

**A. I. Nº** - 293872.0001/15-9  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 06/07/2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0106-04/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. Mercadorias destinadas ao Programa “Fome Zero”, realizadas com isenção do tributo estadual. O autuante reconheceu que cometeu equívocos e opinou pela exclusão da imputação. Item improcedente. 2. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO Nº 7.799/00. O autuado demonstrou que as mercadorias objeto da autuação não se encontravam inseridas no regime da substituição tributária. Infração improcedente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Mercadorias destinadas ao Programa “Fome Zero”, realizadas com isenção do tributo estadual. O preposto fiscal reconheceu que cometeu equívocos e opinou pela exclusão da infração. Item improcedente. b) RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Não restou comprovado que houve equívoco, por parte do contribuinte, na classificação dos produtos listados na NCM/SH de modo a trazer impacto no percentual da margem de valor agregado (MVA). 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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. Não acolhido o pedido para realização de “perícia contábil”. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

No presente Auto de Infração, lavrado em 17/03/15, exige-se ICMS no valor de R\$241.708,20, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 1 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no valor de R\$14.846,49 (período de janeiro a outubro de 2011). Multa de 60%.

Consta que *“o contribuinte não tributou as mercadorias constantes das notas fiscais de saídas com CFOP 5910, destinadas a bonificação, doação ou brinde, conforme determina o art. 565 do RICMS/BA”*.

Infração 2 – efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, no valor de R\$7.979,18 (período de junho a dezembro de 2011). Multa de 60%.

Consta que *“o contribuinte é signatário do Termo de Acordo do Decreto 7.799/00 e efetuou estornos de débitos referentes às operações interestaduais de mercadorias da substituição tributária, vedado pelo art. 2º e art. 4º do referido decreto, resultado em um estorno de débitos a maior que o devido, conforme relatório das mercadorias não vinculadas e Livro de Apuração do ICMS anexos a esta infração”*.

Infração 3 – deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$1.186,77 (período de janeiro a outubro de 2011). Multa de 60%.

Infração 4 – reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$5.667,63 (período de janeiro a dezembro de 2011). Multa de 60%.

Consta que *“as MVAs dos materiais de limpeza foram obtidas através do Anexo Único do Protocolo ICMS 171/10, tomando como base a MVA original, conforme determina o anexo 88 do RICMS/97”*.

Infração 5 – deixou de recolher o imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2011), no valor de R\$205.351,22. Multa de 100%.

Infração 6 – deixou de reter e recolher o ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2011), no valor de R\$6.676,91. Multa de 60%.

Consta que *“refere-se à falta de retenção de substituição tributária das mercadorias omitidas, apuradas no levantamento quantitativo dos estoques”*.

O autuado apresentou defesa alegando que todos os dispositivos indicados no auto de infração como infringidos estão enunciados no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, não havendo, portanto, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos. Disserta sobre o princípio da legalidade e menciona os dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional que reforçam esse postulado, e argumenta que *“sob essa perspectiva, verifica-se que o presente Auto de Infração não pode ser considerado um lançamento válido, na medida em que não contém indicação dos dispositivos legais que teriam sido contrariados pela Defendente”*, até porque *“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”*. Requer a nulidade do presente lançamento de ofício.

Em relação especificamente às infrações 1 e 3 (notas fiscais com saídas com CFOP 5910, destinadas a bonificação, doação ou brinde), argumenta que, em verdade, as mercadorias constantes nas notas fiscais que serviram de base para a presente infração foram remetidas por ele por meio de doações para o “Programa Fome Zero”, sendo direcionadas ao SESC, portanto, sem a incidência do ICMS, conforme a Cláusula primeira do Convênio ICMS 18/03.

Observa que o citado Convênio, que teria vigência somente até 31 de dezembro de 2007, foi prorrogado em diversas oportunidades, sendo que a última prorrogação ocorreu por meio do Convênio ICMS 191/13, até o dia 31/05/15.

Acrescenta que todos os documentos fiscais foram emitidos em estrita consonância com as determinações do referido convênio, destinados ao Programa Fome Zero, além da perfeita identificação do direcionamento das mercadorias por meio da certidão de declaração de sua entrega, que diz estar anexando. Pede o cancelamento da autuação.

Quanto à infração 2, argumenta que *“as mercadorias das operações autuadas não são taxadas pelo ICMS-ST, portanto não que se falar em estorno de débitos em desacordo com a legislação, pois, conforme já afirmado linhas acima não incide o ICMS-ST nas operações autuadas”*.

Pertinente à infração 4, afirma que houve equivocada classificação, por parte do autuante, das mercadorias que serviram de base para o lançamento.

Demonstra a base técnica que utilizou para apurar a margem de valor agregado, aduzindo que *“para a perfeita classificação de determinado produto, há que se obedecer algumas regras estabelecidas por leis e normas e que são respeitadas em todo Mercado Comum do Sul”,* projetadas na Tabela NCM (Nomenclatura Comum do MERCOSUL), já que *“não é possível, por óbvio, que cada ente da Federação ou agente fiscalizador discricionariamente considere margens da NCM em detrimento de outra, apenas para atender ao seu intelecto”*.

Prossegue dizendo que *“a metodologia utilizada para classificação fiscal de um produto é referendada pelas Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI), nos textos das posições, nas Notas de Seção e de Capítulos, que estão presentes na Tabela NCM, aprovada em conjunto com a Tarifa Externa Comum (TEC), ambas por meio da Resolução CAMEX nº. 94/2011 e da TIPI – Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – aprovada pelo Decreto nº. 7.792/2012”* e *“caso as linhas traçadas pelas normas e regulamentos acima não sejam suficientes para a classificação do produto, o art. 3º do DL nº. 1.154/1971 autoriza a utilização das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), do Conselho de Cooperação Aduaneira, aprovadas pelo Decreto 435 de 1992, sendo este consolidado pela IN/RFB nº. 1.260/2012”*.

Afirma, ainda, que *“depois de verificada a classificação de determinado produto, pode-se aferir a MVA correspondente, conforme o Protocolo ou Convênio que a atribuiu ou modificou”,* não sendo suficiente “analisar” o nome do produto, que, é por vezes, apenas um nome comercial, devendo-se, para tanto, *“reunir conhecimento técnico ou estudos técnicos que possibilitem aferir se o produto, mais especificamente, se em sua composição existe aquele conjunto de elementos químicos que levem a crer que se classifica em determinada subposição”*.

Entende que o autuante *“utilizou MVA’s aleatórias para os diversos produtos alvos da autuação e para demonstrar os desacertos de tal metodologia”*, apresenta alguns exemplos:

1. Brilhante Alvej. – código interno nº 98618

Afirma que o autuante se valeu do Protocolo ICMS 106/09 para efetuar a classificação dos produtos comercializados, sem atentar para a sua composição química, que não está no Anexo 88 do RICMS/97 e muito menos no Protocolo ICMS 106/209. Segundo ele, *“está na descrição do produto em seu rótulo e ali que deve ser observado qual a sua subposição”*.

Detalha o produto, dizendo que tem como: (i) Princípio Ativo: Peróxido de Hidrogênio - 5% máximo; e (ii) Composição: Princípio Ativo: Tensoativo, Aniônico, Tensoativo não iônico, Estabilizante, Sequestrante, Essência, Corante e Água.

Sendo assim, entende que tal produto está incluído na Posição nº 34 da Tabela NCM *“Sabões, agentes orgânicos de superfície, preparações para lavagem... e artigos semelhantes”* e na Subposição nº 3402 *“Agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluindo as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza, mesmo que contenham sabão, exceto as da posição 34.01”*.

Prossegue dizendo que, *“valendo-se do permissivo do art. 3º do DL nº. 1.154/1971, observa-se que a NESH esclarece que na posição de nº. 3402 estão incluídos os seguintes produtos:*

(...)

*B. As preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares de lavagem) e as preparações para limpeza, à base de sabão ou de outros agentes orgânicos de superfície.*

*As preparações para lavagem à base de agentes de superfície também se denominam “detergentes”. Este tipo de preparação utiliza-se para lavagem de roupas, louça ou de utensílios de cozinha.*

*Apresentam-se sob forma líquida, em pó ou em pasta e utilizam-se tanto para fins domésticos como industriais”.*

Informa que a Receita Federal do Brasil, em recente Solução de Consulta acerca da classificação de produto semelhante ao tratado neste item, exarou o seguinte posicionamento: *“Preparação auxiliar de lavagem à base de peróxido de hidrogênio, agente orgânico de superfície e agente quelante (sequestrante), para branqueamento de roupas e remoção de manchas, apresentada para venda a retalho em embalagens de plástico com capacidades de 1 e 5 litros, comercialmente denominada “Alvejante sem cloro” 3402.20.00 Solução de Consulta SRRF/Diana (10ª RF) 69/11 – 19/08/2011”.*

Por isso, não poderia, a seu ver, *“um agente de fiscalização classificar determinada mercadoria sem qualquer embasamento legal e técnico”, “na subposição da Tabela NCM nº. 2828.90.11, 2828.90.19 e 3206.41.00, que possuem a seguinte descrição: Água sanitária, branqueador ou alvejante”.*

Observa que o autuante não apresentou nenhum fundamento técnico para valorar a referida subposição da NCM e requer a *“juntada do Parecer Técnico nº. 110/2013, emitido em 25.03.2013, no qual restou claro que a classificação adotada por esta Defendente está na mesma linha das diversas normas e regulamentos que regem a Classificação Fiscal de Mercadorias no Mercado Comum do Sul (doc. 3).”*

## **2. CIF Saponáceo – código interno nº 193134**

Alega que o fiscal, sem qualquer embasamento técnico, atribuiu a MVA referente à NCM nº. 3405.40.00 que tem a seguinte descrição: *“Pastas, pós, saponáceos e outras preparações para arear”.*

Em seu entendimento, a classificação fiscal correta para este produto é aquela representada pela subposição da Tabela NCM nº. 3402, que possui a seguinte descrição *“outros agentes orgânicos de superfície (exceto sabões); preparações tensoativas, preparações para lavagem (incluídas as preparações auxiliares para lavagem) e preparações para limpeza (inclusive multiuso e limpadores), mesmo contendo sabão, exceto as da posição 34.01”.*

Argumenta que *“já que a fiscalização alega que a classificação fiscal da mercadoria em comento é diversa da apresentada pela Defendente, no mínimo, deveria trazer no corpo do AIIM parecer técnico que embasasse a referida afirmação”, “uma vez que apenas a discricionariedade do autuante não é suficiente para modificar toda a classificação da Tabela NCM”.*

Por fim, salienta que *“no Auto de Infração com Imposição de Multa de nº. 2938720004/14-0 lavrado pelo mesmo Auditor Fiscal, em sua informação fiscal apresentada após a impugnação, aquele reconheceu as razões de argumentação no tocante à classificação fiscal dos produtos retromencionados, conforme informação fiscal anexa (doc. 4).”*

No que tange às infrações 5 e 6, diz que *“as ‘suposições’ apontadas pela r. fiscalização, além de estarem totalmente 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 ICMS”.* Transcreve a doutrina e a jurisprudência a respeito de presunções e conclui que são *“inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em conjecturas e suposições, sem amparo em fatos e documentos da escrita fiscal”.*

Afirma que *“inexiste neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela r. fiscalização na realização*

*desses levantamentos e elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem”.*

Acrescenta que “a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pela Defendente à r. Fiscalização requer certas cautelas”, pois “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”. Reproduz a doutrina sobre provas em meios magnéticos e frisa que “a prova cabal em situações de levantamento de estoques e conseqüente 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”.

Conclui que os fatos aventados neste auto de infração, fundados em presunção, são insuficientes para caracterizar qualquer acusação, motivo pelo qual requer a nulidade do presente lançamento de ofício.

Prossegue dizendo que “o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério da r. Fiscalização na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem”.

Ressalta que os valores denominados pela fiscalização como "Preço médio Saída" foram indicados nos relatórios, mas não foram demonstrados o critério e a metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido, o que configura nítido cerceamento ao seu direito de defesa.

Ademais, afirma que os preços médios apontados no lançamento superam a média do valor unitário real e pede que sejam utilizados “os valores unitários adotados pela Defendente em seus Livros, em substituição aos constantes na peça acusatória”. Discorre sobre os requisitos para a validade da constituição do crédito tributário e salienta que os “Autos de Infração devem conter indicação de todos os fundamentos que suportem supostas irregularidades no cumprimento de obrigações tributárias, bem como os elementos necessários a composição de base de cálculo do débito exigido que, segundo se deduz dos relatórios elaborados pela r. fiscalização é o produto da multiplicação (i) das diferenças de estoque apontadas para cada produto pelo, (ii) seus respectivos valores unitários”.

Conclui que “se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos”.

Aponta ainda a existência de outra mácula nesta autuação, qual seja, “a falta de indicação dos dispositivos legais da suposta infração e da metodologia adotada para o levantamento”.

No mérito das infrações 5 e 6, argumenta que o preposto fiscal incorreu em erro fático grave, ao incluir no levantamento, as mercadorias descritas nas notas fiscais nºs 52075, 52076, 52077, 546215, 546221, 546222 e 550576, do exercício de 2011, tendo em vista que “foram emitidas pelo estabelecimento 1 filial da Defendente (CNPJ 61.068.276/0007-91) situado em Ipojuca/PE, no dia 28.12.2010 e estabelecimento 2 Filial (CNPJ 61.068.276/0307-80) situado em Louveira/SP em 29.12.2010 e 30.12.2010, respectivamente”, e “passaram ao controle de estoque da filial baiana na mesma data, ou seja, ainda em 2010”, enquanto que “seu registro fiscal, no estabelecimento destinatário da Defendente (CNPJ 61.068.276/0025-73), foi efetuado no exercício seguinte, qual seja, nos dias 03.01.2011 e 04.01.2011, quando ocorreu a entrada física das mercadorias”.

Aduz que o “lapso temporal entre o registro no estoque da filial destinatária - em 2010 - e o registro fiscal - no início de 2011 - ocasionou as diferenças não observadas pela Autoridade

*Fiscal no momento em que esta efetuou o lançamento do crédito tributário, que por sua vez dão azo ao necessário cancelamento do presente Auto de Infração”.*

Finaliza aduzindo que “o trabalho fiscal realizado está equivocado, pois não há que se falar em omissão de saídas depois de levantamento quantitativo, mas sim, por lapso de Agente Autuante, em desconsideração das mercadorias registradas no estoque nos dias da emissão das notas fiscais”. Requer a improcedência do débito inserido nas infrações 5 e 6.

Por fim, pede a realização de perícia contábil, com “sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico”, para o fim “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, tomando por base não somente os arquivos magnéticos, mas essencialmente as Notas Fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque e os registros contábeis, como o razão de estoque”.

Finalmente, requer a nulidade do auto de infração por ausência de liquidez e certeza em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal e, no mérito, a sua improcedência. Protesta “por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de documentos, ainda que posterior, caso se faça necessário à comprovação do alegado”.

O autuante, em sua informação fiscal, acata as alegações do contribuinte relativas às infrações 1 e 3, dizendo que “após verificar os documentos fiscais apresentados pelo autuado, em sua peça defensiva, concluímos que as infrações 01 e 03 devem ser excluídas da autuação, tendo em vista que as mercadorias constantes das notas fiscais foram destinadas ao “PROGRAMA FOME ZERO”, sendo amparadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 18/03 e prorrogado até 31/12/2012, pelo Convênio ICMS 01/10”.

Quanto à infração 2, informa que o autuado é beneficiário de Termo de Acordo Atacadista e que efetuou o estorno de 2% do débito referente às saídas interestaduais de mercadorias, conforme determina o artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, entretanto, não observou que o artigo 4º exclui do benefício fiscal as mercadorias enquadradas na substituição tributária. Mantém a autuação.

Em referência à infração 4, afirma que a mercadoria “BRILHANTE ALVEJANTE UTILE”, código nº 98618, foi considerada na subposição nº 3402.20.00 da Tabela NCM, entretanto, o Anexo Único do Protocolo 106/09 foi alterado pelo Protocolo 171/10 (efeitos a partir de 01/11/10) e incluiu os produtos com código NCM/SH 3402.20.00 na descrição “Água sanitária, branqueador ou alvejante” e MVA original de 70%, conforme documentos que anexou às fls. 55 a 57 dos autos (Anexo Único do Protocolo ICMS 171/10).

Quanto ao produto “CIF SAPONÁCEO”, código nº 193134, salienta que foi enquadrado na subposição 3402 da NCM/SH, com MVA original de 24%, e não na subposição NCM 3405.40.00, com MVA de 57% como afirma o contribuinte em sua defesa, “conforme demonstrativo analítico apresentado em um CD AUTENTICADO, anexo a este PAF e entregue ao autuado”. Entende que não procedem as alegações defensivas.

Concernente às infrações 5 e 6, aduz que “o levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias, baseado nos livros e documentos fiscais apresentados pela empresa, foi elaborado em total obediência ao determinado na Portaria SEFAZ nº 445/98 e, de acordo com o Art. 143 do RPAF/BA, “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”.

Quanto ao argumento de inclusão indevida das notas fiscais nº 52075, 52076, 52077, 546215, 546221, 546222 e 550576, alega que o inventário final tem por finalidade registrar as quantidades de mercadorias existentes na data do balanço.

Prossegue dizendo que os saldos iniciais e finais dos estoques constantes do levantamento foram apurados com base nos livros Registro de Inventário de 2010 e 2011, respectivamente, declarados

pela empresa e registrados na Junta Comercial do Estado (fls. 85 a 243) e ali não consta nenhuma menção a mercadorias em trânsito ou em poder de terceiros.

Esclarece que as notas fiscais mencionadas na peça defensiva foram inseridas no demonstrativo das entradas de mercadorias do levantamento quantitativo dos estoques de 2011.

Diz, ainda, que a base de cálculo do ICMS, referente às mercadorias constantes do levantamento de estoques, foi apurada em conformidade com o artigo 60, inciso II, alínea "a", do RICMS/97, tendo sido entregue ao autuado o demonstrativo dos Preços Médios das Saídas, por produto, calculado como determina a legislação.

Por fim, diz que *“todos os dispositivos legais infringidos estão enunciados no enquadramento das infrações e na multa aplicada”*, ratificando a autuação.

Conclui pedindo a procedência parcial do auto de infração, com a exclusão apenas do débito relativo às infrações 1 e 3.

O contribuinte protocolou, à fl. 320, petição requerendo a juntada dos livros Registro de Entradas e de Saídas e das notas fiscais a que se referiu em sua impugnação às infrações 5 e 6. Reitera o pedido de nulidade do lançamento.

O autuante, cientificado da juntada dos documentos, afirma que as cópias do livro Registro de Entradas comprovam que as mercadorias ingressaram no estabelecimento em janeiro de 2011 e, portanto, considera correto seu trabalho, *“uma vez que as notas fiscais estão incluídas no demonstrativo das entradas do levantamento quantitativo dos estoques de 2011”*.

Entende que não pode ser aceito o argumento do autuado, de que as mercadorias constantes das notas fiscais já haviam sido registradas no estoque do exercício de 2010, *“pois as mercadorias não estavam fisicamente disponíveis na empresa, portanto, não poderiam constar no Inventário Final do exercício de 2010, salvo se mencionadas como ‘mercadorias em trânsito ou em poder de terceiros’, o que não ocorreu, conforme cópias do Livro de Inventário Inicial, anexo às fls. 85 a 160 deste PAF”*. Mantém a autuação.

Intimado do teor da informação fiscal, o sujeito passivo se manifestou (fls. 369 a 374), relativamente à infração 2, aduzindo que *“as mercadorias apontadas não estavam incluídas no regime de substituição tributária e para provar o quanto afirmado, diferentemente da autuação que não trouxe qualquer texto legal que embasasse, traz aos autos o Anexo 86 do RICMS/97 (Doc. 2), com vigência de 01.04.1997 a 31.03.2012, no qual elenca as mercadorias que estariam incluídas no regime de substituição. No referido anexo não consta nenhuma das mercadorias que foram alvos da fiscalização, portanto, não poderiam ser glosados os estornos efetuados por essa Impugnante”*. Pede a exclusão integral do débito.

Quanto à infração 4, repete todos os argumentos expendidos em sua impugnação, dizendo que sua classificação das mercadorias está correta e conclui que *“diferentemente da fiscalização, esta Defendente buscou apoio técnico para poder valorar suas mercadorias. Dessa forma, requer, de imediato, a juntada do Parecer Técnico nº. 110/2013, emitido em 25.03.2013, no qual restou claro que a classificação adotada por esta Defendente está na mesma linha das diversas normas e regulamentos que regem a Classificação Fiscal de Mercadorias no Mercado Comum do Sul, já anexado ao presente PAF quando do protocolo da Impugnação”*.

No que concerne às infrações 5 e 6, alega que *“a fundamentação do autuante dentro de um pensamento estritamente legalista apenas ensejaria um possível, indo além de qualquer fronteira do razoável, descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a Impugnante não teria lançado tais informações (mercadorias em trânsito ou em poder de terceiros).”*

Acrescenta que *“conseguiu construir todo o caminho da mercadoria transportada, mediante juntada das Notas Fiscais autenticadas, inclusive com os carimbos dos postos fiscais, cópias dos Livros de Registro de Entradas e saídas, bem como livro de inventário tanto do remetente como do destinatário, que comprovam cabalmente que as mercadorias ingressaram no estoque da Impugnante ainda no exercício de 2010, porém registradas fiscalmente no exercício de 2011 e mesmo assim o autuante afirma que tais documentos não se prestam a comprovar a veracidade*

do quanto aqui afirmado” e questiona se no presente auto de infração está-se em busca da verdade material “ou se estamos em busca do “achismo”, ou mera suposição”. Pede que sejam revistas as fundamentações que ensejaram as autuações e o seu expurgo do lançamento de ofício. Finalmente, requer a nulidade ou a improcedência do auto de infração.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de realização de perícia formulado pelo autuado, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo (acorde o artigo 147, inciso I, letra "a", do RPAF/99). Além disso, se há alguma prova ainda a ser apresentada, certamente é proveniente de documentos que o próprio sujeito passivo possui e, assim sendo, é dele o ônus de trazê-los aos autos, sendo inadequada, para tal finalidade, a diligência solicitada.

Deixo de acatar também o pedido de nulidade externado pelo impugnante, sob o argumento de que “o presente Auto de Infração não pode ser considerado um lançamento válido, na medida em que não contém indicação dos dispositivos legais que teriam sido contrariados pela Defendente”, tendo em vista que, segundo o disposto no artigo 19 do RPAF/99, “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”. No caso destes autos, restou evidente que as acusações fiscais foram perfeitamente compreendidas, tanto que o autuado se defendeu trazendo todas as alegações que entendeu cabíveis e apropriadas.

O contribuinte também suscitou a nulidade das infrações 5 e 6, sob as seguintes alegações: (i) o lançamento foi feito com base em suposições e presunções; (ii) os arquivos magnéticos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou “adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais”; (iii) o lançamento de ofício “não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério da r. Fiscalização na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem”.

Também não há como acolher as preliminares de nulidade das infrações 5 e 6, haja vista que, da análise dos demonstrativos constantes do CD juntado à fl. 10, constato que:

1. foram elaboradas planilhas com a relação de todas as notas fiscais de entradas e saídas das mercadorias objeto do levantamento, no exercício de 2011, e com os dados extraídos do livro Registro de Inventário de 2010 e 2011;
2. o levantamento de estoques é um roteiro de fiscalização previsto na legislação tributária baiana, com a edição, inclusive, de uma portaria para disciplinar a metodologia adotada (Portaria nº 445/98);
3. os arquivos magnéticos são o espelho dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, cabendo a ele, portanto, o seu preenchimento a salvo de equívocos ou adulterações;
4. caso existam inconsistências ou erros no preenchimento dos arquivos magnéticos, compete ao contribuinte a sua retificação;
5. não foram apontados pelo defendente equívocos específicos nos números apresentados pelo autuante;
6. o preço médio apurado pelo preposto fiscal foi devidamente esclarecido no demonstrativo próprio, com a relação de todas as notas fiscais emitidas no mês de dezembro de 2011 relativas às mercadorias objeto do levantamento, exatamente como determinava a legislação vigente à época.

No mérito, observo que o presente lançamento de ofício foi lavrado para exigir ICMS em razão da constatação de seis infrações, sendo que o autuante reconheceu a improcedência das infrações



1 e 3, após a análise dos documentos juntados aos autos pelo impugnante. Excluídas, portanto, as infrações 1 e 3, com base no pronunciamento do próprio preposto fiscal que reconheceu a isenção nas operações de saídas das mercadorias elencadas.

Concernente à infração 2, que trata de estorno de débito em desacordo com o Decreto nº 7.799/00, nas operações interestaduais com diversas mercadorias, constato que o cerne da questão se cinge à verificação se as mercadorias arroladas nesta autuação estavam, ou não, enquadradas na substituição tributária à época dos fatos geradores (junho a dezembro de 2011).

Da análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante (e constantes do CD juntado à fl. 10), verifico que foram arroladas dezenas de mercadorias (sabonetes líquidos, sabonetes em barra, diversos tipos de shampoo, desodorantes, hidratantes corporais, hidratantes capilares, condicionadores capilares, cremes de pentear, cremes alisadores de cabelo, cremes para tratamento capilar, shampoo anticaspa etc.), embora não tenha sido indicada pela autoridade lançadora a NCM dos produtos, ou a sua posição e subposição na Tabela NCM de cada um deles. Também não foi sequer mencionado o dispositivo regulamentar em que se baseou o preposto fiscal para classificar as mercadorias como enquadradas na substituição tributária.

Examinando os itens 1 a 41 do inciso II do artigo 353 e os itens 1 a 43 do Anexo 88 do RICMS/97, observo que os produtos listados nesta infração **não** se encontravam enquadrados na substituição tributária, como entendeu o preposto fiscal, estando absolutamente correto o posicionamento do sujeito passivo. Sendo assim, deve ser julgada improcedente a segunda imputação, pois não há que se falar em estorno a maior do débito de ICMS.

Na infração 4 foi lançado o ICMS sob a acusação de retenção e recolhimento a menos, nas operações internas de saídas de dezenas de mercadorias, tendo sido indicado no auto de infração que *“as MVAs dos materiais de limpeza foram obtidas através do Anexo Único do Protocolo ICMS 171/10, tomando como base a MVA original, conforme determina o anexo 88 do RICMS/97”*.

O Protocolo ICMS 171/10 alterou o Protocolo ICMS 106/09 que trata da substituição tributária nas operações interestaduais entre os Estados da Bahia e São Paulo, dos materiais de limpeza constantes em seu Anexo Único. A Cláusula primeira do Protocolo ICMS 106/09 estabelece o seguinte:

***Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado – NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS relativo às operações subseqüentes.*

O contribuinte foi enfático ao afirmar que houve equívoco na classificação feita pelo autuante e procurou demonstrar, com base em uma amostra dos produtos listados na autuação, que a classificação que adotou obedeceu à melhor técnica para apuração do percentual de margem de valor agregado (MVA).

Explicou que a classificação na Tabela NCM obedece a um critério técnico e que um agente de fiscalização não poderia classificar determinada mercadoria sem apresentar os fundamentos para o seu enquadramento em uma subposição da NCM, requerendo a juntada do Parecer Técnico nº. 110/2013, emitido em 25/03/13, para demonstrar que a sua classificação *“está na mesma linha das diversas normas e regulamentos que regem a Classificação Fiscal de Mercadorias no Mercado Comum do Sul (doc. 3)”*.

O preposto fiscal, por outro lado, informou que enquadrou os dois produtos trazidos como amostra pelo autuado em determinadas posições e subposições da Tabela NCM/SH, consoante o documento de fls. 55 a 57 dos autos (justamente o Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09), porém não esclareceu como chegou àquela conclusão.

Ocorre que, examinando o demonstrativo elaborado pela autoridade lançadora (Anexo IV) constante do CD anexado à fl. 10, verifico que foram listadas dezenas de produtos, mas sem a indicação sequer do número da NCM que o preposto fiscal entendeu ser o correto para encontrar

o percentual de MVA. Foi mencionado apenas o nome comercial das mercadorias (geralmente, incompleto) que não apresenta nenhuma segurança de que a classificação feita pelo autuante corresponde efetivamente aos números de NCM relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09, com as alterações do Protocolo ICMS 171/10.

Em outras palavras, não há, nos autos, nenhuma prova de que a classificação feita anteriormente pelo sujeito passivo para apurar a MVA foi equivocada. Também não há nenhuma explicação ou esclarecimento, por parte da fiscalização, de como foi feita a avaliação de cada produto para que fosse enquadrado em uma das NCMs descritas nos citados protocolos, e não naquela adotada pelo contribuinte, até porque não consta dos citados acordos entre os Estados de São Paulo e Bahia, o nome comercial das mercadorias, mas apenas os códigos NCM/SH que correspondem à descrição genérica dos produtos.

Ademais, caso tivesse havido discordância entre a classificação feita pelo contribuinte e aquela pretendida pelo autuante, esse fato deveria ter sido muito bem fundamentado para o convencimento dos julgadores administrativos, o que não ocorreu no presente processo administrativo fiscal.

Por fim ressalto que, no auto de infração nº 2938720004/14-0 lavrado pelo mesmo Auditor Fiscal contra esse mesmo contribuinte, o autuante reconheceu os argumentos defensivos no tocante à classificação fiscal de alguns dos produtos mencionados (fls. 302 a 304).

Sendo assim, considero que não restou comprovado que as mercadorias relacionadas nesta imputação estavam realmente enquadradas em um percentual de MVA superior àquele adotado pelo sujeito passivo, nos termos do Anexo Único do Protocolo ICMS 106/09, com as alterações do Protocolo ICMS 171/10. Insubsistente, portanto, a infração 4.

Nas infrações 5 e 6 o autuado alegou que o demonstrativo de estoques deveria ser retificado, porque foram efetuadas transferências entre seus estabelecimentos, de 2010 para 2011 (estoque inicial) e, devido a peculiaridades existentes em seu sistema de estoques, embora as mercadorias ainda estivessem em trânsito, a sua entrada já havia sido registrada no sistema, o que teria gerado duplicidade na contagem dos respectivos estoques (notas fiscais nºs 52075, 52076, 52077, 546215, 546221, 546222 e 550576).

Verifico, pelo exame dos autos, que o levantamento de estoques foi realizado em relação a diversas mercadorias e que carece de prova o argumento do contribuinte, de que os estoques foram considerados em duplicidade, pelo fato de a entrada das mercadorias ter sido supostamente lançada em seu sistema de estoques no mesmo momento em que a saída foi efetuada no estabelecimento remetente (embora as notas fiscais de entradas tenham sido escrituradas no livro de entradas apenas no exercício seguinte).

Como é de conhecimento geral, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final). As diferenças eventualmente apuradas podem ser atribuídas à conta das entradas (e, nesse caso, temos uma omissão de saídas presumida legalmente) ou à conta das saídas (nessa hipótese, apura-se uma omissão de saídas real).

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, elencava, em seu artigo 330, as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário, como a seguir transcrito:

**Art. 330.** *O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço* (Conv. SINIEF, de 15/12/70). (grifos não originais)

(...)

**§ 2º** *No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:*

**I** - *as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

**II** - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

**§ 4º** Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

**III** - coluna "**Quantidade**": **quantidade em estoque na data do balanço**; (grifos não originais)

(...)

**§ 7º** A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do parágrafo anterior, do último dia do ano civil. (grifos não originais)

Pelas normas regulamentares acima reproduzidas, constata-se que os quantitativos lançados no livro fiscal deveriam ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil. Portanto, correto o autuante quando considerou no levantamento os produtos lançados no livro Registro de Inventário, tendo em vista que, de acordo com o que previa a legislação, deveriam ter sido apurados com base no estoque físico.

Observe que o livro Registro de Inventário atesta uma situação fática estanque, não sendo possível o registro de algo ainda não existente no estoque físico (momento do balanço), a não ser que o contribuinte tivesse escriturado tais mercadorias como “produtos em trânsito ou em poder de terceiros”, o que não foi feito.

Sobre esse tema, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou, em outro processo administrativo oriundo de auto de infração lavrado contra este mesmo contribuinte, por meio Acórdão CJF nº 0148-12/14, com o voto vencedor da lavra da então Conselheira Mônica Maria Roters, da seguinte maneira:

*“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 desacobertas 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 está 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 ressalto, 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, 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 inexistiam 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.*

(...)

*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.*

Por tudo quanto foi exposto, entendo correta a autuação concernente às imputações 5 e 6 do presente auto de infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, excluindo os débitos das infrações 1, 2, 3 e 4 do lançamento de ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0001/15-9**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$212.028,13**, acrescido da multa de 60% sobre R\$6.676,91 e de 100% sobre R\$205.351,22, previstas no artigo 42, incisos II, alínea “e”, e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA