

A. I. Nº - 108529.3001/16-7  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22. 12. 2017

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0202-01/17

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuado não logra provar o acerto das suas alegações, que as omissões de entrada apuradas no levantamento de estoque decorrem das operações de devolução de mercadorias, tendo o próprio estabelecimento emitido respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário. Rejeitada o pedido de nulidade e indeferido o pedido de Perícia Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/062016, exige crédito tributário, no valor R\$406.342,65, em 31.12.2012, tendo em vista a apuração da irregularidade a seguir descrita: *“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício”*.

Em peça defensiva apresentada (fls. 11/20), através dos seus advogados com Instrumento de Procuração (fls. 22/24), o autuado se identifica como pessoa jurídica de direito privado e cuja atividade empresarial abrange a fabricação e comercialização de bens de consumo em todo o território nacional, sujeitando-se, assim, à incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Sintetiza os termos da autuação, aduzindo que a acusação se mostra totalmente improcedente.

Destaca a partir do quanto descrito na lavratura da infração, *“falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadoras”* que o autuante enquadrrou a exigência no ar. 13, II, da Portaria 445/98, tomando com base de calculo o valor das supostas omissões de entrada. Ocorre que as operações apontadas se referem à devolução de mercadorias. Sendo que para cada devolução foi emitida nota fiscal de entrada pela própria defendente, sendo canceladas as notas fiscais encaminhadas pelo remetente / destinatário.

Explica o seu procedimento de devolução de mercadorias, na orientação da ciência contábil e a legislação em tais operações. Lembra que no caso, como ocorreu a circulação da mercadoria, não será possível cancelar a nota fiscal de origem, sendo cancelada a operação.

Diz que tais vendas canceladas se tratam de “*vendas canceladas*”, que representam redutores da receita operacional bruta. Observa que se a devolução ocorrer dentro ou fora do exercício o tratamento contábil será diverso.

Ressalta os dois relatórios que sustentam o presente levantamento de estoque, argumentando que diversas notas fiscais de vendas tiveram as operações canceladas e para os produtos devolvidos o destinatário emitiu notas fiscais de devolução e a defendente, quando da recepção das referidas mercadorias, emitiu notas fiscais de entrada, anulando a operação realizada.

Diz que no anexo 2 exemplifica o fato relatado com 62 notas fiscais com as respectivas escrituração visando servir de prova. Continuará buscando outras notas fiscais.

Diz ainda que a nota fiscal 21.605 emitida por Atakarejo se trata de uma devolução por meio da nota fiscal de saída 101224 e referido documento consta do relatório fiscal denominado ESTOQUE 2012\_3 – LISTA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. Acrescenta que o mesmo ocorre com demais notas anexada na presente defesa: 29225, 30084, 30085, 41137, 51904 ...

Contudo, pede, em nome do princípio da eventualidade, ainda restando dúvidas sobre a ausência de recolhimento do imposto nas operações de cancelamento de venda e devolução de mercadorias, que seja feita perícia contábil e fiscal, em conformidade com o artigo 123, §3º, combinado com o artigo 145, RPAF BA (Decreto 7.629/99).

Discorre sobre as imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar supostas diferenças de estoques, sublinhando que demonstrou as sérias distorções na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos. Diz que tais distorções foram demonstradas por amostragem, pela dificuldade de empreender um levantamento item a item, no prazo de 60 dias.

Insiste na determinação da realização de perícia fiscal na junta de julgamento (art. 137, RPAF/BA).

Pede a nulidade do levantamento fiscal porque baseado em mera presunção.

Trás posição da doutrina sobre as presunções no direito tributário; questiona a utilização dos arquivos magnéticos, por si só, como base para estribar o lançamento fiscal, pela fragilidade que ostentam quanto aos equívocos de digitação, adulteração, etc.

Defende que a prova cabal em situação de levantamento de estoques ficará sempre sujeita à análise das notas fiscais de entrada e saída, uma vez que tais arquivos constituem meros indícios e não provas definitivas. Volta a citar a doutrina.

Questiona a falta de liquidez e certeza necessárias, porque a acusação fiscal não se presta a determinar o critério utilizado na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoques, o que configura nítido cerceamento do direito de defesa. Diz ainda que, além de não saber os critérios utilizados, na maioria dos casos, o preço médio supera em muito, a média do valor unitário real.

Insiste que a ausência de informações acerca da exigência tributária ofende princípios da administração pública (art. 37, CF 88) e que a lavratura do Auto de Infração possui a natureza de lançamento de ofício e deve respeitar ao art. 142, CTN.

Resume que os procedimentos adotados na lavratura do Auto de infração comprometem a sua validade e deve ser cancelado. Conclui pela nulidade da autuação; no mérito, que nada lhe seja exigido; requer provar o alegado por outros meios previstos no direito, inclusive, a perícia fiscal, definindo os quesitos.

Na informação fiscal (fls. 102/104), o autuante diz que a fiscalização foi pautada nos arquivos eletrônicos SEPD-EFD apresentados pelo contribuinte.

Com relação às notas fiscais canceladas / devolvidas, diz que a mesma não pode prosperar, visto que quando uma operação é cancelada e os produtos são devolvidos cabem ao vendedor ou comprador a emissão da nota fiscal de devolução, conforme artigos 450 a 455, do RICMS-12.

Informa que todos os demonstrativos gerados foram entregues em mídia CD ao sujeito passivo, conforme AR (fls. 08/09).

Quanto aos preços médios foram elaborados conforme determina o art. 23-A, II, da Lei 7.014/96.

Pede o julgamento procedente da exigência.

É o relatório.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício contempla a exigência da infração descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, argui o sujeito passivo que a autuação deve ser anulada por imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar as supostas diferenças de estoques, porque baseado em mera presunção, pela fragilidade dos arquivos eletrônicos, por si só, para estribar o lançamento fiscal; pela falta de liquidez e certeza necessárias, tendo em vista a ausência de critério na obtenção do preço médio utilizado na valoração das diferenças de estoques; acusa que, na maioria dos casos, o preço médio supera, em muito, a média do valor unitário real e por ofensa aos princípios da administração pública (art. 37, CF 88) e ao lançamento de ofício (art. 142, CTN).

O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99).

Não houve no presente processo administrativo fiscal - PAF lesão aos direitos do contribuinte; sobretudo, agressão aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa ou contraditório. Foram elaborados os demonstrativos que dão suporte às exigências, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF, em mídia CD (fl 05/06), necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando com os documentos de que dispunha e da forma que melhor lhe aprouve.

Resta indeferido o pedido para a realização de Perícia Fiscal, pois a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos; tampouco, a realização de diligência, porquanto os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do juízo, além de os fatos controversos estarem vinculados à escrituração comercial, contábil e fiscal e cujos documentos estão na posse do requerente, que poderia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (art. 147, RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99).

No mérito, a acusação é da falta de recolhimento de ICMS apurada em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constatado pela existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2012, no total de R\$406.342,65.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativos circunstanciados que servem de amparo à exigência, acostando-os aos autos, em mídia CD (fl. 06), entregando uma cópia ao contribuinte autuado, conforme faz prova o “*Recibo de Arquivos Eletrônicos*” (fl. 05).

O autuado alega que as supostas omissões de entrada decorrem das operações de devolução de mercadorias, considerando que o próprio estabelecimento emitiu respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário.

Explica que tal procedimento para as devoluções de mercadorias tem orientação da ciência

contábil; tendo ocorrida a circulação da mercadoria, não cancela a nota fiscal de origem, mas, a operação. Diz que as “**vendas canceladas**” representam redutores da receita operacional bruta.

Questiona ainda as presunções no direito tributário e a utilização dos arquivos magnéticos, que, por si só, não poderiam estribar o lançamento fiscal, pela fragilidade que ostentam quanto aos equívocos de digitação, adulteração, etc., além do critério utilizado na obtenção do preço médio, segundo afirma, na maioria dos casos, superior à média do valor unitário real.

O Auditor Fiscal informa que a autuação foi pautada nos arquivos eletrônicos SEPD-EFD apresentados pelo contribuinte; que a devolução de mercadorias deve ser feita conforme artigos 450 a 455, do RICMS-12 e que os preços médios foram elaborados de acordo com art. 23-A, II, da Lei 7.014/96.

Examinando os autos do Processo Administrativo Fiscal – PAF, antes, com relação à alegação defensiva acerca da utilização dos seus próprios arquivos eletrônicos, no levantamento fiscal, não tem razão o autuado. Haja vista as características e peculiaridades dos arquivos eletrônicos e até mesmo sua validade, ainda que possa ser questionada, gerando controvérsias e divergências, a prova eletrônica é um documento. A MP 2.200/01, que instituiu a ICP-Brasil, trata o arquivo eletrônico como documento e garantiu-lhe presunção de veracidade, se ele for assinado digitalmente com certificado digital emitido pela ICP-Brasil ou outro certificado aceito pelas partes. O Supremo Tribunal Federal já entendeu que documento não representa apenas o papel, mas também abrange o arquivo eletrônico (RHC 95689, EROS GRAU, STF).

O documento eletrônico representa apenas uma mudança quanto à formalização do fato jurídico tributário. Houve, simplesmente, uma transmutação do suporte físico, antes, formalizado em papel/tinta, hoje formalizado em arquivos eletrônicos por meio de uma linguagem telemática. Nada, porém, se modifica quanto às normas que disciplinam a matéria tributária no tocante à sua aplicação; as normas de incidência tributária, produzidas neste novo contexto, devem respeitar as exigências impostas pelo sistema para serem consideradas válidas e possam, desta forma, produzir efeitos jurídicos pretendidos.

Continua necessária a análise do mecanismo de subsunção da norma individual e concreta àquela que lhe serve de fundamento e todo o conjunto de provas em direito admitido. Assim, não se prescinde da linguagem competente para a aplicação do Direito; esta linguagem continua a existir como condição de possibilidade para a constituição da realidade jurídica, agora, porém, sob um novo paradigma: *a linguagem digital*.

Sobretudo, o contribuinte autuado que está obrigado na entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal digital – EFD, desde 01.01.2009, portanto, no período abrangido na presente autuação. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador. Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega (§ 2º, do art. 247, RICMS BA-12).

Possíveis retificações na EFD poderiam ser feitas, na forma do art. 251, RICMS/BA e cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

A auditoria nos estoques foi feita na forma da legislação, em especial, da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, considerando, inclusive, as disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que trata de presunção tributária.

Para fins de apuração do débito de ICMS, a fiscalização, na determinação da base de cálculo do imposto, levantou o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, sem computar qualquer parcela a título de margem de valor adicionado, conforme estabelece a legislação (art. 12º, II, “c”), diverso do que afirmou o sujeito passivo, que o preço médio utilizado, na maioria dos casos, estava superior a média do valor unitário real. Nenhum caso desta alegação fez prova o autuado.

O direito não assiste ao autuado com relação ao seu argumento principal de que as omissões de entrada apuradas no levantamento de estoque decorrem das operações de devolução de mercadorias, tendo o próprio estabelecimento emitido respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário.

Não é o que se observa dos documentos acostados nos autos. As mencionadas notas fiscais de devolução das vendas do autuado, não se sabe porque somente foram registradas em livro fiscal do autuado, previstos no Convênio SINIEF s/nº, de 15/12/70, não mais vigente, e no exercício seguinte da Auditoria de Estoque em 2013. Não se tem provas da legitimidade de tais registros. O contribuinte autuado está obrigado na entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal digital – EFD, desde 01.01.2009,

Verifiquei, à guisa de exemplo, que emitida a nota fiscal de venda nº 100696, de 22.12.12; Hiper Carlos Ltda. devolveu parte da mercadoria, através da nota fiscal 1075, de 26.12.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 09.04.13 (fl. 39 e 39v);

A nota fiscal de venda nº 99502, emitida em 14.12.12; Paulo Pinto Comércio Ltda. devolveu parte da mercadoria, através da nota fiscal 636, de 18.12.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 09.01.13 (fl. 38 e 38v);

A nota fiscal de venda nº 94395, emitida em 08.11.12; Bompreco Bahia Supermercados devolveu mercadoria, através da nota fiscal 30.084, de 10.11.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 25.12.13 (fl. 47 e 47v);

A nota fiscal de venda nº 813341, emitida em 19.06.12; Josias Nunes Peixoto devolveu mercadoria, através da nota fiscal 71.030, de 19.06.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 15.02.13 (fl. 68 e 68v).

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, nos arquivos eletrônicos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 143/2006 e Ajuste SINIEF 02/2009, que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que devem, necessariamente, refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

De certo que, diante do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, é dever do sujeito passivo objetivar sua impugnação com elementos de provas que tangenciem os números apontados pela fiscalização. Em se tratando das diferenças que implicam presunção legal de omissão de receitas tributáveis, em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria 445/98, no princípio da legalidade (§ 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96) e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, as provas, ajustes e adequações manejados pelo autuado, no controle de seus estoques, devem ser devidamente motivados, objetivados, no sentido de esclarecer a fiel movimentação, entrada e saída das mercadorias, alvo da autuação.

Eventuais problemas com os arquivos eletrônicos, registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, reclassificação desses códigos, demais divergências, como a apontada pelo sujeito passivo, são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para comercialização de mercadorias, competindo ao autuado monitorar seus estoques, suas operações, além de registrar adequadamente mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque, adotando as providências já definidas na legislação do ICMS.

Inadmissível, nesse sentido, a posição adotada pelo do autuado no procedimento de devolução de mercadorias estranho ao que se encontra previsto na legislação do ICMS, sob o argumento que atendia à orientação da ciência contábil, sem juntar aos autos as provas que sustentem sua tese.

Em primeiro lugar, a escrituração das devoluções na forma manejada pelo autuado não tem valor jurídico, nem força probatória para elidir a exigência. A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) nos termos do Ajuste SINIEF nº 2/2009 substitui a elaboração, registro e autenticação dos livros Registro de Inventário e Registro de Entradas (além dos demais). O autuado não explica porque as supostas devoluções não foram feitas na sua EFD, ainda que no exercício seguinte.

Em segundo lugar, não consta nos autos o procedimento sustentado pelo autuado, que cancelava as notas fiscais de devolução das vendas, que recebia dos seus clientes, emitindo novas e respectivas notas fiscais de entrada. Nenhuma dessas notas fiscais de entrada foi apresentada, muito menos a sua escrita contábil atestando tais registros.

Por fim e prova da não fidedignidade das assertivas defensivas é que das 62 notas apresentadas, os produtos descritos nos documentos fiscais não estão relacionados no atual levantamento de estoques: PALLET CHEP BR (NF-e 1.590.976); LOCAO DOVE HIDGO FRESH 200ML (NF-e 636); DESOD AERO REXONA ACTIVE MEN 58G (NF-e 1.075); DESOD REXONA AEROSOLFEM 105G PINK (NF-e 3.785), entre outros.

Em se tratando, portanto, de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

Ante a exposição retro alinhada resta devidamente caracterizada a infração, no valor de R\$406.342,65 e o Auto de Infração é PROCEDENTE.

E o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.30021/16-7**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$406.342,65**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

A. I. Nº - 108529.3001/16-7  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22. 12. 2017

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0202-01/17

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL A constatação de diferenças nas entradas de mercadorias, através de auditoria de estoques, autoriza a exigência do imposto baseado na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O autuado não logra provar o acerto das suas alegações, que as omissões de entrada apuradas no levantamento de estoque decorrem das operações de devolução de mercadorias, tendo o próprio estabelecimento emitido respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário. Rejeitada o pedido de nulidade e indeferido o pedido de Perícia Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/062016, exige crédito tributário, no valor R\$406.342,65, em 31.12.2012, tendo em vista a apuração da irregularidade a seguir descrita: *“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício”*.

Em peça defensiva apresentada (fls. 11/20), através dos seus advogados com Instrumento de Procuração (fls. 22/24), o autuado se identifica como pessoa jurídica de direito privado e cuja atividade empresarial abrange a fabricação e comercialização de bens de consumo em todo o território nacional, sujeitando-se, assim, à incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Sintetiza os termos da autuação, aduzindo que a acusação se mostra totalmente improcedente.

Destaca a partir do quanto descrito na lavratura da infração, *“falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadoras”* que o autuante enquadrou a exigência no ar. 13, II, da Portaria 445/98, tomando com base de calculo o valor das supostas omissões de entrada. Ocorre que as operações apontadas se referem à devolução de mercadorias. Sendo que para cada devolução foi emitida nota fiscal de entrada pela própria defendente, sendo canceladas as notas fiscais encaminhadas pelo remetente / destinatário.

Explica o seu procedimento de devolução de mercadorias, na orientação da ciência contábil e a legislação em tais operações. Lembra que no caso, como ocorreu a circulação da mercadoria, não será possível cancelar a nota fiscal de origem, sendo cancelada a operação.

Diz que tais vendas canceladas se tratam de “*vendas canceladas*”, que representam redutores da receita operacional bruta. Observa que se a devolução ocorrer dentro ou fora do exercício o tratamento contábil será diverso.

Ressalta os dois relatórios que sustentam o presente levantamento de estoque, argumentando que diversas notas fiscais de vendas tiveram as operações canceladas e para os produtos devolvidos o destinatário emitiu notas fiscais de devolução e a defendente, quando da recepção das referidas mercadorias, emitiu notas fiscais de entrada, anulando a operação realizada.

Diz que no anexo 2 exemplifica o fato relatado com 62 notas fiscais com as respectivas escrituração visando servir de prova. Continuará buscando outras notas fiscais.

Diz ainda que a nota fiscal 21.605 emitida por Atakarejo se trata de uma devolução por meio da nota fiscal de saída 101224 e referido documento consta do relatório fiscal denominado ESTOQUE 2012\_3 – LISTA DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. Acrescenta que o mesmo ocorre com demais notas anexada na presente defesa: 29225, 30084, 30085, 41137, 51904 ...

Contudo, pede, em nome do princípio da eventualidade, ainda restando dúvidas sobre a ausência de recolhimento do imposto nas operações de cancelamento de venda e devolução de mercadorias, que seja feita perícia contábil e fiscal, em conformidade com o artigo 123, §3º, combinado com o artigo 145, RPAF BA (Decreto 7.629/99).

Discorre sobre as imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar supostas diferenças de estoques, sublinhando que demonstrou as sérias distorções na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos. Diz que tais distorções foram demonstradas por amostragem, pela dificuldade de empreender um levantamento item a item, no prazo de 60 dias.

Insiste na determinação da realização de perícia fiscal na junta de julgamento (art. 137, RPAF/BA).

Pede a nulidade do levantamento fiscal porque baseado em mera presunção.

Trás posição da doutrina sobre as presunções no direito tributário; questiona a utilização dos arquivos magnéticos, por si só, como base para estribar o lançamento fiscal, pela fragilidade que ostentam quanto aos equívocos de digitação, adulteração, etc.

Defende que a prova cabal em situação de levantamento de estoques ficará sempre sujeita à análise das notas fiscais de entrada e saída, uma vez que tais arquivos constituem meros indícios e não provas definitivas. Volta a citar a doutrina.

Questiona a falta de liquidez e certeza necessárias, porque a acusação fiscal não se presta a determinar o critério utilizado na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoques, o que configura nítido cerceamento do direito de defesa. Diz ainda que, além de não saber os critérios utilizados, na maioria dos casos, o preço médio supera em muito, a média do valor unitário real.

Insiste que a ausência de informações acerca da exigência tributária ofende princípios da administração pública (art. 37, CF 88) e que a lavratura do Auto de Infração possui a natureza de lançamento de ofício e deve respeitar ao art. 142, CTN.

Resume que os procedimentos adotados na lavratura do Auto de infração comprometem a sua validade e deve ser cancelado. Conclui pela nulidade da autuação; no mérito, que nada lhe seja exigido; requer provar o alegado por outros meios previstos no direito, inclusive, a perícia fiscal, definindo os quesitos.

Na informação fiscal (fls. 102/104), o autuante diz que a fiscalização foi pautada nos arquivos eletrônicos SEPD-EFD apresentados pelo contribuinte.



Com relação às notas fiscais canceladas / devolvidas, diz que a mesma não pode prosperar, visto que quando uma operação é cancelada e os produtos são devolvidos cabem ao vendedor ou comprador a emissão da nota fiscal de devolução, conforme artigos 450 a 455, do RICMS-12.

Informa que todos os demonstrativos gerados foram entregues em mídia CD ao sujeito passivo, conforme AR (fls. 08/09).

Quanto aos preços médios foram elaborados conforme determina o art. 23-A, II, da Lei 7.014/96.

Pede o julgamento procedente da exigência.

É o relatório.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício contempla a exigência da infração descrita e relatada na inicial dos autos, que será objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, argui o sujeito passivo que a autuação deve ser anulada por imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar as supostas diferenças de estoques, porque baseado em mera presunção, pela fragilidade dos arquivos eletrônicos, por si só, para estribar o lançamento fiscal; pela falta de liquidez e certeza necessárias, tendo em vista a ausência de critério na obtenção do preço médio utilizado na valoração das diferenças de estoques; acusa que, na maioria dos casos, o preço médio supera, em muito, a média do valor unitário real e por ofensa aos princípios da administração pública (art. 37, CF 88) e ao lançamento de ofício (art. 142, CTN).

O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99).

Não houve no presente processo administrativo fiscal - PAF lesão aos direitos do contribuinte; sobretudo, agressão aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa ou contraditório. Foram elaborados os demonstrativos que dão suporte às exigências, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF, em mídia CD (fl 05/06), necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando com os documentos de que dispunha e da forma que melhor lhe aprouve.

Resta indeferido o pedido para a realização de Perícia Fiscal, pois a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos; tampouco, a realização de diligência, porquanto os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do juízo, além de os fatos controversos estarem vinculados à escrituração comercial, contábil e fiscal e cujos documentos estão na posse do requerente, que poderia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (art. 147, RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99).

No mérito, a acusação é da falta de recolhimento de ICMS apurada em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constatado pela existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2012, no total de R\$406.342,65.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativos circunstanciados que servem de amparo à exigência, acostando-os aos autos, em mídia CD (fl. 06), entregando uma cópia ao contribuinte autuado, conforme faz prova o “*Recibo de Arquivos Eletrônicos*” (fl. 05).

O autuado alega que as supostas omissões de entrada decorrem das operações de devolução de mercadorias, considerando que o próprio estabelecimento emitiu respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário.

Explica que tal procedimento para as devoluções de mercadorias tem orientação da ciência

contábil; tendo ocorrida a circulação da mercadoria, não cancela a nota fiscal de origem, mas, a operação. Diz que as “**vendas canceladas**” representam redutores da receita operacional bruta.

Questiona ainda as presunções no direito tributário e a utilização dos arquivos magnéticos, que, por si só, não poderiam estribar o lançamento fiscal, pela fragilidade que ostentam quanto aos equívocos de digitação, adulteração, etc., além do critério utilizado na obtenção do preço médio, segundo afirma, na maioria dos casos, superior à média do valor unitário real.

O Auditor Fiscal informa que a autuação foi pautada nos arquivos eletrônicos SEPD-EFD apresentados pelo contribuinte; que a devolução de mercadorias deve ser feita conforme artigos 450 a 455, do RICMS-12 e que os preços médios foram elaborados de acordo com art. 23-A, II, da Lei 7.014/96.

Examinando os autos do Processo Administrativo Fiscal – PAF, antes, com relação à alegação defensiva acerca da utilização dos seus próprios arquivos eletrônicos, no levantamento fiscal, não tem razão o autuado. Haja vista as características e peculiaridades dos arquivos eletrônicos e até mesmo sua validade, ainda que possa ser questionada, gerando controvérsias e divergências, a prova eletrônica é um documento. A MP 2.200/01, que instituiu a ICP-Brasil, trata o arquivo eletrônico como documento e garantiu-lhe presunção de veracidade, se ele for assinado digitalmente com certificado digital emitido pela ICP-Brasil ou outro certificado aceito pelas partes. O Supremo Tribunal Federal já entendeu que documento não representa apenas o papel, mas também abrange o arquivo eletrônico (RHC 95689, EROS GRAU, STF).

O documento eletrônico representa apenas uma mudança quanto à formalização do fato jurídico tributário. Houve, simplesmente, uma transmutação do suporte físico, antes, formalizado em papel/tinta, hoje formalizado em arquivos eletrônicos por meio de uma linguagem telemática. Nada, porém, se modifica quanto às normas que disciplinam a matéria tributária no tocante à sua aplicação; as normas de incidência tributária, produzidas neste novo contexto, devem respeitar as exigências impostas pelo sistema para serem consideradas válidas e possam, desta forma, produzir efeitos jurídicos pretendidos.

Continua necessária a análise do mecanismo de subsunção da norma individual e concreta àquela que lhe serve de fundamento e todo o conjunto de provas em direito admitido. Assim, não se prescinde da linguagem competente para a aplicação do Direito; esta linguagem continua a existir como condição de possibilidade para a constituição da realidade jurídica, agora, porém, sob um novo paradigma: *a linguagem digital*.

Sobretudo, o contribuinte autuado que está obrigado na entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal digital – EFD, desde 01.01.2009, portanto, no período abrangido na presente autuação. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador. Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega (§ 2º, do art. 247, RICMS BA-12).

Possíveis retificações na EFD poderiam ser feitas, na forma do art. 251, RICMS/BA e cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

A auditoria nos estoques foi feita na forma da legislação, em especial, da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, considerando, inclusive, as disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, que trata de presunção tributária.

Para fins de apuração do débito de ICMS, a fiscalização, na determinação da base de cálculo do imposto, levantou o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, sem computar qualquer parcela a título de margem de valor adicionado, conforme estabelece a legislação (art. 12º, II, “c”), diverso do que afirmou o sujeito passivo, que o preço médio utilizado, na maioria dos casos, estava superior a média do valor unitário real. Nenhum caso desta alegação fez prova o autuado.

O direito não assiste ao autuado com relação ao seu argumento principal de que as omissões de entrada apuradas no levantamento de estoque decorrem das operações de devolução de mercadorias, tendo o próprio estabelecimento emitido respectivas notas fiscais de entrada, sendo canceladas aquelas notas fiscais encaminhadas pelo remetente/destinatário.

Não é o que se observa dos documentos acostados nos autos. As mencionadas notas fiscais de devolução das vendas do autuado, não se sabe porque somente foram registradas em livro fiscal do autuado, previstos no Convênio SINIEF s/nº, de 15/12/70, não mais vigente, e no exercício seguinte da Auditoria de Estoque em 2013. Não se tem provas da legitimidade de tais registros. O contribuinte autuado está obrigado na entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal digital – EFD, desde 01.01.2009,

Verifiquei, à guisa de exemplo, que emitida a nota fiscal de venda nº 100696, de 22.12.12; Hiper Carlos Ltda. devolveu parte da mercadoria, através da nota fiscal 1075, de 26.12.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 09.04.13 (fl. 39 e 39v);

A nota fiscal de venda nº 99502, emitida em 14.12.12; Paulo Pinto Comércio Ltda. devolveu parte da mercadoria, através da nota fiscal 636, de 18.12.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 09.01.13 (fl. 38 e 38v);

A nota fiscal de venda nº 94395, emitida em 08.11.12; Bompreco Bahia Supermercados devolveu mercadoria, através da nota fiscal 30.084, de 10.11.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 25.12.13 (fl. 47 e 47v);

A nota fiscal de venda nº 813341, emitida em 19.06.12; Josias Nunes Peixoto devolveu mercadoria, através da nota fiscal 71.030, de 19.06.12, que somente consta no livro registro de entrada, de 15.02.13 (fl. 68 e 68v).

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, nos arquivos eletrônicos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 143/2006 e Ajuste SINIEF 02/2009, que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que devem, necessariamente, refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

De certo que, diante do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, é dever do sujeito passivo objetivar sua impugnação com elementos de provas que tangenciem os números apontados pela fiscalização. Em se tratando das diferenças que implicam presunção legal de omissão de receitas tributáveis, em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria 445/98, no princípio da legalidade (§ 4º do artigo 4º da Lei 7.014/96) e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, as provas, ajustes e adequações manejados pelo autuado, no controle de seus estoques, devem ser devidamente motivados, objetivados, no sentido de esclarecer a fiel movimentação, entrada e saída das mercadorias, alvo da autuação.

Eventuais problemas com os arquivos eletrônicos, registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, reclassificação desses códigos, demais divergências, como a apontada pelo sujeito passivo, são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para comercialização de mercadorias, competindo ao autuado monitorar seus estoques, suas operações, além de registrar adequadamente mercadorias disponibilizadas fisicamente no estoque, adotando as providências já definidas na legislação do ICMS.

Inadmissível, nesse sentido, a posição adotada pelo do autuado no procedimento de devolução de mercadorias estranho ao que se encontra previsto na legislação do ICMS, sob o argumento que atendia à orientação da ciência contábil, sem juntar aos autos as provas que sustentem sua tese.

Em primeiro lugar, a escrituração das devoluções na forma manejada pelo autuado não tem valor jurídico, nem força probatória para elidir a exigência. A adoção da Escrituração Fiscal Digital (EFD-ICMS/IPI) nos termos do Ajuste SINIEF nº 2/2009 substitui a elaboração, registro e autenticação dos livros Registro de Inventário e Registro de Entradas (além dos demais). O autuado não explica porque as supostas devoluções não foram feitas na sua EFD, ainda que no exercício seguinte.

Em segundo lugar, não consta nos autos o procedimento sustentado pelo autuado, que cancelava as notas fiscais de devolução das vendas, que recebia dos seus clientes, emitindo novas e respectivas notas fiscais de entrada. Nenhuma dessas notas fiscais de entrada foi apresentada, muito menos a sua escrita contábil atestando tais registros.

Por fim e prova da não fidedignidade das assertivas defensivas é que das 62 notas apresentadas, os produtos descritos nos documentos fiscais não estão relacionados no atual levantamento de estoques: PALLET CHEP BR (NF-e 1.590.976); LOCAO DOVE HIDGO FRESH 200ML (NF-e 636); DESOD AERO REXONA ACTIVE MEN 58G (NF-e 1.075); DESOD REXONA AEROSOLFEM 105G PINK (NF-e 3.785), entre outros.

Em se tratando, portanto, de ferramenta utilizada para viabilizar seus negócios e no gerenciamento dos próprios estoques, havendo quaisquer interferências na auditoria feita pelo Fisco, caberia ao próprio autuado trazer aos autos as provas necessárias em favor de suas alegações, uma vez que é quem possui o domínio dos elementos de controle interno que criou.

Ante a exposição retro alinhada resta devidamente caracterizada a infração, no valor de R\$406.342,65 e o Auto de Infração é PROCEDENTE.

E o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.30021/16-7**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$406.342,65**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR