

A. I. Nº - 274068.0006/16-2
AUTUADA - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.05.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0070-04/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, em cada exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso a de saídas. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Rejeitadas as arguições de nulidade. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2016, exige ICMS no valor total de R\$300.210,28, tendo em vista que foram constatadas as seguintes infrações à legislação tributária deste Estado:

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2014. Valor do ICMS: R\$207.556,40.

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a omissão 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 de 2015. Valor do ICMS: R\$92.653,88.

A empresa, por advogados legalmente qualificados, impugna o lançamento fiscal (fls.57/71). Informa que se dedica à fabricação e ao comércio de uma grande variedade de bens de consumo, sendo a maioria deles produtos alimentícios, limpeza e higiene e mantém uma unidade de distribuição (“CD”) no Município de Camaçari.

Argui a nulidade do lançamento fiscal *“diante da falta de documentos essenciais à autuação, os princípios da ampla defesa e do contraditório foram amplamente tolhidos, o que só evidencia a nulidade absoluta da autuação guerreada”*. Afirma que o lançamento fiscal não foi realizado com o devido respeito à legislação e à vinculação plena, que limita a atividade de fiscalização, sendo bastante impreciso, errôneo e obscuro, ensejando violação ao seu direito à ampla defesa.

Ressalta que as descrições da acusação e os textos legais invocados pelo fisco não erigem normas claramente passíveis de infringência, específicas, concretas e facilmente identificáveis. Diz que houve utilização indevida de presunção relativa aos seus controles de estoque, sem que se atentasse para a realidade fiscal, comercial e contábil e como consequência se ver obrigado a *responder acusações sem bases sólidas*.

Passa a tecer considerações a respeito de um lançamento fiscal, sob o manto do art. 3º e art. 142, do Código Tributário Nacional – CTN. Reafirma que um *“Auto de Infração pautado em ilações relativas ao controle de estoque --- e sem documento essencial à defesa, veremos ---- contraria não apenas a própria legislação estadual, mas também o Código Tributário Nacional, que impõem a precisão e a boa delimitação das regras aplicáveis quando da construção do lançamento”*. Transcreve os arts. 18, IV, 20 e 21, do RPAF/BA para dizer que a fiscalização não trouxe documentos ou provas (notas fiscais, livros fiscais) capazes de demonstrar a suposta conduta irregular da empresa. E, mais que isto, não há demonstrativos de diferenças de estoque por produto. Em assim sendo, houve cerceamento de seu direito de ampla defesa.

Com o título de “Inconsistência da Autuação”, descreve as infrações a ele imputadas e afirma que o fisco se valeu de *“procedimento especial de levantamento de estoque, regrado pela Portaria nº 445/98”*. Transcrevendo o art. 2º e art. 23-B da Lei nº 7014/96 e art. 13, I, da Portaria nº 445/98, demonstra entendimento de que uma auditoria de levantamento de estoques é extremamente indiciária e presuntiva, sendo, apenas, utilizável quando impossível à fiscalização levantar informações.

Volta a dizer que no caso dos autos há dupla inconsistência, seja por nulidade/cerceamento de defesa, seja por insubsistência material do próprio método uma vez que:

1. A fiscalização embora tenha anexado aos autos demonstrativos (2014 e 2015) que resumem as suas conclusões e o método utilizado (demonstrativos de 1 a 5 – exercício de 2014 e de 6 a 9 – exercício de 2015), não são eles os imprescindíveis para dar lastro a autuação e para se defender.
2. Que as presunções específicas não se sustentam diante da sua realidade fiscal.

Com tais colocações, passa a discorrer sobre o que chamou de *“nulidade específica – ausências de demonstrativos por tipo de produto”*. Diz que não lhe foi disponibilizado os demonstrativos conclusivos “por produto” uma vez que o levantamento efetuado foi “por espécie de mercadoria”, ou seja, não foram demonstradas as quantidades de saídas omitidas para cada produto.

E com tal argumento diz que *“explicará sucintamente o método fiscal e o porquê de sua inconsistência, bem como a razão pela qual os demonstrativos faltantes impedem o levantamento das provas necessárias, por tipo de produto, para demonstração da concreta inconsistência das presunções”*. E mais, demonstrará *“que em outras autuações como essa a i. Fiscalização entregou esses demonstrativos, o que não ocorreu no presente caso”*.

Passa a demonstrar a inconsistência do método fiscal utilizado.

Ressalta que como demonstrado em suas anteriores impugnações, as diferenças apontadas pela fiscalização decorreram, unicamente, de uma disparidade temporal, um lapso entre a movimentação de estoque da empresa e a escrituração da nota fiscal correspondente. Diz que tal situação *“é algo inevitável diante da miopia do método presuntivo empregado, e é --- por isso mesmo --- evidente que tais disparidades não devem prevalecer diante da verdade material, que, veja-se, seria já aqui demonstrada caso o Fisco houvesse franqueado as informações imprescindíveis para tanto”* e apresenta exemplo.

Com tal exemplo, afirma que as diferenças apuradas decorreram, exclusivamente, da metodologia inadequada aplicada pelo fisco que não considerou *“um pequeno gap entre a movimentação do estoque e o registro da nota fiscal correspondente: nos limites entre um ano e outro”* e mais que a fiscalização deixou de apresentar o demonstrativo necessário e imprescindível para que pudesse efetuar esse confronto, uma vez que sem esse documento não há como levantar “a esmo” os lapsos ocorridos por tipo de mercadoria entre registro de estoque e nota fiscal.

Em assim sendo, apresenta exemplo com o Auto de Infração de nº 274068.0015/15-3, quando, diz, este se fez acompanhar de demonstrativo e planilha analítica de divergências por produto (doc. 02), ou seja, houve a possibilidade da empresa em demonstrar o motivo (lapso temporal) de haver a omissão de “X caixas” do “produto Y”, como fez e como não ocorreu no presente caso.

Com estas colocações, afirma que:

1. Seria o caso de intimar a fiscalização para entregar os arquivos, reabrindo o prazo de defesa para que pudesse proceder ao levantamento específico das divergências apontadas.
2. Aponta a existência da Súmula do CONSEF que reconhece, expressamente, a nulidade de autuações em que não se demonstra a base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. A transcreve, bem como, decisões deste Colegiado e afirma que a ausência do demonstrativo conflita com o RPAF/BA.

Discorre a respeito do método utilizado pela fiscalização afirmando ser ele inconsistente com a verdade material, conforme demonstrado em autuações anteriores. E, afirma “*por bom-senso é de considerar óbvio que lapso temporal acima é o motivo pelo qual tais supostas divergências por produto foram apuradas também em relação a este Auto de Infração*”.

Passa a demonstrar, embora dizendo que com dificuldade já que não recebeu os demonstrativos analíticos, como foi realizada a autuação, que, diz ter sido conduzida “*de maneira estanque, isto é, dentro de cada ano e sem considerar os períodos imediatamente anterior e posterior (expressamente, o levantamento deu-se “por exercício”)*”. Detalha o procedimento utilizado (estoque inicial – saídas + entradas) chegando a uma quantidade irreal que denominou de “x2”. Após, o comparou com o estoque final do exercício com o estoque inicial, apurando o que chamou de estoque final irreal. Em seguida, apurou uma suposta omissão, calculando a diferença entre esse estoque final (irreal) e o estoque final constante do seu livro Registro de Inventário.

Apresenta exemplo com outro Auto de Infração contra si lavrado da mercadoria “ADES ABACAXI TB 12x1L” para demonstrar a incongruência do método fiscal, que, diz, reside justamente na impossibilidade de cruzamento estanque das bases de dados escolhidas.

Com tais argumentos diz que o método aplicado pelo fisco possui três problemas fundamentais, correlatos e insanáveis, que inquinam de nulidade a ação fiscal, por implicar na indevida desconsideração de entradas e saídas ocorridas no final do ano anterior e no começo do ano posterior ao do período autuado. São eles:

1. *(disparidade da base de dados): segundo admite o próprio Fisco, os montantes das saídas foram transferidos do “demonstrativo das saídas – anexo 4”, e os das entradas, “do demonstrativo de nota fiscal de entrada – anexo 3” – ou seja, as quantidades em que se baseou o Fisco para dizer que a quantidade final de estoque registrada pela Impugnante seria irreal saíram dos livros fiscais de entrada e de saída das notas fiscais, isto é, de outra base de dados, dotada de outro procedimento;*
2. *(descompasso temporal) Ocorre que a movimentação do estoque não acompanha a emissão/escrituração das notas fiscais de entradas e saídas; ou seja, uma transferência de mercadoria tendo a Impugnante como destinatária pode suscitar a imediata alteração do inventário (estoque), mas a nota fiscal será escriturada vários dias depois; isto é, no momento 1 há a transferência física dos bens, a emissão (mas não a escrituração) da nota fiscal, bem como a transferência no registro de estoque, mas apenas no momento 2 é que será escriturada essa nota fiscal, que, assim, aparecerá em momento posterior no registro das entradas da Impugnante;*
3. *(análise estanque por ano) Segundo admite o próprio Fisco, os levantamentos foram feitos de maneira estanque por ano, “por exercício” – e isso fica claro a partir dos demonstrativos fiscais: para o ano de 2012, não foram considerados quaisquer documentos*

ou registros do final de 2011 ou do começo de 2013, e para 2013, não foram considerados quaisquer dados do fim de 2012 ou do começo 2014.

E apresenta o seguinte exemplo: “o estabelecimento autuado recebe mercadoria em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa. A nota fiscal “X” é emitida pelo estabelecimento emissor para o estabelecimento autuado em 29/12/2013. Por se tratar de uma operação de transferência o sistema “SAP” já transfere para o estoque do estabelecimento receptor (autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01/01/2014. Ou seja, existe um descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque”.

Passa em seguida a argumentar que houve inobservância do art. 3º, da Portaria 445/98 e explica: “O levantamento não se pautou por esse “criterioso rigor na quantificação”. Para atingi-la, a norma dispõe que esse rigor recairá sobre as “quantidades entradas” e sobre as “quantidades saídas”. Nada diz, contudo, quanto à base de dados (isto é, que livros e que documentos) devem ser utilizados. O que é fora de dúvidas é que as quantidades de entradas e saídas de que fala a norma só podem ser (devem ser) as efetivas quantidades, não apenas as já registradas. Foi exatamente isso e o fato de se tomar exercícios de maneira estanque que geraram a **nítida e insanável incongruência** que fulmina o Auto de Infração em questão”. E neste momento apresenta exemplo com a nota fiscal nº 855.969 de outro Auto de Infração para firmar que “mesmo que por amostragem está demonstrado que **o lapso escritural-registral acima existe**, e que o mesmo ocorre decorrente de uma prática normal e legal da empresa. Esse lapso é o único motivo de uma percepção de inconsistências entre estoques e operações de entrada/saída que apenas aparece no procedimento de levantamento de estoques em razão de sua própria limitação temporal “por exercício”, percepção essa que **não condiz com a realidade econômica e tributária** da Impugnante” e conclui: “está cabalmente demonstrada a inconsistência do trabalho fiscal, data venia, pois é evidente que tal foi a única razão pela qual o Fisco poderia ter apurado eventuais “divergências” para quaisquer produtos, devendo a autuação ser completamente cancelada”.

Diante de toda a sua argumentação, requer diligência ou perícia fiscal e volta a requerer:

1. Novo prazo de defesa após lhe ser entregue os “*demonstrativos conclusivos das omissões*”.
2. Que a autuante, diante das provas documentais que apresentou, confirme que as divergências apuradas correspondem exatamente às que se apurou, por produto, no levantamento fiscal, objetivando restar evidente a total improcedência da autuação.

A autuante presta sua informação fiscal (fls. 110/115 verso). Após transcrever as infrações ao contribuinte imputadas e sintetizar os argumentos de defesa, passa a contestá-los.

Afirma não haver qualquer situação que se possa arguir as determinações do art. 18, do RPAF/BA, pois os lançamentos descrevem com precisão as infrações, as planilhas são claras, objetivas e demonstram que houve saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal. Existem os devidos enquadramentos da infração e multa aplicadas. Os documentos que basearam as infrações são NF-e e Escrituração Fiscal Digital - EFD (apensados aos autos em meio magnético).

Em relação ao argumento de que não foram apresentados documentos ou provas capazes de demonstrar a suposta conduta irregular da empresa (notas fiscais, livros fiscais), ressalta que:

1. os demonstrativos de entrada e de saída contém data, número da nota fiscal, código do item, código ajustado, descrição do item, medida de unidade, quantidade e valor;
2. os inventários contém data, código do item, código ajustado, descrição, medida de unidade, quantidade e valor;
3. tudo foi sumarizado na planilha de estoque que demonstra que houve saída de mercadoria sem emissão de nota fiscal;

4. encontra-se em meio magnético as NF-e e Escrituração Fiscal Digital - EFD, que são documentos de posse do impugnante.

A respeito da afirmativa de os demonstrativos (planilhas) da diferença de estoque não foram entregues à empresa é afirmativa não verdadeira, conforme prova às fls. 4/16 e 30/31 dos autos. Além do mais os demonstrativos e mídia contendo os demonstrativos, NF-e e EFD foram entregues ao Sr. Bruno de Jesus Santos, CPF: 846.179.935-68, RG 1007827360/SSP, preposto da mesma conforme procuração fls. 32/ 46, no momento da ciência do Auto de Infração.

Ressalta, em seguida, que além de tudo, a própria defesa entra no mérito da questão.

Observa que o impugnante transcreveu a fl. 57, erroneamente, o inciso II do art. 23-B da lei 7.014/96. Transcreve a correta.

A respeito do argumento da empresa de que não lhe foi entregue os demonstrativos por tipo de produto, mais uma vez, observa não ser tal afirmativa verdadeira, conforme fls. 4/26 e 30/31 dos autos e a mídia entregue ao Sr. Bruno de Jesus Santos.

Em relação à citação e exemplos trazidos na defesa do impugnante de que em outros Autos de Infração lhe foram entregues os demonstrativos, diz textualmente: *“A impugnante cita que em outra fiscalização, no auto 274068.0015/15-3, foram entregues os demonstrativos. Faz referencia de que o doc. 2 contém os demonstrativos do AI 274068.0015/15-3 e põe, nas folhas 61, uma imagem do demonstrativo. Este fato cria um mundo virtual desconexo com a realidade. No doc. 2, folhas 90 e 91, consta cópia do AI 274068.0006/16-2 e não o exemplo do demonstrativo do AI 274068.0015/15-3. A imagem das folhas 61 é de uma autuação de 2010, quando o AI 274068.0015/15-3 é de 2012 e 2013 e as mercadorias são do estabelecimento que comercializa produtos de limpeza, quando o estabelecimento fiscalizado comercializa produtos alimentícios”*.

Quanto aos argumentos de defesa sobre o “método de estoque”, assim se posiciona.

1. A descrição do impugnante em relação ao AI nº 274068.0015/15-3 (trazido como exemplo para sustentar sua tese) esta equivocada. Diz ele (fl. 65) que o produto “ADES ABACAXI Tb 12X1 L” consta da linha 9 da planilha, quando na realidade é a linha 1 do anexo. Diz que a saída tem 38.125 unidades, quando o correto é 38.159 unidades. Que a quantidade que deveria existir em estoque é de 2.512, quando o correto seria 2.478. Diz que a fiscalização presumiu que as entradas não sujeitas à tributação foram de 187, quando na realidade o anexo 1 demonstra que houve omissão de saída de 187 unidades para o item “ADES ABACAXI Tb 12X1 L”.
2. Discorda do impugnante quanto a sua afirmativa de existir descompasso temporal no levantamento fiscal, uma vez que o estoque é o inventario físico, existente nas dependências no estabelecimento, feito através de contagem física. É este foi o declarado pelo responsável da empresa, CPF: 121.256.718-83, através dos Hashcode do Arquivo: C96561B839D2EB837901BCF7AE62C28974066171 e 15B2552168C740F8365DFDD734097D110441ADD6.
3. Em relação à afirmativa da empresa de que o seu estoque é um relatório gerencial do "SAP", o que torna o levantamento fiscal incompatível com o mesmo, não trouxe ele aos autos qualquer prova.
4. Não prospera o argumento de defesa a respeito do “problema temporal” entre a emissão e escrituração da nota fiscal, uma vez que no registro das notas fiscais de entrada, se escritura a data em que a mercadoria entrou no estabelecimento, data esta que é a considerada para a determinação de que ano do estoque a mercadoria entrou das dependências do estabelecimento, pois *“o fato gerador para o destinatário não é a data de emissão e sim a data de entrada no estabelecimento”*.
5. A respeito do “descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque” conforme exemplo citado pelo defendente (fl. 67), diz ser *“narrativa está desvirtuada da pratica”*. Que a empresa pode até ter um relatório de estoque para efeito

gerencial. No entanto, o que foi declarado foi o que existe efetivamente em estoque. Se existe mercadoria em poder de terceiros ou em trânsito, isto deve ser declarado em campo específico e na Escrituração Fiscal Digital – EFD não consta esta observação. Apresenta exemplo de uma situação onde aconteceu roubo ou sinistro quando a mercadoria não entra no estabelecimento, não sendo registrada e não podendo compor o levantamento quantitativo dos estoques. Pelo método sugerido pela impugnante esta nota, devido a sua emissão, deve ser considerada no estoque, o que é situação absurda.

6. Quanto ao argumento do defendente de ser errado considerar como base de dados as notas fiscais existentes na Escrituração Fiscal Digital – EFD, ressalta de que o levantamento quantitativo de estoque deve levar em consideração as operações tributadas escrituradas.

A respeito dos comentários apresentados pelo autuado de que a Portaria nº 455/98 indica tão somente as quantidades de entradas e saídas, sem expressar que estas quantidades são as escrituradas (em assim sendo todas devem ser consideradas) e que o levantamento está equivocado, pois realizado de forma estanque, afirma serem eles equivocados, uma vez que um levantamento quantitativo de estoque deve levar em consideração as operações tributadas e para isto as operações devem estar escrituradas. Uma operação não escriturada, não pode ser considerada legal para efeito de estoque. Por estes motivos deve considerar como base de dados a escrituração.

Passa analisar os exemplos dados pelo contribuinte em sua impugnação, para apresentar a inconsistência do método por ele sugerido, pois através dele o que se verifica é um aumento das quantidades de saídas das mercadorias.

A respeito da multa e dos juros de mora, transcreve o art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e comenta a respeito do comando do o § 7º, do nominado artigo para concluir que deve ela ser mantida.

No que tange à diligência solicitada ressalta:

1. Inconsistente a solicitação do impugnante de que os demonstrativos lhe sejam entregues, já que este ato já foi realizado, conforme fls. 04/26 e 30/ 31 do PAF. Os demonstrativos e mídia contendo os demonstrativos, NF-e e EFD foram entregues ao Sr. Bruno de Jesus Santos, CPF: 846.179.935-68, RG 1007827360/SSP, preposto da empresa conforme procuração fls. 32/46, no momento da ciência do Auto de Infração.
2. A respeito de confirmar de que as divergências apontadas e documentadas correspondem exatamente às que a empresa apurou, diz que seus demonstrativos seguiram o que estabelece a auditoria de levantamento quantitativo de estoque, estando lastreados pelas NF-e e Escrituração Fiscal Digital – EFD (que são os documentos oficiais) e comprovam a omissão de saída. Portanto, nada tem o que ser retificado na autuação.

Mantém a autuação.

VOTO

O presente lançamento fiscal exige ICMS apurado através da auditoria fiscal de levantamento quantitativos dos estoques de mercadorias, em exercícios fechados.

No exercício de 2014 (infração 01) foi constatada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, consequentemente sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas.

No exercício de 2015 foi constatada a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita.

Preliminarmente o defendente, em síntese, aduz nulidade do lançamento fiscal por entender ter havido a falta de documentos essenciais à autuação, sendo bastante impreciso, errôneo e obscuro,

não havendo demonstrativos de diferenças de estoque por produto e “*pautado em ilações relativas ao controle de estoque que contraria não apenas a própria legislação estadual, mas também o Código Tributário Nacional*”. Por consequência, foram desobedecidos os princípios da ampla defesa e do contraditório. Afirma, ainda, de que as descrições da acusação e os textos legais invocados pelo fisco “*não erigem normas claramente passíveis de infringência, específicas, concretas e facilmente identificáveis*” e que houve utilização indevida de presunção relativa aos seus controles de estoque, sem que se atentasse para a sua realidade fiscal, comercial e contábil.

Ao analisar as peças processuais não há como acolher as razões à nulidade do Auto de Infração sob os argumentos acima alinhavados.

As infrações estão claramente expressas, individualizadas e descritas no corpo do Auto de Infração, não havendo qualquer obscuridade nas suas descrições e, ao contrário, são elas claras e objetivas, pautadas na legislação pertinente com uma auditoria fiscal.

Os levantamentos produzidos pela autuante estão todos calcados na documentação fiscal da empresa, ou seja, na sua escrituração fiscal digital (EFD) – a qual a empresa é obrigada a tê-la, bem como, suas notas fiscais, quer de entradas, quer de saídas e que estão inclusos no processo em meio magnético (fl. 30) cuja cópia foi entregue ao contribuinte (fl. 31). Afora que são documentos de propriedade da própria empresa que tem a sua guarda.

E os levantamentos fiscais (em papel e na mídia eletrônica) possuem demonstrativos analíticos e sintéticos por cada exercício (nove anexos) como se segue.

1. Demonstrativos de entrada e de saída de cada mercadoria identificada, contendo data da emissão do documento fiscal, seu número, código do item, código ajustado do item, sua descrição, medida de unidade, quantidade e valor e tudo escriturado na EFD do contribuinte, conforme informação nela contidas;
2. Inventários com data, código do item, código ajustado, descrição, medida de unidade, quantidade e valor, seguindo a mesma ordem e obtenção dos dados acima especificadas;
3. Demonstrativo sintético destes demonstrativos analíticos que redundaram nas omissões ora apuradas.

E todos estes demonstrativos (fls. 4/16 e 30/31 dos autos) foram entregues à empresa, constando, nesta entrega, a assinatura do Sr. Bruno de Jesus Santos, CPF: 846.179.935-68, RG 1007827360/SSP, seu preposto, conforme procuração fls. 32/46, no momento da ciência do Auto de Infração. Afora que o mesmo recebeu a mídia eletrônica com todas estas informações (fl. 31).

Em relação aos textos legais invocados pela autuante são eles os que tipificam as infrações na legislação tributária deste Estado, a saber:

O art. 2º, I, da Lei nº 7014/06 diz respeito a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e o seu art. 23-B trata da base de cálculo do imposto quando apurado através de levantamento quantitativo dos estoques. O art. 83, do RICMS/12 obriga a emissão de documentos fiscais quando de uma operação mercantil em todos os casos que indica. E, por fim, a Portaria 445/98 trata, especificadamente, da auditoria fiscal de um levantamento quantitativo dos estoques.

A respeito da afirmativa do impugnante de que o fisco utilizou indevida presunção relativa aos seus controles de estoque, sem que se atentasse para a sua realidade fiscal, comercial e contábil, em primeiro, aqui não se está a falar em qualquer presunção e, em segundo, a realidade fiscal, comercial e contábil da empresa é assunto interno seu. No entanto, tal realidade não pode desobedecer a norma tributária vigente. Se assim o faz, o ônus desta desobediência recai sobre o contribuinte.

Por tudo visto, no Auto de Infração consta o infrator, a base de cálculo do imposto, as multas aplicadas, os dispositivos legais infringidos e demais dados que lhe deram sustentação. Ou seja,

as regras contidas no art. 39, do RPAF/BA foram fielmente cumpridas, bem como, as determinações do art. 142, do CTN. Não se encontram presentes nele os motivos elencados na legislação, inclusive o inciso IV do art. 18 do nominado regulamento do processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, a arguição de nulidade na forma apresentada é rejeitada já que os princípios da estrita legalidade e do contraditório foram obedecidos, não havendo que se falar em desobediência a ampla defesa, que, como já dito, foi plenamente exercida.

Diz ainda o defendente ter havido inconsistência da autuação, uma vez que uma auditoria de levantamento de estoques é extremamente indiciária e presuntiva, sendo, apenas, utilizável quando impossível à fiscalização levantar informações. Afora que não lhe foi disponibilizado o que chamou de “*nulidade específica – ausências de demonstrativos por tipo de produto*” já que a auditoria foi realizada por espécie de mercadorias, ou seja, não foi demonstrada a quantidade de saídas omitidas para cada produto.

Em primeiro lugar a auditoria de levantamento dos estoques de mercadorias não é indiciária, mas sim concreta, e corriqueira, como adiante se comenta, portanto esta afirmativa somente posso a entender como interpretação de foro íntimo do defendente.

Quanto ao argumento de nulidade específica, entendo argumento sem consistência, pois o n. impugnante além de pretender abrir discussão, sem qualquer motivação do que seja “produto” e “mercadoria”, as quantidades omitidas das saídas das mercadorias/produtos estão explicitamente apuradas nos levantamentos fiscais à empresa apresentados (em papel e em mídia eletrônica), de forma analítica e sintética como já acima explicitado, não havendo motivação para uma discussão desta ordem na presente lide. Inclusive, a prova que traz aos autos de que em outras autuações tais demonstrativos lhe foram entregues, é ela prova a si contrária, pois são demonstrativos iguais, sendo que os apresentados pela autuante são mais consistentes.

O que se constata com tal argumento é que o impugnante pretende, neste momento, trazer à discussão o seu entendimento a respeito do que chamou de “gap” entre a movimentação do estoque e o registro da nota fiscal no seu livro Registro de Entradas. Entende que como os controles internos dos seus estoques se processam na forma que escolheu, tem o fisco, por obrigação, de considerar esta situação.

E com esta argumentação afirma inconsistente o método utilizado pelo fisco apresentando as seguintes justificativas.

1. Disparidade da base de dados – afirma que como o demonstrativo das omissões foi detectado com base na sua escrita fiscal (EFD) – livros Registros de Entradas e Registro de Saídas esta é “outra base de dados, dotada de outro procedimento”;
2. Descompasso temporal – diz que a movimentação do estoque, realizada pelo seu sistema interno que chamou de SAP, não acompanha a emissão/escrituração das notas fiscais de entradas e saídas. Em uma transferência de mercadoria tendo a si como destinatária suscita nele a imediata alteração do seu inventário, mas a nota fiscal será escriturada vários dias depois, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento.
3. Análise estanque por ano – entende que o levantamento fiscal não poderia ter sido feito por exercício, ou seja, de maneira estanque por ano, mas sim considerando as movimentações existentes no final do ano.

Primeiramente é necessário pontuar que o livro Registro de Inventário, Modelo 7 destina-se a arrolar mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, existentes no estabelecimento na época do balanço, inclusive os pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento. Por isto que é obrigatório para todas as empresas que praticam atividades mercantis, de qualquer espécie, com fins de lucro ou

não e que tenham como fundamento a compra (e/ou produção) e a venda de mercadorias. Com exceções, todas as empresas estão obrigadas a levantar o seu estoque físico de mercadorias no último dia do ano (final do exercício fiscal) e levar as informações obtidas, em termos de item, quantidade e valor de aquisição, para o Livro Registro de Inventário 60 dias após a data do encerramento do balanço E, ressaltando, mesmo não possuindo estoque, a empresa deve escriturá-lo, mencionando, nesta situação e na primeira linha, após preencher o cabeçalho da página, este fato.

E tudo isto decorre do fato de que a apuração fidedigna dos seus saldos impacta na apuração de resultado das empresas no pagamento de tributos federais, estaduais e municipais, sendo certo afirmar que a confirmação dos saldos de estoque no final do exercício é um dos exames mais corriqueiros de uma auditoria fiscal, diante da relevância que esta informação detém para a consistência de diversas apurações desde a valoração do estoque passando pela determinação do preço final das mercadorias e finalizando, por exemplo, com a apuração de resultado do exercício.

Neste contexto, a legislação de regência do ICMS neste Estado obriga o contribuinte a apresentar informações fidedignas. Neste sentido o RICMS/12 nos artigos 255 e 226 dispõe sobre o objetivo do livro Registro de Inventário e de todos os procedimentos a serem realizados pelo contribuinte para a sua escrituração.

E, 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), entradas e saídas 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 esta diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se 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 constatadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetário, já que nelas o menor está incluído.

Esta contagem dos estoques pode ser física, a partir do inventário final existente no momento do início da ação fiscal, o que se chama de “levantamento quantitativo em exercício aberto”, ou somente físico documental (chamado de exercício fechado), devendo-se, sempre, levar em consideração as quantidades de mercadorias, bem como a sua expressão monetária, pois qualquer desvio destes dados desvirtua o levantamento fiscal, consequentemente, o *quantum* a ser exigido, já que o preço médio, por exemplo, a ser apurado estará desvirtuado. Por isto que a Portaria nº 445/98 determina, de maneira minuciosa, como deve ser esta auditoria realizada.

Porém todos os dados são recolhidos junto à documentação legal da empresa (e por ela própria escriturada) e, no caso do levantamento fiscal em exercício fechado, conforme ora aplicado, do Livro Registro de Inventário, de notas fiscais de Entradas e Saídas, ou mesmo dos livros Registro

de Entradas e Saídas, já que tais informações devem ser fieis àquelas consignadas na documentação fiscal de uma empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, inclusive obrigado a se focar tão somente no exercício fiscalizado (para o caso em questão), pois se assim não 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) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

E esta foi a auditoria fiscal e legal aplicada pela fiscalização, com base no roteiro AUDIF 207 emanada da Portaria nº 368 de 11 de novembro de 2006, que institui o Sistema de Procedimentos e Rotinas no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. E tendo por base, ainda, a Portaria nº 455/98 e art. 23-B, da Lei nº 7014/96.

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 impugnante existente e que integram os seus estabelecimentos) embora de grande valia junto aos seus controles internos, não tem qualquer valia para comprovação tributária.

Desta maneira, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado (ou seja, exercício já concluído legalmente), com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, escriturados nos livros fiscais da empresa e os únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas, pois havendo divergências entre os documentos fiscais e a sua escrituração, tal fato pode gerar, inclusive, outro tipo de infração. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar. Portanto, não são eles, como dito pelo defendente, “outra base de dados” para consecução da auditoria realizada, ou mesmo “base de dados dispare”, nem, tampouco que somente podem ser utilizados “em outros procedimentos”, os quais não foram indicados.

Com base em todas estas colocações, se as mercadorias foram lançadas nos seus estoques internos (sistema SAP), no dia da emissão da nota, esta é situação que não cabe ao Estado interferir. No Livro Registro de Inventário, e este cabe ao fisco auditar, elas não constavam escrituradas e nem poderia constar já que ainda não havia adentrado no seu estabelecimento. E ressalto, a empresa deve ter, corretamente, escriturada a nota fiscal no seu livro Registro de Entradas quando da chegada da mercadoria (como alias dito), o que prova que elas não poderiam constar dos estoques finais no livro de Registro de Inventário, pois estoques físicos inexistentes neste momento.

Em vista de tudo ora exposto, o conceito de “período estanque” (exercício fechado) que se insurge o defendente não pode, e não deve, ser aceito para desconstituir o lançamento fiscal.

Afirma, ainda, o autuado de que houve inobservância ao que determina o art. 3º, da Portaria 445/98 já que embora tal norma disponha do criterioso rigor na quantificação das mercadorias, quer de entradas e de saídas, nada informa quanto à base de dados das mesmas, ou seja, que livros e que documento devem ser utilizados. Em assim sendo, ela somente está a falar das *“efetivas quantidades, não apenas as já registradas”*, o que clareia o fato de que ao tomar exercícios de maneira estanque (exercício fechado) gera uma *“nítida e insanável incongruência que fulmina o Auto de Infração em questão”* já que o lapso temporal (prática normal e legal da empresa) como combateu na sua tese defensiva não poderia, de forma errônea, ser desconsiderada.

Esta é discussão que, entendo, apenas de cunho procrastinatório do impugnante. Não se pode aceitar de que como não existe no art. 3º da Portaria nº 445/98 a palavra “escriturada” ou mesmo “registrada” não foi redigida, o legislador, em uma portaria que trata dos procedimentos a

respeito de uma auditoria fiscal específica, estaria revogando toda uma legislação posta e já comentada e, observa-se, hierarquicamente superior. Seria, no mínimo, situação ilegal e temerária.

Resta expressamente afirmado pelo autuado de que as mercadorias que ainda não tinham entrado em seu estabelecimento (encontravam-se em trânsito, ou seja, não era, ainda, seu real proprietário) deveriam constar dos seus estoques, já que assim constavam em seus controles internos dos estoques.

Primeiro, a legislação, quando a mercadoria encontra-se em trânsito (caso presente alegado) imputa a responsabilidade do recolhimento do tributo ao transportador, havendo alguma irregularidade e como indica, o que reforça a situação concreta e ora analisada, ou seja, as mercadorias, embora pudessem já ter saído do estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ainda não se encontravam na posse do estabelecimento autuado, não sendo ele que de fato tinha a sua propriedade.

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

A respeito do pedido de diligência ou perícia fiscal requerido pelo defendente, ressalto que ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. No presente caso, tal pedido não apresenta qualquer motivação para ser aceito, conforme todas as razões apresentadas no presente voto.

Quanto a que lhe seja dado novo prazo de defesa após lhe ser entregue os “*demonstrativos conclusivos das omissões*”, como já acima comentado neste voto, é esta situação inexistente, pois os levantamentos fiscais, e mais uma vez, foram realizados de forma absolutamente corretas e seguindo a norma legal.

E, sobre o pedido para que a autuante, diante das provas documentais que apresentou (exemplos de outros autos de infração consignados em sua defesa), confirme que as divergências apuradas correspondem a falta de aproveitamento dos estoques existentes conforme constam no seu sistema SAP, igualmente, é pedido sem qualquer serventia diante de tudo ora exposto.

No mérito, o defendente não apresenta qualquer prova concreta a respeito da presente ação fiscal que possa desconstituir, total ou parcialmente, as infrações apuradas.

Voto pela Procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0006/16-2**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$300.210,28**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, , da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR