

**PROCESSO** - A. I. Nº 293872.0003/09-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DANONE LTDA.  
**RECORRIDOS** - DANONE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0271-02/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/03/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0038-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Observa que o produto "Iogurte", com NCM 04.03.1000, está enquadrado pela legislação tributária deste Estado no regime de substituição tributária, conforme art. 353 do RICMS/BA, sendo, o autuado ao efetuar as saídas internas deste produto, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto. Entretanto, restou comprovado que a substituição tributária com o referido produto apenas se aplica às saídas internas, mas não das interestaduais. Assim, não há qualquer restrição legal ao contribuinte aplicar o que dispõe o art. 2º do referido decreto atacadista. Infração 1 insubstancial. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. FALTA DE RETENÇÃO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. O trabalho fiscal obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos. Todos os ajustes necessários foram realizados para apuração do quanto devido, com base nas provas efetivamente apresentadas pelo contribuinte e no excelente trabalho realizado pela ASTEC em seus diversos Pareceres. Na última diligência realizada resultou em novos ajustes no lançamento relativo às Infrações 6 e 7. Infrações parcialmente subsistentes. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de um Recurso Voluntário e de Ofício contra Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 26/11/2013 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/06/2010, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$1.658.448,75, em decorrência do cometimento de 07 (sete) infrações.

O Contribuinte reconheceu e efetuou o pagamento dos valores referentes às infrações 2, 3, 4 e 5, conforme documentação às fls. 501/502.

*Infração 01. RV – Estorno de débito de ICMS, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, no valor de*

R\$650.163,55, em desacordo com a legislação deste imposto, conforme demonstrativos às fls. 22 a 27;

**Infração 06. RV e RO** – Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$678.740,12, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo aos exercícios de 2006, 2007 e 2008, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas, conforme demonstrativos às fls. 107 a 136;

**Infração 07. RV e RO** – Falta de retenção do ICMS no valor R\$158.991,03, e o consequente recolhimento, 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 consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2006, 2007 e 2008), conforme demonstrativos às fls. 130 a 136.

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls.445/473), atacando parcialmente o AIIM.

O autuante prestou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 804/806), pedindo pela manutenção parcial da autuação.

Em seguida foram realizadas diversas manifestações e diligências, até que a instrução fora concluída e os autos remetidos à apreciação pela 2ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração nos seguintes termos:

#### **VOTO**

*Incialmente, quanto às infrações 06 e 07, o autuado suscitou a nulidade do lançamento tributário do débito destes itens, por inobservância do artigo 3º, III, da Portaria nº 445/98, com base na preliminar de que a fiscalização deixou de considerar no levantamento quantitativo a totalidade das mercadorias dos períodos fiscalizados, isto porque o seu estoque se altera de forma dinâmica pelo fato de os produtos terem a possibilidade de alteração de seu código mediante a operação denominada de inversão, que se caracteriza como a modificação de um dado item do estoque de uma natureza para outra.*

*Com base nisso, sustenta que o Auto de Infração está eivado de nulidade, pelo fato de o autuante deixar de produzir qualquer elemento de prova em relação aos fatos que dão ensejo a autuação levada a termo, além de desconsiderar as planilhas e esclarecimentos apresentados pela empresa sem qualquer fundamentação, razão pela qual deve ser cancelado o trabalho fiscal por está ausente do lançamento uma prova necessária à demonstração da omissão de saídas, que se trata do agrupamento dos itens comuns.*

*Da análise das peças processuais, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, estando os itens da autuação questionados acompanhados de levantamentos e demonstrativos que foram entregues ao sujeito passivo, inclusive de um CD contendo os levantamentos, e permitiram a ampla defesa e o contraditório, inclusive foram expedidas as intimações dando ciência das informações fiscais e dos novos elementos a elas anexados, bem como, o processo foi baixado em diligência várias vezes para revisão fiscal por fiscal estranho ao feito, cujas questões acima alinhadas envolvendo erro na apuração do débito serão apreciadas por ocasião do mérito.*

*Portanto, fica rejeitado o pedido de nulidade da ação fiscal que direta ou indiretamente foi argüido pelo defensor, tendo em vista que não se encontram presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999, para decretar a nulidade do presente lançamento tributário.*

*Quanto ao pedido para que todas as publicações e intimações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, 164, sala , Edf. Futurus, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40010-000, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.*

*No mérito, verifico que sete infrações contempladas no Auto de Infração, os débitos relativos às infrações 02 a 05, nos valores de R\$1.667,30; R\$1.035,99; R\$149.372,74 e R\$18.478,02, são totalmente subsistentes, porquanto, o sujeito passivo as reconheceu como devida, inclusive, comprovou o devido recolhimento, conforme DAE's nos valores de R\$152.076,03 e R\$18.478,02 à fls.501 a 502, confirmados no SIDAT da SEFAZ.*

*Com relação à infração 04, o sujeito passivo diz que optou pelo pagamento do débito lançado no Auto de Infração, apesar de sua convicção com relação à inconstitucionalidade do estorno de crédito em razão de saídas com redução de base de cálculo, por não se tratar de operação sujeita a não incidência ou isenção como*

previsto pelo art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, aduz que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se contrariamente à tese defendida por toda a doutrina.

Quanto aos aspectos constitucionais acima abordados, destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo. Assim, fica mantido débito referente à infração 04.

Em relação às infrações 01, 06 e 07, relativamente aos débitos nos valores de R\$650.163,55; R\$678.740,12 e R\$ 158.991,03, considerando que o autuado os impugnou e não concordou com os esclarecimentos prestados na informação fiscal, tornou-se necessário baixar o processo em diligência à Infaz de origem para uma revisão do lançamento, por fiscal estranho ao feito, dos referidos itens, conforme despachos de diligência às fls. 1.050 e 1.744.

As diligências solicitadas por esta 2ª JJF, foram devidamente cumpridas pela Auditora Fiscal Maria do Socorro, conforme Pareceres ASTEC nº 21/2012, fls. 1.056 a 1.061, 117/2012, fls. 1.746 a 1.751, e o autuado foi cientificado do resultado de tais revisões, e exerceu a ampla defesa e contraditório.

Portanto, para proferir o meu voto, tomo por base os documentos de prova constantes nos autos e os esclarecimentos prestados nas citadas revisões fiscais, pois o sujeito passivo foi cientificado das mesmas, e os seus argumentos e documentos não foram capazes para modificar o resultado do trabalho revisional.

Desta forma, analisando, de per si, os itens acima mencionados, é possível, a esta altura processual, concluir o seguinte.

## **INFRAÇÃO 01**

Trata de acusação de que o autuado fez o estorno de crédito de ICMS em desacordo com o RICMS/BA, cujo débito lançado no Auto de Infração encontra-se demonstrado no levantamento fiscal às fls. 22 a 27, onde constam especificados todos os valores que serviram de base para a apuração do débito.

O autuado não apontou erro nos números consignados no referido levantamento, no entanto, diz que foi incluído no cálculo do valor do estorno do débito do ICMS, mercadorias enquadradas na substituição tributária, quais sejam, iogurtes – NCM 04.03.1000, ou seja, que o cálculo do Estorno de Débito Devido foi feito excluindo-se as mercadorias enquadradas na substituição tributária (Iogurtes-NCM 04.03.1000).

Pelo que consta nos autos, o autuado é beneficiário do Decreto nº 7.799/00, que dispõe sobre o tratamento tributário a ser adotado pelas empresas que assinarem o Termo de Acordo Atacadista com redução da base de cálculo nas saídas internas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS.

Ressalto que o referido Termo de Acordo dispõe no seu art. 4º que a redução de Base de Cálculo prevista nos artigos 1º e 2º não se aplica às operações: 1- Com mercadorias enquadradas na substituição tributária, ou seja, o Decreto nº 7.799/00 excluiu, dentre outros constantes do art. 353 do RICMS, o produto "Iogurte" do benefício fiscal da redução da base de cálculo nas saídas internas para contribuintes inscritos no CADICMS e, consequentemente, o estorno de débito correspondente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais.

Portanto, quanto a alegação defensiva, observo que o produto "Iogurte", com NCM 04.03.1000, está enquadrado pela legislação tributária deste Estado no regime de substituição tributária, conforme art. 353 do RICMS/BA, sendo, o autuado ao efetuar as saídas internas deste produto, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto.

Desta forma, comungo com o autuante no sentido de que não é devida a redução da alíquota interestadual de 12% para 10% nas saídas interestaduais de produtos enquadrados na substituição tributária, no caso, o produto "Iogurte", uma vez que haveria um desequilíbrio entre créditos fiscais e débitos fiscais, pois, se apropria dos créditos fiscais em seus valores integrais nas aquisições destes produtos da região Nordeste, com alíquota de 12% e nas aquisições internas, com alíquota de 17%, enquanto que, os créditos fiscais relativos às mercadorias amparadas pelo benefício fiscal não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto.

Mantido o lançamento.

## **INFRAÇÕES 06 e 07**

O débito destas infrações foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo aos exercícios de 2006 a 2008, e encontra-se devidamente demonstrado às fls. 107 a 136, nos quais, constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito de cada período.

O cálculo do débito de cada infração foi apurado com base na a Portaria nº 445/98, qual seja, com base:

Nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a

*respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, relativa aos exercícios de 2006 a 2008, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas (Infração 06).*

*Na falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, 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 consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, correspondente aos exercícios de 2006 e 2008 (Infração 07).*

*O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período, toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença, leva a conclusão de que esta diferença decorre de saídas de mercadorias não registradas. E foi exatamente com base na apuração através de levantamento quantitativo que a fiscalização fundamentou estes itens da autuação.*

*O trabalho fiscal obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques citado, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta em cada demonstrativo que o autuado recebeu uma cópia, inclusive em CD, e exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório.*

*O lançamento foi impugnado com base na alegação de que o procedimento adotado pela fiscalização não considerou a totalidade das mercadorias dos períodos fiscalizados, isto porque o seu estoque se altera de forma dinâmica pelo fato de os produtos terem a possibilidade de alteração de seu código mediante a operação denominada de inversão (modificação de um dado item do estoque de uma natureza para outra).*

*Citou o mesmo exemplo das preliminares de nulidade, ou seja: o produto 110864 é o “IOG PED FTA CORPUS 460 MORANGO”, composto por 4 potes de iogurte e com peso de 460g, sendo reconhecido neste código como um item de estoque. Por outro lado, quando se apresenta com 2 potes e peso de 230g, o produto movimenta o código 110867 e é denominado “CORPUS PED MORANGO 230 IOG PED FTA”.*

*Alega que por um equívoco na geração de seu arquivo magnético SINTEGRA, as quantidades do produto 110824 – “CORPUS PED AMEIXA 460 IOG”, foram indevidamente quadruplicadas nos arquivos SINTEGRA relativos aos meses de setembro, outubro e novembro de 2006, gerando as diferenças apuradas no trabalho fiscal, conforme notas fiscais anexadas às fls.608 a 613.*

*Além disso, diz que através do seu arquivo anual de movimentação de estoques (docs.fl.615 a 728), pode apurar que houve duplicação de todas as entradas e saídas no período de outubro a novembro de 2006, afetando o cálculo da movimentação de estoques, conforme arquivo Excel de movimentação, fl. 730 a 799, onde o FATOR 4 indica valores quatro vezes superiores para as saídas nos arquivos magnéticos.*

*Verifico que conforme informação do autuante o estabelecimento possui, para cada item comercializado, códigos de produtos e denominações distintas, conforme cópia do Livro de Inventários constantes nos autos.*

*Quanto a alegação defensiva que ocorreu inversão de estoque dos produtos com códigos "110864" e "110867", no exercício de 2006, o preposto fiscal diz que foi respondido ao autuado, através de e-mail, que não era possível acolher a solicitação de compensação das omissões de saídas de um código de produto com as omissões de entradas de outro código de produto por se tratar de itens com denominações e preços unitários diferentes.*

*Sobre as informações distorcidas das quantidades constantes no SINTEGRA referentes ao produto "CORPUS PED AMEIXA 460", com código "110824", foi confirmado pelo autuante, através dos preços unitários, que nos meses de setembro a novembro de 2006, as quantidades apresentavam-se quadruplicadas, tendo feito as devidas correções dos referidos meses, gerando uma redução do imposto devido do exercício de 2006, conforme demonstrativos anexos a esta informação fiscal (docs. fls. 807 a 819), constatando que os demais produtos não apresentaram inconsistências.*

*De fato pela legislação tributária é possível a ocorrência de inversão de estoques, desde que o contribuinte efetue a reclassificação das mercadorias através da emissão de documentos fiscais próprios. No presente caso, não foi apresentado nenhuma comprovação, através das notas fiscais devidas, relativamente à regularização das operações de inversão dos estoques das referidas mercadorias. Portanto, correto o procedimento da fiscalização em não aceitar a tese defensiva.*

*Assim, considerando que o autuado comprovou apenas a existência de erro no arquivo Sintegra, bem como, que houve erro na quantificação das quantidades, e que suas razões defensivas quanto a justificação das diferenças pelas operações de inversão de estoques e retorno de mercadorias impróprias para consumo, não foram devidamente comprovadas com documentos fiscais, com a informação fiscal do autuante a infração 06 ficou reduzida para o valor de R\$609.566,62, enquanto a infração 07 corresponde ao valor de R\$131.321,63, conforme levantamentos de fls. 807 a 819.*

*Quanto as razões aduzidas sobre a informação fiscal, o autuado sustenta que houve ausência de manifestação*

*com relação à preliminar de nulidade da autuação, no tocante a inobservância do art. 3º, III, da Portaria nº 445/1998. Ressalto que o autuado justificou que deixou de acolher o pedido do autuado para o agrupamento dos produtos acima citados em virtude de o levantamento ter considerado os itens separadamente por possuírem códigos e preços unitários distintos.*

*Contudo, diante da controvérsia entre os insistentes argumentos do autuado para as ponderações do autuante, para evitar futura alegação de cerceamento de defesa, o processo foi convertido em diligência para o autuante, o qual, informou que o autuado foi intimado em 10/03/2011, para a correção das divergências de informações apresentadas em meios magnéticos, em relação aos livros e documentos fiscais, sendo concedido um prazo de 30 (trinta dias) para a apresentação, em especial, as quantidades quadruplicadas de alguns produtos, e após a entrega dos mesmos, via SINTEGRA, foram elaborados novos levantamentos quantitativos dos estoques referentes aos exercícios de 2006 e 2008 através de CD autenticado, cujos valores históricos de débitos do ICMS devidos foram alterados (docs. fls. 1008 a 1026), para os seguintes valores: infração 06 = R\$628.233,41 e infração 07 = R\$140.700,38, e ratificado o seu entendimento em relação a inversão de estoque dos produtos citados.*

*Considerando que:*

- a) o autuado em reiteradas manifestações (fls. 445 a 473, 821 a 822, e 1.031 a 1.040) detalhou o procedimento de inversão de estoques em relação a alguns produtos, a exemplo dos códigos 110.864 e 110.867, tendo inclusive demonstrado detalhadamente a movimentação conjunta de tais produtos;
- b) o patrono do autuado anexou, às fls. 1.042 a 1.046, a relação dos códigos de produto com suas respectivas descrições, visando mostrar a indicação de produtos idênticos enquadrados em código diverso por apresentarem peso diverso (230g e 460g ou 200g e 400g, por exemplo);
- c) foi alegado na defesa a existência de retorno das mercadorias em questão impróprias para consumo;
- d) foram colocados à disposição todos os demais documentos relacionados à apuração da movimentação de estoques, esclarecimentos e comprovação das alegadas inversões.

*Considerando, ainda, o previsto no inciso III, do artigo 3º da Portaria nº 445/98, in verbis: III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.*

*Conforme despacho de fl. 1.050, foi proposto pelo Relator, na Pauta Suplementar, do dia 29/09/2011, e acolhida pelos demais membros desta 2ª JJF, em converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que o auditor fiscal estranho ao feito, in loco, à vista dos livros e documentos fiscais do estabelecimento, efetuasse revisão fiscal do levantamento quantitativo, adotando as seguintes providências:*

- Tomando por base os esclarecimentos e comprovações apresentados nas peças defensivas, e outras verificações que se fizerem necessária na escrita fiscal do contribuinte, apurasse a veracidade as alegações defensivas, e emitisse Parecer sobre as alegadas inversões dos estoques dos produtos citados, e, se constatado efetuasse a aplicação da orientação contida no art. 3º, inciso III da Portaria 445/98, ou seja, através dos documentos fiscais de entradas e de saídas, e mercadorias inventariadas, fizesse o levantamento da forma adotada pelo sujeito passivo mediante o agrupamento dos produtos citados em um só gênero.
- Cumprido o item anterior, elaborasse demonstrativo de débito das omissões de todos os produtos, devendo ser aplicadas as disposições contidas na Portaria nº 445/98, indicando o real valor do débito a ser mantido nos itens em questão, se for o caso.

*Conforme relatado, Auditora Fiscal estranha ao feito lotada na ASTEC efetua a revisão do lançamento, nos termos solicitado pelo órgão julgador, e emite o Parecer nº 21/2012, datado de 19/03/2012, fls. 1.056 a 1.061, informando que foram adotados os seguintes procedimentos:*

*1.No dia 16/12/2011, o autuado foi intimado a apresentar demonstrativos ou planilhas e demais documentos fiscais que comprovassem todas as irregularidades do levantamento quantitativo de estoque que alegou, por amostragem, na defesa, conforme Intimação Fiscal às fls.1062 a 1065.*

*2.No mesmo dia, ou seja, no 16/12/2011, o autuado, através do seu advogado, solicitou agendamento para esclarecimentos da Intimação Fiscal, como também sobre os documentos que já haviam sido apresentados na defesa. (fl. 1.061), ficando agendado para o dia 20/12/2011.*

*3.No dia 26/12/2011, em resposta à reunião ocorrida no dia 20/12/2011, e alegando a grande quantidade de informações que teria para levantar, o autuado solicitou prorrogação do prazo para apresentação dos documentos solicitados para os dias 23/01/2012, 30/01/2012 e 06/02/2012 (fl. 1067), considerando as informações dos exercícios fiscalizados de 2006, 2007 e 2008, respectivamente, como também apresentou um modelo de planilha para confirmar se as informações atendiam à solicitação da Diligência Fiscal. Ficando a*

*data prorrogada para o dia 30/01/2012 (fl. 1066).*

4. No dia 31/01/2012, através manifestação nº 01720612012-9 (fls. 1087/1535), o autuado apresentou as planilhas e cópias das notas fiscais (amostragem) referentes aos exercícios de 2006 e 2007, e solicitou prorrogação do prazo para entregar os levantamentos de 2008, ficando acordado para o dia 14/02/2012.

5. No dia 14/02/2012, através manifestação nº 02622912012-3 (fls. 1549/1641), como acertado, o autuado apresentou novas planilhas referentes aos exercícios de 2006 e 2007, e solicitou prorrogação de prazo para o dia 27/02/2012, para o detalhamento do retorno de produtos impróprios para consumo do exercício de 2008.

6. No dia 27/02/2012, através manifestação nº 031784/2012-0 (fls. 1642/1652), o autuado apresentou a planilha referente ao exercício de 2008.

7. No dia 05/03/2012, através manifestação 036921/2012-0 (fls. 1653/1696), juntou "as cópias das páginas dos livros de apuração de ICMS dos exercícios de 2006, 2007 e 2008 que constam o ajuste de estorno de crédito de produto ruim."

A revisora fiscal após análise e confrontos dos dados e documentos apresentados pelo autuado e demais demonstrativos e documentos constantes do PAF, informou que foram feitos os seguintes ajustes:

**INFRAÇÃO 06:**

**a) EXERCÍCIO DE 2006:**

*Na planilha apresentada pelo autuado à fl. 1.564 foram consolidadas as movimentações de estoque dos produtos com a mesma descrição, que ao serem fracionados geraram novos códigos, causando, assim, grandes diferenças de entradas e de saídas dos mesmos. Verifica-se que as diferenças apuradas das entradas pelo autuante, são quase as mesmas das diferenças apuradas nas saídas com notas fiscais dos produtos fracionados, ou seja, de 460 para 230. Deste modo, todas as movimentações de estoque inicial, entradas, estoque final e saídas com notas fiscais, cujos produtos tinham a mesma descrição e que estavam fracionados para 230, ou seja, metade de 460, foram ajustadas, ficando as quantidades movimentadas com 230 divididas por dois (460/2=230) e foram incluídas aos totais das quantidades movimentadas dos produtos com a mesma descrição, porém de 460, conforme demonstrativo por exercício.*

*Verifico, ainda, que não foram feitos, na revisão fiscal, ajustes nas quantidades justificadas pelo autuado como devolução de produtos ruins, em virtude de o autuado não ter relacionado todas as notas fiscais de entradas para comprovar a DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS RUINS como justificados pelo autuado para serem confrontadas com os dados levantados pelo autuante para comprovar que as mesmas não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque.*

*Concluindo, a revisora fiscal declara que a após análise das planilhas e documentos apresentados pelo autuado, e feitos os devidos ajustes conforme acima alinhado, foram apurados os seguintes valores das Infrações 06 e 07 : R\$368.478,02 e R\$58.403,78, respectivamente.*

*Ao se manifestar sobre a revisão fiscal acima, o autuado aduziu que:*

1. *Ao contrário do determinado pela Decisão da 2ª Junta de Julgamento, o Parecer Técnico não expandiu conclusão da amostra selecionada para comprovação das inversões e não elaborou demonstrativo de débito das omissões de todos os produtos. No entender da Impugnante, uma vez comprovada a ocorrência das inversões, todos os produtos sujeitos a esta movimentação de estoque deveriam ter sido movimentados em conjunto;*
2. *O Parecer Técnico apresenta evidentes equívocos técnicos e matemáticos para os anos de 2006 e 2007;*
3. *O Parecer Técnico desconsiderou a demonstração da multiplicação da quantidade de itens nos arquivos SÍNTEGRA relativos ao ano de 2007, através do confronto entre os documentos fiscais e a base do levantamento quantitativo da Fiscalização, com impacto direto sobre os valores deste período;*
4. *O Parecer Técnico, por razões que se desconhece, desprezou e sequer buscou o aprofundamento na questão da devolução dos produtos inservíveis, cujos estornos no LRAICMS foram devidamente demonstrados e detalhados pela impugnante.*

*Diante de tais premissas, considerou inadmissível o procedimento adotado pela Fiscal consistente na dedução pura e simples do valor comprovado da amostra selecionada, com a manutenção de todos os demais valores, quando entende que, não só os produtos movimentados na diligência, mas todos aqueles constantes do lançamento deveriam ter sido movimentados em conjunto pela Fiscalização Estadual, caso contrário, resta evidente o prejuízo de defesa decorrente do procedimento adotado pela fiscalização, e requereu que sejam efetuadas as correções no Parecer Técnico ASTEC/CONSEF nº 21/2012, conforme apontadas nos itens acima, além do acolhimento da consideração das devoluções de produtos inservíveis no levantamento quantitativo, indevidamente afastada pelo Parecer ao fundamento de que as operações não teriam sido detalhadas, o que restou prontamente rechaçado na presente manifestação.*

Considerando as alegações do autuado acima sobre a revisão fiscal, conforme despacho de diligência, fl. 1.744, na Pauta Suplementar do dia 20/09/2012, foi decidido pela conversão do processo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que a revisora fiscal prestasse esclarecimentos sobre os equívocos apontados pelo autuado às fls. 1.702 a 1.714, tendo sido recomendado que, se cabíveis, fossem efetuadas as devidas alterações no seu Parecer técnico, indicando, ao final, o real valor do débito a ser mantido no Auto de Infração em relação aos itens revisados.

Auditora Fiscal estranha ao feito lotada na ASTEC efetua nova revisão do lançamento, nos termos solicitado pelo órgão julgador, e emite o Parecer nº 117/2012, fls. 1.746 a 1751, onde presta os esclarecimentos abaixo sobre os questionamentos feitos pelo autuado.

Em relação à Infração 06 - Exercício de 2006:

- a) Foram feitos todos os ajustes de todas as inversões que ficaram, efetivamente, comprovadas pelo autuado, não foram feitos, evidentemente, os ajustes das inversões que não ficaram comprovadas.
- b) Em relação ao exercício de 2006, basta confrontar o demonstrativo do autuado à fl. 1564, com o demonstrativo à fl. 1058 da Diligência Fiscal, para se constatar que foi excluído da base de cálculo no valor de R\$1.671.272,47, o valor de R\$965.713,04 e incluído o valor de R\$13.584,23, que foi apurado após confrontos dos dados.
- c) Não foram excluídos os valores justificados como RETORNO DE PRODUTOS IMPRÓPRIOS, REFERENTE AO PRODUTO DE COD. 110322 E 112560, CONSIDERANDO QUE OS > MESMOS NÃO FORAM DEVIDAMENTE COMPROVADOS, HAJA VISTA QUE, NÃO FORAM RELACIONADAS AS NOTAS FISCAIS E RESPECTIVAS QUANTIDADES DOS PRODUTOS PARA COMPROVAR QUE NÃO HÁ VIAM SIDO CONSIDERADAS PELO AUTUANTE .

Em relação à Infração 06 - Exercício de 2007

- d) Em relação ao exercício de 2007, basta confrontar o demonstrativo do autuado à fl. 1639, com o demonstrativo à fl. 1059, da Diligência Fiscal, para se constatar que foi excluído o valor de R\$374.795,22 do valor de R\$1.495.137,23 e incluído o valor de R\$43.623,00 que foi apurado após confrontos dos dados.
- e) Não foram excluídos os valores justificados como RETORNO DE PRODUTOS IMPRÓPRIOS, REFERENTE AO PRODUTO DE COD. 130151, CONSIDERANDO QUE OS MESMOS NÃO FORAM DEVIDAMENTE COMPROVADOS, HAJA VISTA QUE, NÃO FORAM RELACIONADAS AS NOTAS FISCAIS E RESPECTIVAS QUANTIDADES DOS PRODUTOS PARA COMPROVAR SE O AUTUANTE NÃO HA VIA CONSIDERADAS.
- f) OS ESTORNOS REGISTRADOS NO LRAICMS NÃO COMPROVAM QUE SE TRATA DOS MESMOS PRODUTOS LEVANTADOS PELO AUTUANTE.
- g) Em relação aos valores de R\$146.622,45 e R\$98.049,05 dos produtos de códigos 110342 e 143144, referente ao exercício de 2007, que constam como ELIMINANDO DUPLICIDADES, estão agora sendo excluídos.
- h) Após análise e confrontos dos dados e documentos apresentados pelo autuado e demais demonstrativos e documentos constantes do PAF, foram feitos os seguintes ajustes:

INFRAÇÃO 06:

a) EXERCÍCIO DE 2006:

Na planilha apresentada pelo autuado à fl. 1564 foram consolidadas as movimentações de estoque dos produtos com a mesma descrição, que ao serem fracionados geraram novos códigos, causando, assim, grandes diferenças de entradas e de saídas dos mesmos. Verifica-se que as diferenças apuradas das entradas pelo autuante, são quase as mesmas das diferenças apuradas nas saídas com notas fiscais dos produtos fracionados, ou seja, de 460 para 230. Deste modo, todas as movimentações de estoque inicial, entradas, estoque final e saída com notas fiscais, cujos produtos tinham a mesma descrição e que estavam fracionados para 230, ou seja, metade de 460, foram ajustadas, ficando as quantidades movimentadas com 230 divididas por dois  $460/2=230$  e foram incluídas aos totais das quantidades movimentadas dos produtos com a mesma descrição, porém de 460, conforme demonstrativo abaixo.

Com os ajustes ocorridos no levantamento quantitativo dos produtos acima demonstrados, foi apurada uma diferença de saídas de mercadorias de no valor de R\$719.143,66 de Base de Cálculo e ICMS no valor de R\$122.254,42.

A revisora ressaltou que não foram feitas as alterações nas quantidades justificadas pelo autuado como devolução de produtos ruis, visto que não foram relacionadas as respectivas notas fiscais para comprovar se não haviam sido consideradas pelo autuante.

b) EXERCÍCIO DE 2007:

De acordo com os dados apresentados pelo autuado na planilha à fl. 1639 foram consolidadas as movimentações de estoque dos produtos com a mesma descrição, que ao serem fracionados geraram novos códigos, causando, assim, grandes diferenças de entradas e de saídas dos mesmos. Verifica-se que as diferenças apuradas pelo autuante são quase as mesmas das saídas com notas fiscais dos produtos fracionados, ou seja, de 400 para 200. Deste modo, todas as movimentações de estoque inicial, entradas, estoque final e saídas com notas fiscais, cujos produtos tinham a mesma descrição e que estavam fracionados para 200, ou seja, metade de 400, foram ajustadas, ficando as quantidades movimentadas com 200 divididas por dois (400/2=200) e foram incluídas aos totais das quantidades movimentadas dos produtos com a mesma descrição, de 400, conforme demonstrativo abaixo.

Com os ajustes ocorridos no levantamento quantitativo dos produtos acima demonstrados, foi apurada uma diferença de omissão de saídas de mercadorias no valor de R\$919.293,51 de Base de Cálculo e o ICMS no valor de R\$156.279,90.

**VALE RESSALTAR OUE NÃO FORAM FEITAS AS ALTERAÇÕES NAS OUANTIDADES JUSTIFICADAS PELO AUTUADO COMO DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS RUINS, UMA VEZ OUE, NÃO FORAM RELACIONADAS AS NOTAS FISCAIS E RESPECTIVAS OUANTIDADES P ARA COMPROVAR SE NÃO HAVIAM SIDO CONSIDERADAS PELO AUTUANTE.**

**COMO SE CONSTATA NO DEMONSTRATIVO ACIMA FORAM EXCLUÍDOS DA BASE DE CÁLCULO OS VALORES DE R\$146.622,45 E R\$98.049,05, ELIMINANDO DUPLICIDADES DOS PRODUTOS 110342 E 143144 OUE NÃO FORAM EXCLUÍDOS ANTERIORMENTE.**

c) EXERCÍCIO DE 2008:

*Não foram feitos ajustes nos valores referentes ao exercício de 2008, tendo em vista, que não foram relacionadas todas as notas fiscais de entradas para comprovar a DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS RUINS como justificados pelo autuado para serem confrontadas com os dados levantados pelo autuante para comprovar se as mesmas não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque.*

Como não houve alteração no levantamento quantitativo de estoques (infração 06), permanece o valor de R\$2.745,78, conforme demonstrativos do autuante, às fls. 1.025 a 1.026 dos autos.

**DA CONCLUSÃO**

Após análise das planilhas e documentos apresentados pelo autuado, foram feitos os ajustes relativos aos produtos 110342 e 143144, referente ao exercício de 2007, que constam como ELIMINANDO DUPLICIDADES nos valores de R\$146.622,45 e R\$98.049,05, sendo assim apurados os seguintes valores das infrações 06 e 07:

**Infração 06**

Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq.	Multa (%)	Valor ICMS
31/12/2006	09/01/2007	719.143,65	17%	70%	122.254,42
31/12/2007	09/01/2008	919.293,51	17%	70%	156.279,90
31/12/2008	09/01/2009	529.080,59	17%	70%	89.943,70
<b>Totais</b>					<b>368.478,02</b>

**Infração 07**

Data Ocorr.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliq.%	Multa (%)	Valor ICMS
31/12/2006	09/01/2007	231.833,71	17%	60%	39.411,73
31/12/2007	09/01/2008	95.566,24	17%	60%	16.246,26
31/12/2008	09/01/2009	16.151,71	17%	60%	2.745,79
<b>Totais</b>					<b>58.403,78</b>

Acolho o resultado da revisão fiscal acima, tendo em vista que:

- a) foram observadas as ponderações do autuado quanto a demonstração da multiplicação da quantidade de itens nos arquivos SINTEGRA, notadamente de registros duplicados ou quadruplicados de entrada ou saída de mercadorias, com a devida correção no levantamento quantitativo;
- b) foram feitos os ajustes referentes à inversão dos estoques dos itens fracionados e comprovados na defesa, e quanto a realização das movimentações consolidadas de todos os produtos o autuado não apresentou nada neste sentido.
- c) no caso da devolução de produtos ruins, não foram comprovados com os respectivos documentos fiscais esta ocorrência nos períodos fiscalizados.
- d) foram produzidas provas nas informações fiscais e nas revisões fiscais sobre as questões abordadas nas defesas, que confirmam a subsistência parcial dos itens em comento.

Nestas circunstâncias, tendo a revisão fiscal atendido às determinações do órgão julgador, e confirmado que a metodologia de apuração do débito obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, efetuando os ajustes acima alinhados, com a produção das necessárias provas sobre o cometimento das infrações imputadas nestes itens, concluo pela redução do débito para os valores de R\$368.478,02 e R\$58.403,78, respectivamente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$1.247.599,40, devendo ser homologado os valores já recolhidos, ficando o demonstrativo de débito das infrações 06 e 07, modificados conforme quadros abaixo:

**RESUMO DO DÉBITO**

INFRAÇÃO	VL.INICIAIS	RECONHECIDOS	INF.FISCAL	VLS.JULGADOS
1	650.163,55	-	650.163,55	650.163,55
2	1.667,30	1.667,30	1.667,30	1.667,30
3	1.035,99	1.035,99	1.035,99	1.035,99
4	149.372,74	149.372,74	149.372,74	149.372,74
5	18.478,02	18.478,02	18.478,02	18.478,02
6	678.740,12	-	609.566,62	368.478,02
7	158.991,03	-	131.320,63	58.403,78
<b>TOTAL</b>	<b>1.658.448,75</b>	<b>170.554,05</b>	<b>1.561.604,85</b>	<b>1.247.599,40</b>

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa %	Vr.do Débito	INF.
31/12/2006	09/01/2007	719.143,65	17	70	122.254,42	6
31/12/2007	09/01/2008	919.293,53	17	70	156.279,90	6
31/12/2008	09/01/2009	529.080,59	17	70	89.943,70	6
<b>TOTAL</b>						<b>368.478,02</b>

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa	Vr.do Débito	INF.
31/12/2006	09/01/2007	231.833,71	17	70	39.411,73	7
31/12/2007	09/01/2008	95.566,24	17	70	16.246,26	7
31/12/2008	09/01/2009	16.151,71	17	70	2.745,79	7
<b>TOTAL</b>						<b>58.403,78</b>

Em seguida a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 2<sup>a</sup> JJF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a)** Rejeitou as preliminares de nulidade, por entender que as infrações estariam perfeitamente descritas, e que o fato de o dispositivo legal eventualmente não apresentar clareza, isso não seria motivo de nulidade. De igual modo, destacou que o fato de não haver enumeração das situações de redução de multa não poderia levar à nulidade da autuação, visto que tais informações estariam presentes na Lei nº 7.014/96;
- b)** Destacou não caber à Junta proceder à análise das alegações de inconstitucionalidade suscitadas em relação à infração 4, tendo como base o disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Desse modo, quedou mantido o débito referente a este lançamento;
- c)** Em relação à infração 1, observou que o Defendente seria beneficiário do Decreto nº 7.799/00, no qual encontra-se estabelecido que a redução da base de cálculo não alcançaria os produtos sujeitos à substituição tributária, e que esse seria o caso do produto “Iogurte”, com NCM nº 04.03.1000. Dessa forma, comungou com o autuante de que não seria devida a redução da alíquota interestadual de 12% para 10% nas saídas do referido produto;
- d)** No tocante às infrações 6 e 7, destacou que o cálculo do débito de cada infração teria sido apurado com base nos procedimentos estabelecidos na Portaria nº 445/98. Em relação às

alegações do Contribuinte, de que o i. Fiscal não teria considerado os produtos que sofreram a inversão, bem como de que teria aumentado a quantidade de certos produtos, a Junta decidiu que teriam sido demonstrados a existência de erros no arquivo Sintegra e na quantificação das quantidades, bem como que após a realização de diligências fiscais algumas das operações de inversão de estoque teriam sido comprovadas. Dessa forma, os valores devidos a título das infrações 6 e 7 ficaram estabelecidos, respectivamente, em R\$368.478,02 e R\$58.403,78.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 1902/1920)**.

- i. Alegando preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que ao desconsiderar alguns produtos que sofreram a operação de inversão de estoque, mesmo após diversas diligências, a fiscalização teria violado os princípios da verdade material e do dever de investigação;
- ii. Afirmou que o autuante teria descumprido o disposto no art. 112 do CTN, na medida em que, na dúvida quanto ao procedimento a ser utilizado para a realização da autuação, teria escolhido a pior interpretação para o contribuinte, qual seja, a presunção simples;
- iii. No tocante à infração 1, afirmou que faria jus ao lançamento de crédito no percentual de 16,667% do imposto incidente sobre as operações interestaduais, devido ao acordo firmado com o Estado da Bahia, nos termos do art. 2º do Decreto nº 7799/00. Seguiu arguindo que a vedação prevista no art. 4º do Decreto nº 7.799/00, não se aplicaria ao presente caso, posto que o crédito em comento teria sido outorgado quanto as operações interestaduais, e que, o Estado da Bahia enquadraria os iogurtes no regime de substituição tributária apenas nas operações internas, conforme o art. 353, II, item 3.3 do RICMS/BA. Sendo assim, afirmou não ser devida a exclusão dos iogurtes NCM 04.03.1000 do direito ao crédito;
- iv. Afirmou ainda que, a multa aplicada teria caráter confiscatório, e que deveria ser cancelada, ou ao menos reduzida para o patamar máximo de 2%.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 1924/1925) opinou pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário, argumentando que:

- i. O benefício previsto no Decreto nº 7799/00, não distinguiria entre as espécies de substituição tributária, se seriam interestaduais ou internas, excluindo ambas do cálculo do estorno de débito de tais operações;
- ii. Destacou que as multas aplicadas estariam previstas em lei, e seriam correspondentes às infrações imputadas, de modo que afirmou que não caberia ao CONSEF a apreciação da alegação de constitucionalidade, na forma do art. 167 do RPAF/99.

Em seguida a 2ºCJF decidiu, em pauta suplementar (fls.1934/1935), baixar os autos em diligência para a ASTEC/CONSEF. Entre a conversão e a manifestação da ASTEC, o Recorrente protocolou duas petições juntando documentos (fls.1937/1941 e 1942/1945).

Por fim a ASTEC proferiu o Parecer nº 47/2015 (fls. 1948/1949), concluindo que não teria sido possível proceder a elaboração de novos demonstrativos de débitos, pois o Recorrente não teria demonstrado, por produto autuado, as notas fiscais respectivas, bem como não teria evidenciado as quantidades dos produtos de devolução e dos produtos impróprios para consumo.

Intimado acerca do resultado da diligência, apresentou nova manifestação (fls.1979/1987), alegando que:

- i. Diferentemente do que teria sido pontuado no Parecer nº 47/2015, o Recorrente teria apresentado as notas fiscais relativas aos produtos devolvidos por estarem impróprios para consumo, bem como teria juntado planilha em Excel que continha de modo detalhado todas essas operações;
- ii. Arguiu que não poderia “desmembrar” as notas fiscais objeto de questionamento, sob a

justificativa de que uma mesma nota poderia possuir tanto mercadorias impróprias para consumo como outros bens que se encontram em situação diversa. Seguiu aduzindo que tal fato não inviabilizaria a análise da documentação, porque seria possível filtrar, por meio da planilha Excel elaborada, as operações alvo de análise;

- iii. Por fim, concluiu que ao não analisar a documentação acostada, a fiscalização teria violado os princípios da verdade material e do dever de investigação, e que seria necessária a realização de nova diligência para corrigir tal fato.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso. Em posse dos autos, a 2<sup>a</sup> CJF baixou o processo em diligência à ASTEC (fl. 1994), para que analisasse a derradeira manifestação da defesa. Em face de tal solicitação, fora emitido o Parecer ASTEC de nº 99/2015 (fls. 1996/2000), tendo a ASTEC procedido ao ajuste das infrações 06 e 07, fixando os valores respectivos em R\$368.473,67 e R\$58.402,05.

Intimado acerca do resultado da diligência, o Contribuinte apresentou nova manifestação (fls.2.004/2013), alegando que:

- i. Parte da redução realizada pela ASTEC (Parecer de nº 99/2015) já havia sido feita em 1<sup>a</sup> instância, quando o fiscal atingiu o valor de R\$426.881,80 (quatrocentos e vinte e seis mil oitocentos e oitenta e um reais e oitenta centavos) e que, nessa segunda diligência, a redução, na verdade, somente teria atingido o montante de R\$6,08 (seis reais e oito centavos), na medida em que a ASTEC teria estabelecido o valor conjunto das infrações 06 e 07 em R\$426.875,72 (quatrocentos e vinte e seis mil oitocentos e setenta e cinco reais e setenta e dois centavos);
- ii. Aduziu, portanto, que as operações consideradas nessa última diligência da ASTEC não corresponderiam a todas as operações que teriam sido devidamente comprovadas pelo recorrente. Seguiu aduzindo que a fiscalização não teria realizado a exclusão dos produtos de código 112.569, 112.560 e 130.151. Dessa forma, afirmou que, pelo fato de não terem sido afastados da autuação todos os produtos impróprios para consumo, cuja documentação já se encontraria juntada aos autos, necessário seria a nova conversão do feito em diligência;
- iii. Por fim, o Contribuinte reitera que não mereceria prosperar o entendimento acerca de suposta omissão de entrada, uma vez que estaria cabalmente demonstrado que as mercadorias em questão teriam entrado no estabelecimento do recorrente por devolução, e que, ainda que se pudesse entender que o recorrente tivesse incorrido em erro ao não refletir em seu estoque o retorno das mercadorias devolvidas por seus clientes, tal equívoco não teria qualquer impacto no montante final das mercadorias que deveriam constar em seu estoque.

Ao final, após a manifestação do Sujeito Passivo, a PGE/PROFIS, emitiu Parecer (fls. 2019/2020), manifestando total concordância com o Parecer ASTEC de nº 99/2015, aduzindo, ainda que, entenderia ser absolutamente contrário ao princípio da eficiência da Administração Pública a realização de nova diligência.

## VOTO

Trata-se de um Recurso Voluntário e de Ofício contra Decisão proferida pela 2<sup>a</sup> JJF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$1.658.448,75 (um milhão seiscentos e cinquenta e oito mil quatrocentos e quarenta e oito reais e setenta e cinco centavos), em decorrência do cometimento de 07 (sete) infrações.

O Contribuinte reconheceu e efetuou o pagamento dos valores referentes às infrações 2, 3, 4 e 5, conforme documentação às fls. 501/502.

Por sua vez, a JJF manteve integralmente a Infração 1 e parcialmente as Infrações 6 e 7.

Assim, o Recurso de Ofício tem por objeto as desonerações procedidas quanto às Infrações 6 e 7.

Por sua vez, o Recurso Voluntário busca, no mérito, que a Infração 1 seja julgada improcedente e, quanto às Infrações 6 e 7 em sede de Preliminar requer a Nulidade das mesmas sob o argumento de que ao desconsiderar alguns produtos que sofreram a operação de inversão de estoque, mesmo após diversas diligências, a fiscalização teria violado os princípios da verdade material e do dever de investigação. Questiona ainda a constitucionalidade das multas aplicadas.

Para facilitar a compreensão, e tendo em vista que a análise do Recurso de Ofício perpassará pela legalidade ou não do procedimento fiscalizatório, procederei ao julgamento do Recurso de Ofício quanto às Infrações 6 e 7 em conjunto com a preliminar de nulidade arguida em sede de Recurso Voluntário.

Analizando as peças processuais constato que o PAF está revestido das formalidades legais, estando os itens da autuação questionados acompanhados de levantamentos e demonstrativos que foram entregues ao sujeito passivo e permitiram a ampla defesa e o contraditório.

O processo foi baixado em diligência várias vezes para revisão fiscal tanto pelo fiscal autuante quanto por fiscal estranho ao feito, cujas questões acima alinhadas envolvendo erro na apuração do débito serão apreciadas por ocasião do mérito.

Ressalte-se ainda que o trabalho da diligente Maria do Socorro Aguiar foi louvável e absolutamente detalhado. Ademais, conforme resta comprovado nos autos, não foram poucas as dificuldades enfrentadas pela mesma em razão da falta de apresentação de documentos e informações solicitadas à Recorrente, a exemplo da troca de e-mails às fls. 1950 a 1964 que acarretou na impossibilidade de cumprimento da Diligência requerida por esta CJF.

Em que pese o princípio da verdade material seja um dos princípios norteadores do processo administrativo fiscal, outros princípios também norteiam o processo administrativo, a exemplo do princípio da eficiência e da boa fé processual.

Ora, o recorrente é uma empresa de porte nacional, com toda a estrutura necessária para proceder a apurações e levantamentos dos documentos necessários e solicitados em diligência deferida a seu próprio pedido.

Entretanto, várias foram as oportunidades em que os referidos documentos vieram aos autos de forma intempestiva.

Mesmo assim esta 2ª CJF e a nobre diligente efetivaram todos os esforços para se buscar a verdade material, tudo sempre com participação do contribuinte.

O débito destas infrações foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo aos exercícios de 2006 a 2008, e encontra-se devidamente demonstrado às fls. 107 a 136, nos quais, constam especificadas e relacionadas às quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito de cada período.

O cálculo do débito de cada infração foi apurado com base na a Portaria nº 445/98, qual seja, com base:

- *Nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, relativa aos exercícios de 2006 a 2008, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas (Infração 06).*
- *Na falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, 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 consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, correspondente aos exercícios de 2006 e 2008 (Infração 07).*

Ora, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período,

toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença, leva a conclusão de que esta diferença decorre de saídas de mercadorias não registradas. E foi exatamente com base na apuração através de levantamento quantitativo que a fiscalização fundamentou estes itens da autuação.

O trabalho fiscal obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques citado, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta em cada demonstrativo que o autuado recebeu uma cópia, inclusive em CD, e exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que o procedimento adotado pela fiscalização não considerou a totalidade das mercadorias dos períodos fiscalizados, isto porque o seu estoque se altera de forma dinâmica pelo fato de os produtos terem a possibilidade de alteração de seu código mediante a operação denominada de inversão (modificação de um dado item do estoque de uma natureza para outra).

Todos os ajustes necessários foram realizados para apuração do quanto devido, com base nas provas efetivamente apresentadas pelo contribuinte e no excelente trabalho realizado pela ASTEC em seus diversos Pareceres.

Quanto à última diligência realizada, após pedido do recorrente, que resultou inicialmente no Parecer ASTEC 47/2015 (diligência não cumprida por falta de apresentação dos documentos requeridos) e o Parecer ASTEC 99/2015, novos ajustes foram realizados no lançamento relativo às Infrações 6 e 7.

Entretanto, ao se manifestar sobre a referida diligência, o recorrente aduz que a redução, na verdade, somente teria atingido o montante de R\$6,08 (seis reais e oito centavos), na medida em que a ASTEC teria estabelecido o valor conjunto das infrações 6 e 7 em R\$426.875,72 (quatrocentos e vinte e seis mil oitocentos e setenta e cinco reais e setenta e dois centavos).

Aduziu ainda que as operações consideradas nessa última diligência da ASTEC não corresponderiam a todas as operações que teriam sido devidamente comprovadas pelo recorrente. Dessa forma, afirmou que, pelo fato de não terem sido afastados da autuação todos os produtos impróprios para consumo, cuja documentação já se encontraria juntada aos autos, necessário seria a nova conversão do feito em diligência.

Não assiste razão ao Recorrente. Em que pese o resultado final da diligência tenha representado uma redução de apenas R\$6,08, todos os produtos cujas devoluções foram comprovadas foram excluídos, como é claramente demonstrado na diligência às fls. 1996 a 1999.

Ocorre que, quanto ao produto de código 110322 Activia Morango, cujas notas de devolução foram apresentadas, a diligente verificou que, quando da elaboração do Parecer ASTEC 117/2012 (fls. 1746 a 1751), que serviu de base para o julgamento da JJF, de forma equivocada, para o referido produto não foi imputada nenhuma omissão.

Isto pode ser confirmado ao se analisar a fl. 1748 dos autos onde consta o valor de R\$0,00 na tabela detalhada, para o referido produto.

Assim é que, no Parecer ASTEC 99/2015 tal equívoco foi corrigido. Por isso que na tabela final relativa à Infração 6 ao final da fl. 1997 consta uma linha para a inclusão de R\$61.710,74 e outra para a Exclusão de R\$61.721,56.

Desta feita, não houve qualquer equívoco ou falha na última diligência. Ademais, ressalto que a diligência objetiva buscar a verdade material, seja favorecendo ou não o contribuinte, desde que não haja agravamento do valor inicial.

Nesse sentido, não há razões que justifiquem a realização de nova diligência. Indefiro o pedido formulado.

Por consequência, fica rejeitado o pedido de nulidade da ação fiscal que direta ou indiretamente foi arguido pelo defendant, tendo em vista que não se encontram presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, para decretar a nulidade do presente lançamento tributário.

Entretanto, face às alterações promovidas pelo Parecer ASTEC 99/2015, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para acatar a inclusão de R\$61.710,74 na Infração 6 e, ao mesmo tempo em que dou Parcial Provimento ao Recurso Voluntário para julgar parcialmente procedentes as Infrações 6 e 7 nos valores de R\$368.473,67 e R\$58.402,05 respectivamente, conforme tabela constante na fl. 1999.

**Infração 6**

<b>Data Oc.</b>	<b>Vencmt.</b>	<b>BC</b>	<b>%</b>	<b>Multa</b>	<b>Valor</b>
31/12/2006	09/01/2007	R\$ 719.141,84	17%	70%	R\$ 122.254,11
31/12/2007	09/01/2008	R\$ 919.269,75	17%	70%	R\$ 156.275,86
31/12/2008	09/01/2009	R\$ 529.080,59	17%	70%	R\$ 89.943,70
					<b>R\$ 368.473,67</b>

**Infração 7**

<b>Data Oc.</b>	<b>Vencmt.</b>	<b>BC</b>	<b>%</b>	<b>Multa</b>	<b>Valor</b>
31/12/2006	09/01/2007	R\$ 213.833,00	17%	70%	R\$ 39.411,61
31/12/2007	09/01/2008	R\$ 95.556,76	17%	70%	R\$ 16.244,65
31/12/2008	09/01/2009	R\$ 16.151,71	17%	70%	R\$ 2.745,79
					<b>R\$ 58.402,05</b>

Quanto à Infração 1, o Recorrente reitera seus argumentos defensivos.

O Termo de Acordo Atacadista dispõe no seu art. 4º que a redução de Base de Cálculo prevista nos artigos 1º e 2º não se aplica às operações: 1- Com mercadorias enquadradas na substituição tributária, ou seja, o Decreto nº 7.799/00 excluiu, dentre outros constantes do art. 353 do RICMS, o produto "Iogurte" do benefício fiscal da redução da base de cálculo nas saídas internas para contribuintes inscritos no CADICMS e, consequentemente, o estorno de débito correspondente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais.

Observo que o produto "Iogurte", com NCM 04.03.1000, está enquadrado pela legislação tributária deste Estado no regime de substituição tributária, conforme art. 353 do RICMS/BA, sendo, o autuado ao efetuar as saídas internas deste produto, responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto.

Entretanto, no caso concreto, restou comprovado que a substituição tributária com o referido produto apenas se aplica às saídas internas, mas não das interestaduais, que é o caso em apreço.

Assim, não há qualquer restrição legal ao contribuinte aplicar o que dispõe o art. 2º do referido decreto atacadista.

Face ao exposto, a Infração 1 é insubsistente.

Por fim, quanto às alegações de inconstitucionalidade e confiscatoriedade das multas aplicadas, deixo de apreciá-las por carecer de competência este Conselho de Fazenda para tratar de questões relativas à constitucionalidade de normas.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício quanto à Infração 6 e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário tão somente quanto às Infrações 6 e 7 nos termos do resultado do Parecer ASTEC nº 99/20155. Assim, o débito do Auto de Infração fica com a seguinte configuração:

<b>INF.</b>	<b>VL.INICIAIS</b>	<b>VLS.JULGADOS-JJF</b>	<b>VLS.JULGADOS-CJF</b>	<b>MULTA</b>	<b>RESULTADO</b>
1	650.163,55	650.163,55		0,00	IMPROCEDENTE
2	1.667,30	1.667,30		1.667,30	RECONHECIDA
3	1.035,99	1.035,99		1.035,99	RECONHECIDA
4	149.372,74	149.372,74		149.372,74	RECONHECIDA
5	18.478,02	18.478,02		18.478,02	RECONHECIDA

6	678.740,12	368.478,02	368.473,67	70%	PROC. PARCIAL
7	158.991,03	58.403,78	58.402,05	60%	PROC. PARCIAL
<b>TOTAL</b>	<b>1.658.448,75</b>	<b>1.247.599,40</b>	<b>597.429,77</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0003/09-7**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$597.429,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$228.956,10 e 70% sobre R\$368.473,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos pelo contribuinte.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA - RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS