

**PROCESSO** - A. I. Nº 293872.0004/14-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNILEVER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - UNILEVER BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0160-05/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 01/04/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0049-12/20**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Razões de defesa, com a juntada de documentos, são acatadas em parte pelo agente Fiscal. Refeitos os cálculos. Infração subsistente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM A EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL. **a)** OPERAÇÕES NORMAIS. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULO. INOBSErvâNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Observo que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. O ato do lançamento tributário é um ato estatal praticado pelo agente Público que deve seguir as regras do direito formal e material. No caso concreto foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, falta de recolhimento do imposto normal e por substituição, decorrentes de operações de saídas tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. Em sede de Diligência Fiscal o agente Fiscal altera o valor apurado do imposto lançado. Momento seguinte desfaz a alteração efetuada e restabelece o valor originalmente autuado por não acordar com o pedido de Diligência demandado pelo colegiado de primeira instância deste Conselho de Fazenda. Também o agente Fiscal não atendeu ao pedido deste Conselho de Fazenda para requerer, por Termo de Intimação, documentações que o deficiente poderia apresentar para elidir a autuação, como assim manifestara na defesa. Também não desenvolveu os esclarecimentos devidos junto ao sujeito passivo, como assim fora posto nos termos dos vários pedidos de diligência requeridos pelos membros de primeira instância deste Conselho de Fazenda, em relação aos documentos fiscais acostados aos autos, pelo deficiente, que entende serem pertinentes na solução da lide. Ademais, se observa que ao insurgir, o autuante,

quanto ao cumprimento das Diligências Fiscais encaminhadas, vê-se um ato praticado com preterição do direito de defesa do sujeito passivo. Isto posto, consubstanciado no inc. II, do art. 18 do RPAF/BA, c/c inc. IV, alínea “a” do mesmo diploma legal, são declaradas nulas as infrações 03 e 04 do Auto de Infração em tela, por preterição ao direito de defesa do sujeito passivo e falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, as infrações cometidas. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário (fls. 1.296 a 1.302) e de Ofício (fl. 1.289) interpostos em face do Acórdão em epígrafe (fls. 1.261 a 1.289), da lavra da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluirá pela Procedência Parcial da autuação, ao julgar nulas as infrações 03 e 04, manter integralmente a infração 01, e manter parcialmente procedente a infração 02, de modo a operar desoneração do Autuado da ordem de R\$ 905.645,28 (fl. 1.291).

Considerando que o Sujeito Passivo anuiu expressamente com o lançamento consistente na infração 01 (*vide* fl. 245-v. e fl. 286), remanescente em lide as infrações 02 (Recursos de Ofício e Voluntário), 03 e 04 (Recurso de Ofício), convém indicar a descrição das mesmas, conforme constaram no Auto de Infração lavrado em 15/12/2014 e notificado ao sujeito passivo em 17/12/2014, para exigir ICMS no valor de R\$375.741,53, mais multa e acréscimos legais, relativos a ocorrências apuradas ao longo do exercício de 2010:

*INFRAÇÃO 02 (07.02.03) – Reteve e recolheu a menor o ICMS no valor de R\$226.874,68, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. [...] Enquadramento no art. 353, inc. II; art. 126, inc. I, c/c art. 61 do RCIMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 60% aplicada na forma do art. 42, inc. II, “a”, da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo II) às fls. 24/59 dos autos.*

*Consta da descrição dos fatos que foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte um CD Autenticado, contendo os relatórios gerados nesta infração, em razão do grande volume de registros.*

*INFRAÇÃO 03 (04.05.01) – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$141.910,10, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. [...] Enquadramento no art. 124, inc. I, 201, inc. I, 218, 323, 331, c/c os arts. 1º, inc. I, 2º, inc. I, 50, 60, inc.II, “a”, 936, § 3º do art. 938 do RCIMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 100% aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo III) às fls. 60/77 dos autos.*

*Consta da descrição dos fatos que foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte um CD Autenticado, contendo os relatórios gerados nesta infração, em razão do grande volume de registros.*

*INFRAÇÃO 04 (04.05.11) - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS no valor de R\$2.446,85, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. [...]. Enquadramento no art. 353, inc. II, 126, inc. I, 218, 323, 331, 361 c/c os arts. 50, 51, 61, 936, § 3º do art. 938 do RCIMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 60%, aplicada na forma do art. 42, inc. II, “e”, da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo IV) às fls. 78/80 dos autos.*

*Consta da descrição dos fatos que foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte um CD Autenticado, contendo os relatórios gerados nesta infração, em razão do grande volume de registros.*

O cerne da lide gravita em torno da higidez do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, que resultou nas infrações 03 e 04 (julgadas nulas), bem assim sobre o valor da margem de valor adicionado (MVA) aplicada nas operações que redundaram a infração 02.

Em julgamento, a 5<sup>a</sup> JJF acolheu em parte as alegações do Sujeito Passivo, com a anuência do Autuante, consoante fundamentação a seguir transcrita:

**VOTO**

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito no montante de R\$375.741,53, decorrente de 04 (quatro) infrações, todas caracterizadas na inicial dos autos. Quanto à infração 1, o sujeito passivo informa que entendeu por bem realizar seu pagamento. Em sendo assim, não se verificando qualquer contestação na manifestação de defesa, será considerada procedente, por não haver lide. As infrações 2, 3 e 4 são contestadas na sua integralidade, as quais serão a seguir analisadas.*

*Versa a infração 2 sobre cobrança do ICMS-ST, correspondente ao valor de R\$226.874,68, decorrente de retenção e recolhimento do imposto a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, com enquadramento no art. 353, inc. II; art. 126, inc. I, c/c art. 61 do RCIMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 60% aplicada na forma do art. 42, inc. II, “a” da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo II) às fls. 24/59 dos autos.*

*Em relação à infração 2, o defensor diz que o descrito no demonstrativo (Anexo II) às fls. 24/59 dos autos, que fundamenta a autuação, não é reflexo do quanto determinado na legislação que rege a matéria. Aduz que a caracterização da infração que se refere à cobrança do ICMS, decorrente de retenção e recolhimento do imposto a menor na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, diz trazer equívocos os mais diversos na constituição do crédito como: “equívocos na aplicação da MVA”, “lançamento do imposto já pago como não tivesse ocorrido o pagamento”, “imposto devidamente lançado na nota fiscal e considerado pelo autuante como não houvera sido lançado”, “equivocada classificação fiscal de produtos, concorrendo para o uso da MVA de forma errônea”, etc. Tudo isso com exemplificação, fundamentação legal e cópia de documentos.*

*Em sede de informação fiscal, o autuante, sobre os tópicos de contestação explicitados na manifestação de defesa, mais especificamente os itens “ICMS ST recolhido corretamente e cobrado novamente pela fiscalização”, “equivocada classificação fiscal dos produtos: BRILHANTE ALVEJANTE UTILE e CIF SAPONÁCEO”, e “Correto recolhimento do ICMS ST referente às PASTAS DENTRÍCIOS; acata alguns dos tópicos integralmente, em outros parcialmente, e outros rechaçando, todos com considerações na forma prevista § 6º, do art. 127 do RPAF/99, alterando o valor lançado na autuação de R\$226.874,68, para o valor de R\$16.450,14, conforme novo demonstrativo da infração 2, às fls. 301/303 dos autos.*

*Voltando aos autos, em vários outros momentos do presente PAF, mais especificamente as manifestações de fls. 329/334, datada de 06/05/15; de fls. 382/388, datada de 23/06/2016; de fls. 450/456, datada de 04/08/16; e mais recentemente a de fls. 508/517, datada de 06/05/2018, o sujeito passivo manteve-se silente sobre os valores remanescentes deste item da autuação.*

*Há de se ressaltar que nos termos do art. 140 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Desta forma, porquanto o Contribuinte Autuado não ter apresentado qualquer arguição quanto ao novo demonstrativo de débito da Infração 2, considero que o conjunto das provas apresentado pelo autuante, são suficientes para caracterizar o valor remanescente deste item da autuação.*

*Em sendo assim, não vendo nada que desabone as retificações efetuadas pelo Autuante no demonstrativo de débito original, alterando o valor lançado no item 2 da autuação de R\$226.874,68, para o valor de R\$16.450,14, entendo restar elidida parcialmente a infração 2, na forma do demonstrativo abaixo. Infração 2 subsistente parcialmente, conforme quadro a seguir destacado:*

DT. OCORR.	DT. VECTO;	VALOR HISTÓRICO
31/01/2010	09/02/2010	274,07
30/11/2010	09/12/2010	15.609,88
31/12/2010	09/01/2011	566,19
<i>Infração 2</i>		<i>R\$16.450,14</i>

*As infrações 3 e 4 serão tratadas a seguir de forma conjunta. Versa a Infração 3 sobre falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$141.910,10, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, com enquadramento nos artigos 124, inc. I, 201, inc. I, 218, 323 e 331, c/c os arts. 1º, inc. I, 2º, inc. I, 50, 60, inc. II, “a”, 936 e § 3º do art. 938 do RCIMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 100% aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo III) às fls. 60/77 dos autos.*

*Por sua vez, a infração 4 decorre da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS no valor de R\$2.446,85, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias*

enquadradadas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, com enquadramento nos artigos 353, inc. II, 126, inc. I, 218, 323, 331, 361 c/c os arts. 50, 51, 61, 936 e § 3º do art. 938 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, mais multa de 60%, aplicada na forma do art. 42, inc. II, “e” da Lei 7.014/96, conforme demonstrativo (Anexo IV) às fls. 78/80 dos autos.

Constatou que o demonstrativo que fundamenta a constituição do débito tributário lançado na infração 4 (Anexo IV), às fls. 78/80, decorre de alguns itens integrantes do demonstrativo que fundamenta a constituição do débito tributário lançado na infração 3 (Anexo III), às fls. 60/77 dos autos. Na infração 3 é cobrado imposto denominado normal, ou seja, decorrente de operações próprias; por sua vez, na infração 4 é cobrado imposto substituído, decorrente das operações próprias registradas no demonstrativo da infração 3, que estejam sob a égide do regime da substituição tributária.

Como tal, o levantamento quantitativo que dá suporte às duas infrações é fundamentado na Portaria nº 445, datada de 10.8.98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, no âmbito desse Estado. Vê-se, também, nos autos que o deficiente atua no segmento de atacadista, comércio e indústria.

Tanto em relação à infração 3, quanto à infração 4, a defesa traz aos autos várias considerações de inconsistência no trabalho desenvolvido pela fiscalização. Por sua vez, em sede de informação fiscal (fls. 296/299), o autuante passa ao largo das considerações de defesa, informando que ratifica integralmente os termos da infração 3; e em relação à infração 4, altera seu valor de R\$2.446,85, para o valor de R\$2.286,83 (fls. 311/313).

Em consonância com o princípio da verdade material, a 5ª JJF, em pauta suplementar do dia 17/12/2015, decidiu converter o presente processo em diligência (fls. 371/372) à INFATZ de origem, para que sejam adotadas as seguintes providências:

“Encaminhar o presente PAF ao Fiscal Autuante, para produzir nova informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa, em relação às infrações 3 e 4, com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA, considerando os termos da defesa às fls. 244/261 e novos argumentos defensivos às fls. 329/334 dos autos.” (Grifo acrescido)

Em cumprimento ao solicitado em diligência pela 5ª JJF, datada de 17/12/2015, foi produzida nova Informação Fiscal (fls. 375/377), referente às infrações 03 e 04, em que o autuante mantém integralmente a infração 03 e ratifica a alteração da Infração 04, efetuada anteriormente, do valor de R\$2.446,85, para o valor de R\$2.286,83.

Retornando aos autos às fls. 382/388, o deficiente, após tomar ciência dos termos da Diligência Fiscal produzida pelo autuante, em atendimento ao solicitado pela 5ª JJF, em 17/12/2015 (fls. 371/372), volta à tona seus argumentos de defesa sobre ocorrência da inclusão de itens de mercadorias em duplicidade no levantamento quantitativo, relativo aos itens das notas fiscais nº 9549; 123345; 1590; 34365; 120245. Por tal argumento de defesa, assim exemplifica:

“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 29/12/2009. Por se tratar de uma operação de transferência o Sistema SAP já transfere para o estoque do estabelecimento recebedor (Autuado) a mercadoria objeto da nota fiscal “X”, que só será escriturada fisicamente no estabelecimento autuado em 01/01/2010. Ou seja, existe um descasamento entre o momento da escrituração das notas e a transmissão efetiva do estoque”.

Desse exemplo, afirma que é absolutamente impossível a igualdade aritmética entre estoque inicial, mais entradas, menos saídas de notas fiscais registradas de um lado, e o estoque final de outro, se for considerado qualquer período isoladamente, seja um ano, seja um mês ou seja um dia, no caso de uma empresa de grande porte.

Por outro lado, o autuante assim se posiciona sobre tal argumento de defesa: “o argumento defensivo do autuado não deve prosperar, pois, se fossem acatadas as suas alegações, os seus livros de inventários iniciais e finais, não mereceriam fé, uma vez que não refletem os estoques iniciais e finais mantidos pela empresa”. Diz, também, que a fiscalização do ICMS “é subordinada à Lei e não aos sistemas de controles internos das empresas, os quais poderiam e poderão ser alterados ao talante das conveniências e necessidades, como a que ora se configura, qual seja justificar a flagrante omissão de saídas de mercadorias tributadas. Cita o artigo 330 do RICMS/BA”.

Isto posto, na sessão de julgamento do dia 06/05/2016, em sede de primeira instância, a 1ª JJF, verificando que os argumentos de defesa têm procedência, foi decidido pela conversão do presente processo em diligência à Inspetoria Fazendária de origem, às fls. 433/435, para o atendimento das seguintes providências, quanto ao Levantamento Quantitativo de Estoque objeto das autuações relacionadas às infrações 03 e 04 do Auto de

*Infração em tela:*

- a) 1<sup>a</sup> Providência: encaminhar o presente PAF ao d. Fiscal Autuante para que sejam adotados os seguintes procedimentos:
- a.1 intimar o autuado a apresentar todos os exemplos de possíveis distorções na apuração do levantamento quantitativo de estoque, objeto da infração 03 e 04, como as aventureadas pelas notas fiscais nºs 95949, 123345, 2590, 34365 e 120245, na mesma perspectiva das provas já juntadas aos autos, que diz terem sido emitidas por filiais da impugnante, como transferência para a autuada com movimentação dos seus Estoques de forma integrada (Sistema SAP), nos finais dos exercícios 2009 ou 2010, que tenham sensibilizado o levantamento quantitativo em duplicidade, vez que, à luz dos termos das manifestações de defesa, as mercadorias relacionadas nas citadas notas fiscais teriam sido registradas, também, no Livro de Entrada da autuada no primeiro mês dos exercícios seguintes, quando efetivamente entraram fisicamente as mercadorias no estabelecimento da autuada.
- a.2: depois de atendida a intimação destacada no item a.1, e de posse dessas notas fiscais e de outras que porventura o defendantee acostar aos autos, constatado que as notas fiscais estão sendo quantificadas em duplicidade apuração do débito das infrações 03 e 04, refazer o Levantamento Quantitativo de Estoque, eliminando as duplicidades identificadas, e ao final, indicar o real valor do débito a ser mantido nas autuações.
- a.3: de outro lado, verificado, entretanto, de que efetivamente os argumentos de defesa, não traz nenhuma repercussão no levantamento, em relação a alguma das notas fiscais apresentadas, prestar informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA.
- b) 2<sup>a</sup> Providência: Encaminhar ao órgão competente da INFRAZ para cientificar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, c/c § 1º, do art. 18, do mesmo diploma legal, com a indicação de 60 (sessenta dias) dias para se manifestar, querendo.

Voltando aos autos, o autuante (fls. 438/446), na forma requerida às fls. 433/435 dos autos, tomou a decisão unilateral de cumprir de forma parcial o pedido de Diligência, ou seja, de refazer o Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto das infrações 03 e 04, considerando apenas as notas fiscais nºs 95949, 123345, 2590, 34365 e 120245, destacadas no termo de diligência, sem tampouco desenvolver intimação ao defendantee, em relação ao que está posto no “item a.1” do citado expediente, ou seja, intimar o autuado a apresentar todos os exemplos de possíveis distorções na apuração do levantamento quantitativo de estoque, objeto das infrações 03 e 04, como as aventureadas pelas notas fiscais anteriormente citadas.

Mesmo com o cumprimento da Diligência de forma parcial, às fls. 438/446, são apurados novos débitos para as Infrações 03 e 04, reduzindo o valor original da Infração 3, de R\$141.910,10, para o valor de R\$74.493,76 (fl. 444); e o valor original da Infração 4, de R\$2.446,85, para o valor R\$1.607,29 (fl. 446).

Na manifestação de fls. 450/458, em face da Informação Fiscal de fls. 438/446, o sujeito passivo traz à tona duas outras notas fiscais (nºs 1568 e 4598), que diz repercutir também no Levantamento Quantitativo, além de questões pontuais relacionadas a movimentações de estoque, que também diz repercutir na apuração do débito das infrações 03 e 04, ou seja, no seu entendimento, elidindo totalmente as infrações.

Isto posto, na sessão suplementar do dia 27/10/2016, verificando que o autuante não cumpriu os Termos da Diligência do dia 10/05/2016 (fls. 433/434) na sua totalidade, quanto ao Levantamento Quantitativo de Estoque objeto das autuações relacionadas às infrações 03 e 04 do Auto de Infração em tela, a 5<sup>a</sup> JJF decidiu pela conversão do presente PAF em nova Diligência à Inspetoria Fazendária de origem, como assim está posto nas fls. 481/482 dos autos, para o atendimento das seguintes providências:

- a) 1<sup>a</sup> Providência: encaminhar o presente PAF ao d. Fiscal Autuante para que seja adotado os seguintes procedimentos:
- a.1 desenvolver nova análise do Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto das Infrações 03 e 04, observando os novos exemplos (notas fiscais nºs 1568, 4598), bem assim as considerações de movimentação de inventário, outros argumentos, etc., constante da manifestação de fls. 450/458, que possam repercutir no novo valor dos débitos apurados das Infrações 03 e 04, que reduziu dos valores originais de R\$141.910,10 e R\$2.446,85, para os valores de R\$74.493,76 e R\$1.607,29, respectivamente.
- a.2: comprovado que efetivamente os argumentos de defesa, não elidem efetivamente a infração, prestar informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA.
- b) 2<sup>a</sup> Providência: Encaminhar ao órgão competente da INFRAZ para cientificar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, c/c § 1º, do art. 18, do mesmo diploma

legal, com a indicação de 10 (dez dias) dias para se manifestar, querendo.

Ao ser cientificado desse novo pedido de Diligência, conforme depreende os termos do § 7º, do art. 127 do RPAF/BA, o autuante se insurge em relação ao pedido da 5ª JJF, de fls. 481/482, na forma da Informação Fiscal acostada às fls. 486/487, com a manifestação destacada de que mantém a Infração 03, no valor original de R\$141.910,10 e parcialmente a Infração 04 no valor de R\$2.286,83, sem tampouco tomar qualquer atitude em relação ao pedido de Diligência da 5ª JJF (fls. 481/482).

Vê-se que o resultado dessa última Diligência Fiscal traz o agravante de que o autuante se insurge sobre o pedido da 5ª JJF, de fls. 481/482, onde além de não cumprir o determinado pelos membros da citada Junta de Julgamento, manifesta-se pelo retorno do demonstrativo de débito da Infração 03, ao valor original de R\$141.910,10, e do valor da Infração 04, ao montante de R\$2.286,83, desconsiderando o valor já alterado das Infrações, pela Informação Fiscal desenvolvida às fls. 433/435, realizada pelo mesmo, como anteriormente destacado, sob a justificativa de que efetuou tal alteração apenas para atender ao pleito da 1ª JJF, que, entretanto, não concorda, restabelecendo o valor que entende ser o devido.

Desta forma, na sessão suplementar do dia 30/11/2017, verificando que o d. Fiscal Autuante não cumpriu os Termos da Diligência do dia 27/10/2016 (fls. 481/482), quanto ao Levantamento Quantitativo de Estoque objeto das autuações relacionadas às infrações 03 e 04 do Auto de Infração em tela, a 5ª JJF decidiu pela conversão do presente PAF em Diligência à Inspetoria Fazendária de origem, na pessoa do Sr. Inspetor Fazendário, como assim está posto às fls. 503/504 dos autos, para determinar o d. Fiscal Autuante, ou outro Fiscal estranho ao feito, o atendimento das seguintes providências:

a) 1ª Providência: a partir do resultado da Informação Fiscal de fls. 438/439:

a.1 desenvolver nova análise do Levantamento Quantitativo de Estoque, objeto das Infrações 03 e 04, observando os novos exemplos (notas fiscais nºs 1568, 4598), bem assim as considerações de movimentação de inventário, outros argumentos, etc., constante da manifestação de fls. 450/458, que possam repercutir nos novos valores dos débitos apurados das Infrações 03 e 04, que reduziu dos valores originais de R\$141.910,10 e R\$2.446,85, para os valores de R\$74.493,76 e R\$1.607,29, respectivamente.

a.2: comprovado de que efetivamente os argumentos de defesa, não elidem efetivamente as Infrações 03 e 04, ou elide parcialmente os valores remanescentes das Infrações 03 e 04 constantes dos demonstrativos que fazem parte integrante da Informação Fiscal às fls. 438/439, prestar informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação na forma do § 6º, art. 127, do RPAF/BA.

b) 2ª Providência: Encaminhar ao órgão competente da INFRAZ para cientificar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, c/c § 1º, do art. 18, do mesmo diploma legal, com a indicação de 10 (dez dias) dias para se manifestar, querendo.

Voltando aos autos, às fls. 508/509, o autuante destaca que em cumprimento à diligência fiscal solicitada pela 5ª JJF do CONSEF, o autuado foi intimado a apresentar a comprovação de que as notas fiscais nº 95949; 123345; 2590; 34365; 120145; 1568; 4598 foram lançadas no Inventário Final de 2009, conforme alega em sua defesa referente às infrações 03 e 04, tendo em vista que as mercadorias ingressaram no estabelecimento no exercício de 2010.

Neste contexto, conforme documento que diz anexar à Informação Fiscal, o autuado não apresentou qualquer documentação que comprovasse as suas alegações constantes da peça defensiva, referentes às notas fiscais.

Após traçar de forma genérica outros destaques no sentido de reafirmar que as alegações apresentadas pela deficiente nas variadas peças defensivas não procedem, diz que o demonstrativo, à fl. 441, em que exclui as notas fiscais 95949; 123345; 2590; 34365; 120145, onde reduziu as infrações 03 e 04, foi elaborado exclusivamente para atender à solicitação da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que entendeu que poderia ser pertinente a alegação do autuado, e também com o único objetivo de possibilitar a ampla defesa e o contraditório, entretanto, diz que a infração 03 sempre foi mantida integralmente no valor de R\$141.910,10, e a infração 04 parcialmente no valor de R\$2.286,83.

O Contribuinte Autuado, às fls. 513/517, diz que foi intimado novamente sobre os Itens 03 e 04 do Auto de Infração, os quais cobram ICMS próprio e ICMS ST com base em procedimento fiscal de levantamento de estoque que tomou por base o ano calendário de 2010.

Observa que tais itens vêm sendo reiteradamente questionados em diligências, sendo que o agente Fiscal inclusive já apresentou a manifestação de fls. 438/439, que excluiu do Auto de Infração as notas fiscais nº 95949; 123345; 2590; 34365; 120145, corroborando com seu entendimento, onde com essa exclusão, o montante cobrado foi reduzido de R\$141.919,10 (item 03), e R\$2.448,85 (item 04), para R\$74.493,76 e R\$1.607,29, respectivamente.

Ao ser notificada dessa Diligência Fiscal, diz que apresentou outras notas fiscais nº 1568; 4598, que aduz

também, comprovar seus argumentos de defesa. Nada obstante a tais fatos, diz que mais uma vez é chamada aos autos para a Fiscalização apurar a procedência da cobrança dos referidos itens.

Esclarece que os itens 03 e 04 do Auto de Infração, decorrem de o trabalho fiscal não ter considerado um fato comum à operação de qualquer empresa: “pequenos lapsos temporais entre anotações no livro razão de estoque e as respectivas emissões de notas fiscais”. Isto é, diz que as presentes diligências decorrem de a Fiscalização não ter observado as informações relevantes do fim do ano-calendário de 2009, para a apuração do ano calendário de 2010.

Diz também que tal inobservância não se trata de mera especulação, pois na manifestação de 08/06/2016, a Fiscalização admite que jamais observou os documentos do final do ano-calendário de 2009, conforme cópia de documento que acosta à fl. 518 dos autos. Desta forma, diz que agora são requeridos pela Fiscalização os documentos desse período.

Neste sentido, destacando o art. 142 do CTN, diz que previamente à autuação, a Fiscalização tem o dever de analisar a documentação pertinente e realizar o trabalho necessário para o período que pretende autuar. Diz que, no presente caso, em verdade, inverteu-se a ordem da coisa: “a Fiscalização primeiro lançou o crédito tributário e agora realiza reiteradas diligências para apurar se ele tem fundamento”

Por fim, destacando algumas ementas de julgados deste Conselho de Fazenda, seja de 1<sup>a</sup> instância, seja de 2<sup>a</sup> instância, reitera todo o alegado nas peças defensivas até o presente momento, e requer que seja reconhecida a nulidade das Infrações 03 e 04.

Neste contexto, observo que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. O ato do lançamento tributário é um ato estatal praticado pelo agente Público, que deve seguir as regras do direito formal e material.

No caso concreto, foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, falta de recolhimento do imposto normal e por substituição, decorrentes de operações de saídas tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. Em sede de Diligência Fiscal, o agente Fiscal altera o valor apurado do imposto lançado. Momento seguinte desfaz a alteração efetuada e restabelece o valor originalmente autuado, por não acordar com o pedido de Diligência demandado pelo colegiado de primeira instância deste Conselho de Fazenda.

Também o agente Fiscal não atendeu ao pedido deste Conselho de Fazenda para requerer, por Termo de Intimação, documentações que o defendente poderia apresentar para elidir a autuação, como assim manifestara na defesa. Também não desenvolveu os esclarecimentos devidos junto ao sujeito passivo, como assim fora posto nos termos dos vários pedidos de Diligência requeridos pelos membros de primeira instância deste Conselho de Fazenda, em relação aos documentos fiscais acostados aos autos pelo defendente, que entende serem pertinentes à solução da lide. Ademais observa-se que o autuante ao se insurgir quanto ao cumprimento das Diligências Fiscais encaminhadas, pratica um ato com preterição do direito de defesa do sujeito passivo.

Diante do acima exposto, acolho a alegação de nulidade arguida pelo sujeito passivo, do procedimento administrativo fiscal na constituição do crédito tributário relativo aos itens 3 e 4 da autuação, por vícios formais e materiais do procedimento fiscal, que repercute na falta de certeza e liquidez do cálculo do imposto lançado.

Isto posto, consubstanciado no inc. II, do art. 18 do RPAF/BA, c/c inc. IV, alínea “a” do mesmo diploma legal, declaro nulas as infrações 03 e 04 do Auto de Infração em tela, por preterição ao direito de defesa do sujeito passivo e falta de elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações cometidas.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela, por restar integralmente procedente a infração 1, pelo reconhecimento do sujeito passivo; procedente em parte a infração 2 no valor alterado pelo agente Fiscal diante das considerações de defesa do sujeito passivo, que cientificado, não se insurgiu sobre o valor remanescente apontado; e nulas as infrações 3 e 4 por vícios formais e materiais do procedimento fiscal, com repercussão na falta de certeza e liquidez da apuração do imposto lançado.

Foi interposto Recurso de Ofício.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, requerendo “seja (...) julgado procedente, de maneira a cancelar integralmente o Auto de Infração em comento”.

Sustentou suas razões aduzindo ter recolhido corretamente o ICMS-ST em relação às mercadorias “pastas dentífricas Close Up”, pelo que expôs seu cálculo matemático baseado no Convênio ICMS 76/1994, Cláusula Segunda, § 5º, de modo que o cálculo de que se valeu resulta, a seu ver, no mesmo resultado de carga efetiva tributada. Apresenta um exercício para demonstração.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 20/11/2019, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 20/02/2020 para julgamento.

## VOTO

Ambos os recursos apresentam, em geral, os pressupostos de admissibilidade. Para além da tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99), noto que a decisão de primeiro grau desonerou o Sujeito Passivo em R\$905.645,28 (fl. 1.291), preenchido o requisito objetivo para o cabimento do Recurso de Ofício (art. 169, inciso I, alínea “a”).

Todavia, deve-se destacar por dever de coerência que o Recurso Voluntário deve ser apenas parcialmente conhecido, já que não poderá implicar modificação do julgado conforme seu pedido final (“cancelar integralmente o Auto de Infração em comento”), dada a preclusão lógica operada quando o Recorrente reconheceu, em sede de defesa, o lançamento atinente à infração 01, tendo inclusive efetuado recolhimento a esse título (fl. 286).

Por tal razão, concreto de ambos os Recursos, embora o Voluntário mereça trânsito apenas e tão-somente em relação à parcela mantida pelo órgão julgador *a quo* do lançamento atinente à Infração 02.

Para melhor organização, examino-os em capítulos distintos.

### RECURSO DE OFÍCIO

Este foi manejado, recorde-se, em decorrência da desoneração em favor do Sujeito Passivo, dada a anulação das Infrações 03 e 04, e dado o julgamento pela parcial subsistência da Infração 02.

No que diz respeito à anulação das Infrações 03 e 04, recorde-se também que essas decorreram de Levantamento Quantitativo de Estoques, objeto de intensa discussão em primeira instância. O Sujeito Passivo evidenciou que a auditoria de estoques conteve diversas inconsistências, pontuando-as item a item. Após quatro diligências fiscais (fls. 371 e 372; fls. 433 e 434; fls. 481 e 482; fls. 503 e 504), o órgão julgador de primeira instância concluiu que a Fiscalização não logrou êxito em suprir ou impugnar a contento as inconsistências apontadas pelo Sujeito Passivo, ou produzir nova auditoria a salvo de falhas, anulando as acusações com fundamento no art. 18, inciso II do RPAF/99.

Desnecessário dizer mais. A Auditoria de Estoques, como método indireto de aferição da ocorrência do fato gerador, gera diuturnas discussões no âmbito deste Conselho de Fazenda, além de resultados muitas vezes inconsistentes. Se não foram respondidas e supridas as deficiências do trabalho (destaco exemplificativamente, como fez o órgão julgador de piso, que a Fiscalização admitiu jamais ter observado os documentos do final do ano-calendário de 2009, conforme cópia de documento que acosta à fl. 518, requisitados no curso do julgamento e em sede de diligência), inviável o saneamento da ação fiscal, neste particular.

Conforme tenho observado, o PAF não pode ser utilizado como meio de extensão indireta da ação fiscal, sob pena de inobservância do devido processo legal tributário, em prejuízo a direitos subjetivos públicos do contribuinte, e de caráter constitucional.

Portanto, mantenho a Decisão de primeiro grau acerca da nulidade.

No que diz respeito à parcial insubsistência da Infração 02, convém recordar que se trata de acusação de erro no cálculo do ICMS-ST, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas a contribuintes estabelecidos dentro dos limites territoriais da Bahia, relativas a “materiais de limpeza” e a “pastas dentifrícias”.

O próprio Autuante, na sua primeira Informação Fiscal (fls. 296 a 299) reconheceu que, por força do equívoco na classificação empreendida para o exercício de 2010 no NCM das mercadorias “Brilhante Alvejante Útil” e “CIF Saponáceo”, o levantamento deveria sofrer redução; do mesmo

modo em relação às “pastas dentifrícias”. Com isso, disse o Autuante, o valor histórico lançado na Infração 02 deveria cair de R\$226.874,68 (fl. 02) para R\$16.450,14 (fl. 299).

Curial recordar que este entendimento foi acompanhado pela 5<sup>a</sup> JJF, que evidenciou (conforme transcrição acima) haver examinado o lançamento. Ou seja, o argumento do Sujeito Passivo pela reclassificação das “pastas dentifrícias” **já foi examinado** (e acolhido pelo Autuante e pelo órgão julgador de piso).

Tratando-se de mero equívoco classificatório já reconhecido e examinado, nada vejo a reparar na decisão de piso em relação à redução do valor lançado por meio da Infração 02.

Pelo exposto, julgo NÃO PROVIDO o Recurso de Ofício.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

Por derradeiro, resta examinar o Recurso Voluntário, cujo objeto restringe-se à Infração 02, com argumentos reiterativos da Defesa em relação ao cálculo da MVA de “pastas dentifrícias”.

Com a devida vénia, a matéria já foi apreciada, em favor do Sujeito Passivo, por parte do órgão julgador de primeiro grau. A rigor, padece o Recorrente Voluntário de interesse recursal, pois se insurge em face de matéria que já lhe fora acatada. O valor remanescente da autuação, fixado historicamente em R\$16.450,14, nada tem que ver com “pasta dentífrica”.

O Voluntário, portanto, há de ser improvido.

Em conclusão, sou pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos, mantendo o Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**, nos termos do julgamento de primeiro grau.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recurso de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293872.0004/14-0, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$20.960,04**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS