dispositivo, vê-se claro a definição de quem é, por definição, contribuinte do ICMS, bem como, também resta claro que o fato de uma pessoa jurídica ter inscrição estadual e constar do cadastro de contribuintes do ICMS, não significa, necessariamente, que tal pessoa jurídica seja contribuinte do imposto.

Quanto ao cadastro de contribuintes, o RICMS, no seu art. 149, diz:

“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.”

Também desse comando, não se pode concluir que a pessoa jurídica inscrita no CAD-ICMS seja, efetivamente contribuinte, vez que o referido cadastro tem objetivo específico, conforme explicito na norma.

Também imperiosa a colação do art. 1º do Decreto nº 7.799/2000, cuja dicção é a seguinte:

“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:”

Neste dispositivo há o estabelecimento da condição que tem o atacadista de poder calcular o ICMS devido nas operações internas, considerando a condição de contribuinte ou não contribuinte, atribuída ao adquirente, o que definirá a possibilidade de reduzir a base de cálculo do imposto.

Ora, a definição da condição do adquirente é crucial, pois, interfere no cálculo do ICMS a recolher, vez que a base de cálculo do imposto pode ser reduzida em 41,176%, nos casos em que o adquirente seja contribuinte do ICMS. Nessas circunstâncias, o entendimento mais lógico, adotado pelo CONSEF, é de que o vendedor das mercadorias conheça, previamente, a condição de contribuinte ou não do adquirente de suas mercadorias, certo que tal averiguação determinaria o quanto de imposto deveria ser recolhido aos cofres do Estado.

No caso dos autos, a situação é exatamente essa. O ora recorrente foi autuada em razão de haver recolhido o ICMS a menos por ter determinado a base de cálculo considerando, equivocadamente, que seus adquirentes eram não contribuintes do ICMS, o que ficou provado exatamente o contrário.

Dito isso, o entendimento desse relator viaja no sentido de que a autuação está correta, não merecendo guarida a alegação defensiva de que o procedimento fiscal de acusação carece de elementos de fato que possam sustentar a acusação fiscal, aí entendido que deveria o autuante ter comprovado que as operações autuadas decorreram de vendas a não contribuintes ou a contribuintes em situação irregular. Em verdade, a acusação fiscal está consubstanciada em fatos que dão a higidez necessária à sua manutenção, pois, claro está nos autos que o recorrente não cuidou de se certificar da condição de contribuinte ou não dos adquirentes das suas mercadorias, bem como os elementos trazidos aos autos se mostram suficientes a comprovar o cometimento do ilícito fiscal.

Nesses termos, entendo que não razão para o acolhimento das razões recursais.

Quanto à infração 10, apesar de afastada parte da exigência fiscal, a tese recursal atine à nulidade da imputação, entendendo que o levantamento quantitativo de estoques estaria em dissonância da realidade fática, aduzindo também que foi desconsiderada a mudança em seu sistema operacional.

Bem, quanto à imputação 10 que deriva de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, de plano, há que se destacar que é reflexo de matéria fática, cuja desconstituição impõe à recorrente trazer aos autos elementos de prova capazes de elidir a acusação fiscal, sobretudo porque o levantamento quantitativo de estoques, segundo informação fiscal, seria uma “*presunção*” de omissão de saídas fundamentada em documentos fiscais de entradas e saídas de mercadorias e nos inventários inicial e final.

Especificamente em relação à tese recursal, entendo que de fato pode ser possível que incongruências e inconsistências possam efetivamente redundar em números finais que venham a divergir da realidade fática, contudo, como dito alhures, a comprovação da existência de tal evento e de suas repercussões precisariam, necessariamente, vir aos autos, de maneira a que ao menos se prestassem a suscitar dúvida quanto ao lançamento, o que não aconteceu.

Nessa senda, à luz dos elementos trazidos aos autos, não vejo como desconstituir a acusação fiscal que tem base em levantamento quantitativo de estoques, a partir de uma mera negativa do cometimento do ilícito fiscal. Não há como acolher a tese recursal.

Para a infração 12, multa por descumprimento de obrigação acessória, diz o recorrente que é confiscatória. De fato, no entender deste julgador, as multas por descumprimento de obrigações acessórias são excessivas e penalizam exageradamente o contribuinte, sobretudo quando da falta apontada não deriva a falta de recolhimento de imposto. Entretanto, como dito pela n. Procuradora da PGE/PROFIS, tais multas têm previsão legal, para a qual não cabe a este julgador, ou mesmo este Conselho de Fazenda discutir. No caso específico, clara é a repercussão da falta

apontada pela infração 12, eis que, por certo, teriam reflexos no imposto a ser recolhido, conforme infrações anteriores, ainda que não tenha ficado caracterizadas fraude ou simulação.

Pelas considerações acima alinhadas, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto ao pedido de perícia fiscal, convém lembrar que é atinente ao levantamento quantitativo de estoques fundado em informações do próprio Sujeito Passivo e da sua escrituração fiscal. Nessa esteira, considerando que os elementos dos autos são suficientes à formação do meu convencimento, entendo que há que se denegar o pleito do recorrente, sobretudo porque não vieram aos autos elementos adicionais que pudessem ao menos suscitar dúvidas quanto ao lançamento.

Por tudo o quanto dito acima, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0002/12-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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 70% sobre R\$320.853,63, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III e VII, alíneas “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 mesmo diploma legal supracitado, com os acréscimos moratórios, conforme prevê a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

MARIA OLIVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS