

**PROCESSO** - A. I. Nº 207101.0001/17-4  
**RECORRENTE** - DANONE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0003-04/18  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/11/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO C/JF Nº 0343-12/23-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROVANTES DO DIREITO; b) CRÉDITO PRESUMIDO UTILIZADO A MAIOR.** Havendo impugnação específica, com apresentação de elementos probatórios plausíveis e pertinentes, a mera negativa genérica acerca dos fatos modificativos (como a afirmação de se tratar de “notas fiscais aleatórias”) não pode resultar na manutenção do lançamento (inteligência dos arts. 142 e 143; 18, inciso IV, alínea “a”; do art. 39, inciso IV, alínea “b”; e do art. 41, inciso II, do RPAF/99, C/C art. 142 do CTN). A acusação não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, não se tendo promovido o saneamento demandado pelo CONSEF, o que implica adoção do disposto no art. 142 do RPAF/99. Recomendado à Inspetoria Fazendária que examine a viabilidade de eventual renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, observado o lapso decadencial; **c) FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE DAS INFRAÇÕES.** A ausência de provas consistentes acerca dos argumentos de defesa implica a manutenção do lançamento tributário. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) OMISSÃO DE SAÍDAS; b) SAÍDAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. FALTA DE RETENÇÃO NA QUALIDADE DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO.** A ausência de provas consistentes acerca dos argumentos de defesa implica a manutenção do lançamento tributário. Nulidades parcialmente acolhidas, mantido o Auto de Infração na parte não declarada nula. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 407 a 424) em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe - lavrado em 29/06/2017 e notificado ao Sujeito Passivo em 05/07/2017 (fl. 7) -, a exigir ICMS no montante de R\$ 387.387,12, além de multas (100% para a Infração 05; 60% para as Infrações 01, 02, 03, 04 e 06) e acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de seis irregularidades verificadas em períodos de apuração salteados, ao longo dos exercícios de 2014 e 2015.

O enunciado da acusação fiscal foi redigido da seguinte maneira:

**Infração 01 – 01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito. Em razão do contribuinte ter escriturado no seu Livro Registro de Apuração do ICMS-EFD, no mês de Março de 2014, na coluna Ajustes BA 029999 à título de “OUTROS CRÉDITOS-OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE-ICMS COMPLEMENTO DE CRÉDITO”, no valor de R\$ 29.149,13, e no mês de Abril de 2014, na coluna Ajuste BA 029999, à título de “OUTROS CRÉDITOS - OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE - ICMS COMPLEMENTO ENTRADAS”, no valor de R\$ 70.756,55. Foi solicitado ao contribuinte, através de Intimação, a Documentação comprobatória do seu direito ao crédito. O contribuinte, em atendimento à intimação apresentou dois Demonstrativos, porém os Demonstrativos apresentados não alteraram o resultado apurado e que está agora sendo exigido, pois não comprovam o seu DIREITO A UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 01 DO PAF. (...) **Enquadramento Legal:** Art. 31 da Lei 7.014/96 C/C art. 309 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. **Multa Aplicada:** Artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 100.705,68**

**Infração 02 – 01.04.01.** Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Referente aos meses de Janeiro a Dezembro de 2014. Em desacordo com o disposto no Artigo 2º do Decreto Atacadista nº 7.799/00, que determina que o contribuinte poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor incidente nas operações interestaduais. Devidamente escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS-EFD. Tudo conforme DEMONSTRATIVO dos valores creditados a MAIOR. Foi anexado um CD AUTENTICADO em razão do grande volume de Notas Fiscais de Saídas. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 02 DO PAF (...) **Enquadramento Legal:** Art. 49 da Lei 7.014/96 C/C art. 270 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. (...) **Total da Infração: R\$ 96.117,70**

**Infração 03 – 04.01.04.** Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Referente aos meses de Janeiro, Fevereiro, Março, Maio, Junho, Julho, Agosto, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro do Exercício de 2015. Em desacordo com o Artigo 2º do Decreto Atacadista nº 7.799/00, que determina que o contribuinte poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais. Tudo conforme DEMONSTRATIVO dos valores se creditado a MAIOR. Foi anexado um CD AUTENTICADO em razão do grande volume de registros. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 03 DO PAF; (...) **Enquadramento Legal:** Art. 49 da Lei 7.014/96 C/C art. 270 e incisos do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. (...) **Total da Infração: R\$ 108.840,74**

**Infração 04 – 01.05.03.** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução. Referente aos meses de Março, Maio e Dezembro de 2014. Efetuando Estorno de Crédito a Menor, do que o determinado no Artigo 6º do Decreto Atacadista nº 7.799/00, que dispõe sobre o tratamento tributário a ser adotado pelas empresas que assinaram Termo de Acordo Atacadista para a redução da Base de Cálculo nas saídas internas. Tudo conforme DEMONSTRATIVO dos valores Estornados a Menor. Estamos anexando um CD AUTENTICADO em razão do grande volume de registros. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 04 DO PAF (...) **Enquadramento Legal:** Art. 29, § 8º da Lei 7.014/96 C/C art. 312, § 1º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 16.742,35**

**Infração 05 – 04.05.01.** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Apurado através o Levntamenmt de Mercadorias Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em exercício fechado, referente ao período de 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015. A Base de Cálculo foi apurada conforme previsto na Legislação e na Portaria 445/98. Foi anexado um CD AUTENTICADO em razão do grande volume de registros. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 04 DO PAF; (...) **Enquadramento Legal:** Art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei 7.014/96 C/C art. 83, inciso I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012; e artigos 4º e 5º da Portaria 445/98. **Multa Aplicada:** Artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 62.125,93**

**Infração 06 – 04.05.11.** Falta de retenção e o conse conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Referente ao período de 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Dezembro de 2015. A INFRAÇÃO ESTÁ DEMONSTRADA NO ANEXO 06 DO PAF; (...) **Enquadramento Legal:** Art. 8º, inciso II; art. 23, inciso II da Lei 7.014/96. **Multa Aplicada:** Artigo 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração: R\$ 3.794,72**

(O texto acima é transcrição *ipsis litteris* do contido às fls. 02 a 06 dos autos do PAF, com a supressão de passagens atinentes às datas das ocorrências, e também de repetições de enquadramento legais e de multa para uma mesma infração).

A Defesa (fls. 314 a 329, com documentos e mídias às fls. 330 a 368) impugnou integralmente o Auto de Infração, e contemplou em síntese as seguintes matérias:

- a) nulidade da autuação, uma vez que alíquotas indicadas para alguns itens não correspondem à descrição da suposta infração, o que se reforça pelo fato de, em algumas das infrações, não terem sido consideradas parte das operações realizadas pela Defendente;
- b) em relação à Infração 1, nega apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, e afirma que os créditos glosados são oriundos de efetivas aquisições, a gerar o direito de crédito fiscal em observância ao princípio da não-cumulatividade;
- c) em relação às Infrações 2 e 3, nega apropriação indevida de créditos presumidos de ICMS em valores superiores aos corretos, de modo que os lançamentos decorrem de equívocos da Autoridade Fiscal por desconsiderar em seus cálculos a integralidade das operações realizadas durante o período autuado;
- d) em relação à Infração 4, nega aproveitamento indevido de crédito fiscal de ICMS, ao tecer críticas sobre o levantamento (falta de estorno proporcional de créditos por saídas contempladas com redução de base de cálculo), já que teriam sido incluídas nos levantamentos operações de saídas interestaduais (e não apenas as saídas internas contempladas com a redução da base de cálculo);
- e) em relação às Infrações 5 e 6, nega ter promovido saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais, e rechaça o resultado da auditoria de estoques, por não considerar a baixa de estoques e inversão de estoques, afirmando que o seu controle contábil registra operações verdadeiramente condizentes com aquelas declaradas, de modo a evidenciar não ter ocorrido omissão de saídas;
- f) em relação às multas aplicadas, afirma apresentarem nítido caráter confiscatório.

Em Informação Fiscal (fls. 370 a 379) lê-se que:

- a) o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação, contendo “*todos os elementos indispensáveis para o perfeito entendimento das Infrações cometidas*”;
- b) sobre a Infração 1, analisando a planilha apresentada pela Defendente, as notas fiscais discriminadas não estão escrituradas na sua EFD/2014, e que a escrituração é condição para utilização do crédito fiscal (art. 31 da Lei nº 7.014/96);
- c) ao contrário do que sustenta a Defendente, nas Infrações 2 e 3 houve aproveitamento de crédito presumido em desacordo com o art. 2º do “*Decreto Atacadista nº 7.799/00*”, e que o Defendente não examinou corretamente o demonstrativo do Auto de Infração;
- d) sobre a Infração 4, a Defendente se equivoca ao afirmar que operações interestaduais compuseram os demonstrativos, pois foram consideradas apenas operações de entrada interestaduais à alíquota de 12%, escrituradas pelo CFOP 2152, observando o disposto no art. 6º do “*Decreto Atacadista nº 7.799/00*”, e que as notas fiscais colacionadas com a defesa “*estão devidamente escrituradas no seu Livro de Registro de Saídas-EFD, não sendo portanto objeto da apuração do imposto devido na Infração 4 do PAF*”;
- e) em relação ao levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (Infrações 5 e 6), refuta o argumento acerca da baixa de estoques por ter sido levadas em consideração as saídas por CFOP 5927 (perda, roubo ou deterioração), e que “*a alegação da autuada referente a ocorrência inversão de estoque, declaramos ser totalmente descabida*”, tendo o levantamento observado a legislação de regência;



- f) em relação às multas aplicadas, “são determinadas por força de LEI, e não está na nossa competência julgar Lei”;
- g) tece ainda considerações finais, afirmando que com a Defesa a Autuada faz “alegações descabidas e inconsistentes”, não cumpre os requisitos da legislação para o requerimento de Diligência Fiscal, não tendo juntado qualquer prova de suas alegações, e alude ao art. 143 do RPAF para concluir pela manutenção integral do Auto de Infração.

Em 06/02/2018 a 4ª JJF proferiu julgamento unânime (fls. 384 a 397), concluindo pela Procedência do Auto de Infração, nos seguintes termos:

#### **VOTO**

*O lançamento constitui-se em seis infrações arroladas pela fiscalização, todas impugnadas pelo sujeito passivo, na forma acima já relatada.*

*Inicialmente, verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade, inclusive observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*Ainda assim existem questões preliminares a serem enfrentadas, sendo a primeira delas a nulidade aventada na defesa. A primeira delas a eventuais inexatidões na apuração do imposto e apuração da base de cálculo, em relação às quais, de plano, não posso considerar, uma vez que as parcelas de imposto foram devida e corretamente calculadas, de acordo com os critérios determinados na legislação, e quanto à base de cálculo, tida como indevidamente apontada, abordarei no tópico a seguir.*

*Quanto ao argumento defensivo de que embora o valor equivalente a ser lançado a crédito deveria ser no percentual de 16,667%, tendo a autuante lançado 17%, esclareço que tal fato não é determinante para se declarar a nulidade do lançamento, ou da infração, diante de que o importante é se o valor do imposto lançado se apresenta correto, consoante demonstrativos elaborados na autuação os quais ao ser levado para o Sistema de Lavratura do Crédito Tributário (SLCT), este simplesmente, para efeito de apuração e cálculo da base do imposto apurado, divide o valor apurado de ICMS por 0,17 ou 17%, independentemente da alíquota de origem. Assim, tal argumento defensivo não pode prosperar.*

*Fato é que a autuação obedeceu aos critérios legais, inclusive e, sobretudo aos artigos 18 e 39 do RPAF/99, bem como do Código Tributário do Estado da Bahia, e Lei 7.014/96, tendo sido observados e obedecidos, da mesma maneira, os princípios atinentes ao Processo Administrativo Fiscal, especialmente os da Ampla Defesa e do Contraditório, além do da Legalidade, Devido Processo Legal, dentre outros, o que me leva a rejeitar as mesmas.*

*Da mesma forma, rejeito o pedido de realização de diligência e/ou perícia, como solicitado na peça defensiva, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.*

*O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.*

*Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.*

*Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.*

*Ressalto que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o*

*caso do presente feito.*

*Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.*

*Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ (grifos do Relator):*

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido. Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1. Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA Julgamento: 12/05/2015 Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA Publicação: DJe 18/05/2015”*

*No mérito, a infração 01 se reporta à utilização indevida de crédito fiscal, pela não apresentação do respectivo documento comprobatório a tal direito. A matéria tem sido exaustivamente apreciada por este Órgão, o qual tem se posicionado reiteradamente na tese de que é essencial a apresentação dos documentos que embasaram o uso do crédito fiscal, para fins de verificação quanto à idoneidade do crédito, o que, infelizmente, neste caso, não logrou sucesso a empresa, ao deixar de trazer aos autos os documentos correspondentes.*

*Esclareço que para a legítima utilização do crédito fiscal no caso em tela, necessário, essencial e imprescindível a constatação da idoneidade dos documentos geradores dos aludidos créditos e a sua correta escrituração nos livros fiscais, na forma da determinação contida no artigo 31 da Lei 7.014/96, que assim determina:*

*“Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.*

*Além disso, as notas fiscais elencadas pela defesa, não foram escrituradas na sua EFD, o que fragiliza a prova apresentada, e leva à sua desconsideração, bem como o ajuste não foi comprovado, sendo, nesta hipótese, o ônus da prova é do contribuinte, todavia não foram carreados aos autos elementos neste sentido.*

*Logo, não sendo trazidos os documentos aos autos, apenas e tão somente uma simples relação, como afirmado na peça defensiva, ainda que a autuada esteja na sua posse, não se pode realizar tal verificação determinada pela Lei, razão pela qual mantenho a autuação tal como realizada.*

*As infrações 02 e 03, tais como na defesa, serão analisadas conjuntamente, vez se tratarem da mesma infração, apenas abarcando períodos diversos. As mesmas dizem respeito ao Decreto 7.799/00 do qual a defendente é signatária, especialmente o artigo 2º, o qual preceitua que “O contribuinte beneficiado com o tratamento previsto no artigo anterior poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes dos itens 1 a 16 do anexo único deste decreto”, o que de acordo com os levantamentos realizados, anexados em mídia aos autos e entregues em cópia ao sujeito passivo, foram desrespeitados, em função de inclusão de valores a maior, cujo efeito foi o aumento dos valores a serem creditados.*

*Quanto ao argumento de não consideração das operações interestaduais registradas sob o CFOP 6209, tais demonstrativos, inseridos na mídia já referida, foram devidamente consideradas para efeito de cálculo dos créditos corretos, descabendo o argumento defensivo, assim como aquele da realização de diligência, consoante já abordado acima, diante do fato de que cabe neste momento ao sujeito passivo, apontar, de forma precisa as incorreções que entende ter havido no lançamento, uma vez discordar da acusação imposta.*

*Quanto à infração 04, o argumento da defesa é o de que não teriam sido consideradas notas fiscais*

interessadas a que teria direito ao crédito, no que foi refutada pela autuante, a qual anotou que as operações relativas aos estados de Sergipe e Pernambuco, notas apensadas pela impugnante, considerou apenas aquelas operações contempladas pela legislação, especialmente o artigo 6º do Decreto 7.799/00, por não se referirem a remessas internas contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo, jamais poderiam ter sido consideradas para a realização do estorno proporcional de créditos autuado.

De fato, o mencionado Decreto, traz no bojo de seu artigo 6º que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º -F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, sendo que o artigo 1º determina que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento indicados.

No caso presente, não se há de considerar, com efeito, tais operações, vez que não amparadas pela redução de base de cálculo de que nos fala a legislação como condição sine qua para a manutenção do crédito, o que leva à manutenção da autuação neste item.

As infrações 05 e 06, nada mais são do que consequência da realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, em relação ao qual, algumas observações são pertinentes.

Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “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”.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

O exame em questão, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.

A autuante agiu corretamente ao considerar as baixas de estoques por perdas ou perecimento de mercadorias ocorridas no estabelecimento da autuada, sob o CFOP 5927, descabendo, pois, argumento em contrário.

Quanto as denominadas “inversões de estoques”, caberia à defesa apontar aqueles ocorridos, de forma pontual e precisa, e não apenas ater-se de forma genérica e ampla a tais argumentos, até pelo fato de o exemplo trazido, segundo a defesa, “...é meramente ilustrativo, não possuindo relação com a autuação impugnada” motivo pelo qual tais argumentos perdem sustentação.

Ademais, se trata de procedimento vedado pela legislação à vista do artigo 205 do RICMS que coíbe tal prática de reclassificação.

Da mesma forma, a base de cálculo foi calculada de acordo com a determinação legal, assim como os valores unitários das mercadorias, e diante do fato de se tratar de matéria eminentemente fática, cuja prova é material em sua essência, ficam mantidas as infrações.

Registro que diferenças de estoques têm sido apuradas com frequência nas auditorias de estoques realizadas no contribuinte, a exemplo da autuação consubstanciada no Auto de Infração 293872.0003-09/7, por exemplo.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade, diante dos



percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando a posição jurisprudencial, posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

**“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.**

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).
2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.
3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”. (grifo não original).

Esclareço que as multas aplicadas na presente autuação foram de 60% e 100%, ou seja, não houve penalidade acima de 100%, tal como mencionado na decisão acima.

*Da mesma forma, esta instância não possui competência legal para afastar ou reduzir penalidade pelo descumprimento de obrigação principal.*

*Quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.*

*Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.*

*Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de qualquer outro comentário.*

*Assim, frente aos argumentos expostos, além da falta de base fática ou legal dos argumentos defensivos, julgo o Auto de infração procedente, na sua inteireza.*

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário em que reeditou as teses de defesa, agregando (em síntese):

- a)** equivocou-se o órgão de primeiro grau ao afirmar que eventuais inexatidões na apuração do imposto e de sua base de cálculo, insindicaíveis ante a ausência de elementos probatórios da defesa, não macularam a autuação, em verdade há incongruências entre a descrição da infração e os critérios utilizados na composição do respectivo lançamento, e exemplifica com a acusação sobre a redução da base de cálculo para comerciantes atacadistas sob o regime do Decreto nº 7.799/00;
- b)** sobre a Infração 1 (uso indevido de crédito fiscal, cujos elementos de composição não foram evidenciados), afirma ter demonstrado por planilha com todas as notas fiscais que compõem o crédito glosado, e critica a rejeição do requerimento de diligência fiscal, seguido de decisão que trilhou pela inconcludência dos elementos probatórios trazidos pela Recorrente;
- c)** sobre as Infrações 2 e 3 (aproveitamento a maior de créditos presumidos), repisa a tese de que os demonstrativos desconsideram os casos de devolução de mercadorias, e critica o acórdão recorrido quando afirma que caberia a ela, Recorrente, demonstrar de forma precisa as incorreções que entende havidas no lançamento, tece considerações sobre como teria demonstrado o equívoco da fiscalização por meio do Doc. 7 da impugnação; afirma, ainda, que o acórdão é nulo, pois sendo “uma das maiores empresas do seu segmento, não poderia juntar aos autos todos os documentos necessários à comprovação de que a Recorrente não calculou créditos presumidos de ICMS em valores superiores ao correto”, razão pela qual pleiteara diligência fiscal;
- d)** sobre a Infração 4 (não estorno proporcional de créditos fiscais relativos a entradas cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo), insiste que os créditos glosados se deram sobre operações interestaduais, de modo que a conclusão deveria ser pela improcedência;



- e) sobre as Infrações 5 e 6 (auditoria de estoques), insiste em que, a despeito das divergências nos “inventários fiscais”, o seu “controle contábil [...] reflete todas as entradas e baixas de estoque, sendo plenamente coerente com operações realizadas no período”, e que as divergências decorrem da desconsideração de baixas de mercadorias impróprias para o consumo, ou as inversões de estoque, hipóteses a exigir “produção de provas que demandam análise pormenorizada de documentos fiscais e contábeis”, e que a rejeição da diligência fiscal como meio de prova implicaria nulidade do acórdão recorrido;
- f) sobre as multas, que não podem “ser validamente exigidas da Recorrente, devendo, em observância do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, ser afastadas de plano diante da natureza confiscatória que apresentam”.

Concluiu requerendo a reforma do acórdão recorrido, cancelando-se integralmente os débitos lançados, ou a conversão do julgamento em diligência, ou o cancelamento das multas, protestando por sustentação oral.

Distribuídos os autos ao Relator, Conselheiro Marcelo Mattedi e Silva, em 30/09/2019 (fl. 427), esta Câmara aprovou uma **PRIMEIRA DILIGÊNCIA** em sessão de pauta suplementar de 28/08/2020 (fl. 428) para que a Autuante elaborasse novos demonstrativos que contemplassem todas as notas fiscais relacionadas pela Defesa; intimasse o Sujeito Passivo a apresentar a relação de todos os documentos fiscais que entendia não consideradas pela fiscalização (Infrações 2 e 3); intimasse o Sujeito Passivo a provar as inversões de estoque e aplicasse os percentuais do § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98; desse vista do resultado da diligência ao Sujeito Passivo, para manifestação.

Às fls. 432 a 475 repousam os termos relativos à diligência fiscal, com intimações e manifestações, de parte a parte, com destaque ao relatório final (fl. 472), em que a Autuante/Diligente afirma que a Recorrente não cumpriu com o que foi requisitado em diligência, e anexou “*notas fiscais aleatórias, sem nenhuma relação com as Infrações 02, 03, 05 e 06 apuradas e exigidas no Auto de Infração*”, de modo que ratificava o Auto de Infração.

À fl. 477 o Relator lavrou termo solicitando inclusão em pauta de nova sessão suplementar, e em 22/06/2022 esta Câmara aprovou (fl. 479) uma **SEGUNDA DILIGÊNCIA** para que a Autuante, em relação à Infração 01 elaborasse demonstrativo que contemplasse todas as notas fiscais relacionadas pela Defesa (Doc. 04 - mídia à fl. 350); em relação às Infrações 02 e 03 elaborasse demonstrativo que contemplasse todas as notas fiscais relacionadas pela Defesa (mídia à fl. 452); desse vista do resultado da diligência ao Sujeito Passivo, para manifestação.

Às fls. 483 a 517 repousam os termos relativos à segunda diligência fiscal, com destaque para o relatório da Autuante/Diligente (fls. 483 e 484), afirmando que já havia levado em consideração os arquivos apontados, e insistindo para o fato de que “*as Notas Fiscais discriminadas na referida Mídia, em nada FAZ PROVA do seu direito ao referido crédito fiscal*”, ratificando a autuação; e para a manifestação da Recorrente, insistindo que todas as notas devem ser avaliadas (pois atinentes ao CNAE da Recorrente), trazendo exemplos.

Em 31/01/2023 esta Câmara aprovou (fl. 522) uma **TERCEIRA DILIGÊNCIA** para que a Autuante, em relação à Infração 01 elaborasse demonstrativo que contemplasse todas as notas fiscais relacionadas pela Defesa (Doc. 04 - mídia à fl. 350), indicando quais não seriam válidas ou não teriam sido lançadas na escrituração fiscal; em relação às Infrações 02 e 03 elaborasse demonstrativo que contemplasse todas as notas fiscais relacionadas pela Defesa, inclusive de saídas interestaduais (mídias às fls. 446 e 452); desse vista, do resultado da diligência, ao Sujeito Passivo, para manifestação.

Às fls. 526 a 541 repousam os termos relativos à terceira diligência fiscal, com peças remissivas das razões de ambas as partes.

Recebidos os autos, estes foram redistribuídos a mim em 05/07/2023, ante a redesignação do Relator primevo para outras atribuições dentro deste CONSEF (fl. 543). Por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta.

Trazidos à sessão de 25/09/2023 para julgamento, após vistas sucessivas, os autos foram apreciados na presente oportunidade, fazendo-se presente pela Recorrente a Dra. Natália Lira Lima (OAB/SP nº 376.830), que fez o uso regimental da palavra.

É relatório.

## VOTO

O Recurso Voluntário é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99), tendo sido interposto no prazo do art. 171 do mesmo diploma normativo. Sou pelo seu conhecimento.

Penso haver, Srs. Conselheiros, uma questão de direito prévia ao exame do mérito da pretensão recursal (e que, no caso concreto, se confunde com esse mérito).

Propostas três diligências à Inspetoria de Origem pelo Conselheiro Revisor, para aprofundar o exame da documentação coligida pela Recorrente a respeito das Infrações 01, 02 e 03, promovendo eventuais ajustes no demonstrativo da autuação, é notório que o Autuante se esquivou de evidenciar a higidez do seu levantamento, limitando-se a expressões evasivas e pouco contundentes.

Assim, alegou, sem demonstrar, que a Recorrente não cumpriu com o que foi requisitado em diligência, e anexou “*notas fiscais aleatórias, sem nenhuma relação com as Infrações 02, 03, 05 e 06 apuradas e exigidas no Auto de Infração*”. Ora, o que seriam as notas fiscais aleatórias? - foi o que se demandou em nova diligência. E o Autuante se limitou a afirmar: “*as Notas Fiscais discriminadas na referida Mídia, em nada FAZ [Sic] PROVA do seu direito ao referido crédito fiscal*”. Em terceira diligência fiscal, permaneceram as expressões evasivas.

Incluo aqui não apenas as Infrações 02 e 03, mas também a infração 01. Como bem disse o órgão de piso, é necessário que se evidencie a *inidoneidade* das notas fiscais apresentadas, e não apenas se rejeite a sua não inclusão na EFD (irregularidade fiscal), já que a idoneidade pode ser demonstrada, excepcionalmente, a partir dos registros contábeis (inteligência da Súmula nº 07 deste CONSEF). O Sujeito Passivo, desde a Defesa, apresenta relação de notas fiscais que foram desconsideradas simplesmente por não terem sido registradas na EFD.

É necessário fixar se o Auto de Infração, seus demonstrativos e outros documentos colacionados pela Fiscalização atendem aos comandos da legislação baiana, no que se pretende atingir àquilo que determina o art. 142 do CTN (em particular: “*a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido*”).

É dizer: há nos autos demonstração segura, e com clareza, acerca da infração cometida (art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99)? Ou, por outro prisma: há nos autos demonstrativos e provas (art. 41, inciso II do RPAF/99) do débito que indiquem com segurança e clareza, discriminado em relação a cada fato, o critério adotado na apuração do valor exigido (art. 39, inciso IV, alínea “b”, art. 41, inciso II do RPAF/99; art. 1º da Portaria nº 445/98)?

Penso, Senhor Presidente e Nobres Pares, que as reiteradas requisições instrutórias e a reiterada evasão do cumprimento das requisições já indicam que não há nos autos elementos para que se prove cada fato tributável (e cada imputação dessas três - Infrações 01, 02 e 03), com clareza.

Consultei as mídias produzidas pela Fiscalização, com seus arquivos. Consultei os arquivos apresentados pela Recorrente, e constatei que, a despeito do que foi demandado por esta Câmara, a Autuante/Diligente não trouxe novos demonstrativos para afastar, de modo inequívoco, os elementos coligidos pela Recorrente.

É de sabença geral que a Ordem Jurídica brasileira passou por profunda modificação em 25/04/2018, oportunidade em que a edição da Lei nº 13.655 alterou a chamada Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942) e introduziu o dever de observância das

consequências práticas da decisão quando, em qualquer esfera (administrativa, controladora e judicial), se deva decidir com base em valores jurídicos abstratos (inteligência do art. 20).

Não concorre para a racionalidade do sistema acusações sobre crédito indevido, cujos demonstrativos são inconclusivos até mesmo para os experientes membros dos quadros fazendários, como o Ilustre Relator que me antecedeu.

Qual o futuro de uma cobrança assim, com três diligências não satisfatoriamente atendidas, Senhores Conselheiros? Qual será a consequência prática de manter a cobrança de uma acusação calcada em uma motivação de tamanha dificuldade de intelecção?

Dito de outro modo, e para tornar o já extenso voto algo mais curto, tenho que a acusação (em relação às Infrações 01, 02 e 03) não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, justamente a hipótese do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99. Por isso, sou pelo Provimento do Recurso Voluntário em relação às Infrações 01, 02 e 03, declarando o lançamento, nesse particular, nulo.

Todavia, em relação às infrações 04, 05 e 06, penso que os elementos dos autos são suficientes para uma análise mais aprofundada. E, para esses itens, de modo reverso, parece-nos que não se descurar de oferecer provas persuasivas neste caso foi a Recorrente.

Em relação à Infração 04 (manutenção integral de crédito fiscal para saídas posteriores com redução de base de cálculo), o argumento de mérito da Recorrente é de que as operações indicadas nos demonstrativos contemplariam saídas interestaduais, e que deveriam ser excluídas da infração (relacionada apenas com saídas internas sujeitas a redução de base de cálculo).

Ora, para demonstrá-lo, caberia à Recorrente evidenciar com sua escrita, a partir dos demonstrativos, quais seriam essas operações interestaduais, dentre aquelas que se encontram (repite) nos arquivos que a Fiscalização ofereceu, de modo resumido, nos autos, e de modo completo no arquivo “INFRAÇÃO 04-AUDIF-204-ESTORNO 2014” da mídia de fl. 27.

Noto que todas as operações são indicadas no demonstrativo sob o CFOP 2152, a evidenciar que **ingressaram** a partir de transferências interestaduais para comercialização. Não vejo, contudo, nos demonstrativos quais seriam os CFOPs das operações **de saída**, e não tenho meios de consultá-los. Como há presunção de veracidade e legitimidade dos trabalhos da fiscalização, e está-se diante de elementos comuns ao fisco e ao contribuinte, penso que bastaria, para prova, que a Recorrente indicasse (de forma especificada, com evidências nas Notas Fiscais / DANFES) quais notas formalizaram operações interestaduais.

Compulso os autos, mas não vejo nem na mídia da Defesa, do Recurso, nem naquelas colacionadas ao longo das diligências, qualquer impugnação especificada. Portanto, sou pela manutenção do lançamento.

Em relação às Infrações 05 e 06 (omissão de saídas, apurada em auditoria de estoques, seja para mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação - conta corrente fiscal -, sejam aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária), o argumento meritório da Recorrente menciona “inversões de estoques” e “baixas de estoque”.

As ditas “baixas de estoque”, segundo alega, estariam presentes em sua escrita contábil, embora não refletidas em sua escrita fiscal. Realizadas as diligências, nada disso foi evidenciado, tampouco se mostrou - a despeito da clara e explícita requisição desta Câmara - onde nos demonstrativos haveria “inversões de estoque”.

A discussão versa sobre aqueles instrumentos de aferição indireta da omissão, por parte do sujeito passivo, de recolher ICMS nas saídas tributáveis, a partir dos dados informados pelo próprio Sujeito Passivo em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD. A técnica de aferição indireta utilizada é aquela do levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado e por espécie de mercadoria, que usualmente se denomina de “Auditoria de Estoques”.



A técnica consiste em examinar os registros fiscais e contábeis do Sujeito Passivo, das entradas e das saídas de mercadorias, conforme declaradas pelo Sujeito Passivo, e de seus inventários. Assim, avalia-se o estoque inicial, o estoque final, as operações registradas de entrada e saída, comparando-se com o que o Sujeito Passivo declara em seus registros de Inventário.

Parece que se trata de uma “operação matemática”, e de fato o será se os parâmetros da escrita e da auditoria forem os mesmos. Quando mercadorias de um comerciante estão ausentes no estoque, presume a legislação (salvo prova em contrário) de que essas mercadorias foram objeto de operações de circulação não devidamente registradas. Presume-se que o fato jurídico tributário do ICMS ocorreu, e, por caracterizar uma infração grave (o Sujeito Passivo teria sido colhido, de modo indireto, a esconder a realização do fato gerador do tributo), ter-se-ia a incidência de uma penalidade gravosa – multa de 100%.

O que se nota é que usualmente há equívocos de escrituração fiscal e contábil (ou na transposição de uma para a outra, como parece alegar a Recorrente) que acarretam a má percepção de que mercadorias estão faltando (ou sobrando) no estoque. Afinal, o fato gerador do imposto é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria, e não a manutenção de escrita contábil em que o estoque esteja compatível com as operações de entrada e de saída.

Repita-se: a auditoria de estoques apenas constata se a escrita está compatível, se é adequada e confiável. Havendo dúvidas, mas observado o contraditório e a ampla defesa, a legislação presume que operações foram omitidas, e presume que o valor das operações é equivalente ao valor (estimado) das mercadorias ausentes, fazendo incidir o ICMS.

Insista-se: “omissão de saída” não é hipótese de incidência tributária do ICMS. Tanto assim que o legislador complementar nacional não a prescreve dentre as hipóteses do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996; nem o legislador ordinário estadual a contempla dentre as hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996. Sua previsão está muito tecnicamente posta no art. 4º da Lei nº 7.014, de 04/12/1996, que contempla o **momento de ocorrência do fato gerador**: a saída da mercadoria. É dizer, constatada a omissão na enunciação da saída de mercadoria do estabelecimento, que se afere indiretamente, por meio da auditoria de estoques, presume-se a ocorrência do fato gerador (realização de operação de circulação de mercadoria, que se presume ter sido omitida pelo sujeito passivo).

É, sem dúvida, uma cadeia de presunções desconcertante, mas que se justifica quando se está diante de um fato que evidencie mais a prática de vender sem o regular registro, do que para punir aquele que não contabiliza suas operações de modo perfeito.

Convém destacar, entretanto, que se o sujeito não escriturou adequadamente suas operações de entrada e saída/retorno, por exemplo, ou se não dá tratamento adequado às perdas que experimenta em seu estoque, e se não for autuado, poderá estar causando prejuízo ao erário ao não estornar o crédito fiscal correspondente (já que as mercadorias sobre as quais não incidirá ICMS na saída, por princípio, também não devem gerar crédito fiscal ao estabelecimento, quando de seu ingresso como mercadoria).

Assim, percebe-se a justa preocupação do Fisco com uma correta e fidedigna escrita contábil e fiscal. Em um universo ideal, a escrita de que decorra mínima ou nenhuma divergência deve ser havida por confiável, e deve-se afastar a apuração do ICMS de modo indireto. Esta preocupação sobressai quando se está diante de um contribuinte que, a despeito de gozar de boa fama e reputação, com efeito tem sido colhido em divergências em outros processos administrativos fiscais, consoante destacado em primeiro grau.

Todavia, vê-se que não é esse o caminho adotado pelos Fiscos. Às vezes a aferição indireta se torna o mecanismo corriqueiro, e tanto a Administração Tributária quanto os Contribuintes se veem em uma autêntica “gincana”, para provar quem errou mais: se o Contribuinte, nos seus parâmetros contábeis e fiscais, ou se o Fisco, na sua auditoria.

No caso em tela, o Sujeito Passivo alega equívocos na auditoria, e foram empreendidas diligências já em segundo grau (deixaram de ser promovidos ajustes decorrentes a modificações da legislação, por restar evidenciado tratar-se de contribuinte atacadista, e não varejista), sem que a Recorrente colaborasse com a evidenciação de suas alegações.

Em outras palavras, as postulações dela, Recorrente, esbarraram na ausência de elementos probatórios, elementos esses que somente ela, a contribuinte, poderia trazer.

Em muitas situações, mesmo sem alegação do Sujeito Passivo, este Conselho tem-se valido do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, sobretudo quando a Auditoria de Estoques não se mostra digna de confiabilidade. Não é a hipótese dos autos, pois como se demonstrou a Auditoria seguiu regularmente as normas aplicáveis (especialmente a Portaria nº 445/98).

Sou pela rejeição, portanto, das postulações em relação às Infrações 05 e 06.

Sobre a multa aplicada, penso que agiu com acerto o órgão de piso.

A discussão acerca da inconstitucionalidade da multa aplicada, ou sob inobservância de postulados supralegais (constitucionais) tais como razoabilidade, proporcionalidade e vedação do excesso não é cabível nesta esfera administrativa. Em que pese o posicionamento pessoal desta relatoria, deve-se reconhecer que esta foi a opção política da Casa que representa o Povo da Bahia, ao não conferir ao CONSEF competência para, dentre outras, declarar inconstitucionalidade, e apreciar ato emanado de autoridade superior - art. 125 do COTEB (art. 167 do RPAF/99), e mesmo ao extirpar atribuições para dosimetria de penalidades (com a supressão do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, quando da edição da Lei nº 14.183, de 12/12/2019). No caso em análise, as hipóteses das multas estão enquadradas na Lei Estadual vigente (incisos do art. 42 da Lei nº 7.014/96), não havendo adequação ou revisão a ser procedida.

Ante o exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para decretar a NULIDADE das Infrações 1, 2 e 3 por vício material, recomendando-se à Inspetoria Fazendária que examine a viabilidade de eventual renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, observado o período decadencial. Ficam mantidos os lançamentos atinentes às Infrações 4, 5 e 6. O Auto de Infração fica assim liquidado, sendo mantidas as multas e demais acréscimos em relação aos valores remanescentes:

INFRAÇÃO	AUTO DE INFRAÇÃO	JUNTA DE JULG. FISCAL	CÂMARA DE JULG. FISCAL
1 - Uso indevido de crédito (mar/2014 e abr/2014)	100.705,68	100.705,68	NULO
2 - Uso de crédito presumido em valor superior ao permitido (2014)	96.117,70	96.117,70	NULO
3 - Uso de crédito presumido em valor superior ao permitido (2015)	108.840,74	108.840,74	NULO
4 - Manutenção integral de crédito fiscal para saídas posteriores com redução de base de cálculo (2014)	16.742,35	16.742,35	16.742,35
5 - Omissão de saídas - auditoria de estoques - NO (2015)	62.125,93	62.125,93	62.125,93
6 - Omissão de saídas - auditoria de estoques - ST (2015)	3.794,72	3.794,72	3.794,72
<b>TOTAL</b>	<b>388.327,12</b>	<b>388.327,12</b>	<b>82.663,00</b>

É como voto.

#### VOTO EM SEPARADO (Infração 5 e 6)

Peço vênica para divergir do ilustre Relator quanto à fundamentação das Infrações 05 e 06, quando trata a omissão de saídas como uma presunção e sustenta que não seria hipótese de incidência tributária do ICMS, embora concorde com o resultado do julgamento pelo Não Provimento do

Recurso Voluntário em relação a estas Infrações 05 e 06, mantendo a Decisão de piso que as julgou procedentes.

Ora, a incidência da tributação pelo ICMS se dá pela circulação de mercadorias e, se operações relativas a saídas de mercadorias foram omitidas, não houve recolhimento do imposto em relação a estas operações, as quais deveriam ter sido tributadas.

Na constatação de “*omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais*” inexistente qualquer presunção, como foi equivocadamente lastreado o voto condutor, pois se trata de uma auditoria de estoque, conhecida como levantamento quantitativo do estoque, que decorre de uma equação, ou seja, sentença matemática que possui uma igualdade.

No caso, a equação é composta dos seguintes elementos: Estoque Inicial (EI) acrescido de Compras (C) e subtraído das Saídas com Notas Fiscais (Sc/NF) é igual ao Estoque Final (EF), cuja expressão assim se representa: “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”.

Ou seja, eleito um certo produto, identificado por código, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que nada mais é que o Estoque Inicial do exercício seguinte (do período fiscalizado), soma-se as aquisições do próprio produto no período sob fiscalização, denominadas de Compras, apurando-se, assim, as quantidades disponíveis para vendas ( $EI + C$ ), as quais, deduzidas das quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais (vendas, transferências, doações, etc.), apuram-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final ( $EI + C - Sc/NF = EF$ ).

Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte (escriturada no Registro de Inventário) e se:

- i) iguais, conclui-se que o estoque está correto;
- ii) o estoque final apurado na equação **for maior** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que faltam quantidades físicas e que houve saídas sem notas fiscais de determinada mercadoria;
- iii) o estoque final apurado na equação **for menor** do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve sobra de unidades físicas e, conseqüentemente, entradas deste produto sem notas fiscais, fato este que enseja a presunção legal prevista no Art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Portanto, tais conclusões são óbvias, pois de certa quantidade disponíveis se subtrai algumas unidades constantes em documentos fiscais, o resultado remanescente não pode ser diferente do apurado fisicamente, pois, caso contrário, se a quantidade física for maior é que houve aquisição sem notas fiscais e, se a quantidade física do estoque for menor do que o resultado apurado na operação é que saíram unidades sem documentos fiscais.

Neste contexto, totalmente infeliz a afirmação do voto condutor de que se trata de uma presunção, sob pena de se negar a ciência exata, eis que são fatos, e contra fatos não há argumentos.

Portanto, qualquer alegação de que a acusação se trata de presunção não encontra nexo causal ao lançamento de ofício, tendo em vista que, as saídas sem documentação fiscal foram apuradas através da auditoria de estoques, mediante a referida equação “ $EI + C - Sc/NF = EF$ ”, cujo resultado do estoque escritural foi cotejado com a quantidade física apurada no final do exercício pelo Autuado.

Por fim, significativo ressaltar que a auditoria de estoque se lastreia em documentos fiscais lançados na escrita fiscal e na aferição física dos estoques, sendo que, nos termos do Art. 215 do RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, a escrituração dos livros fiscais é de exclusiva responsabilidade do Autuado, cujos dados foram por ele enviados à SEFAZ via SPED/EFD.



Diante do exposto, divirjo da fundamentação do voto condutor do ilustre Relator neste ponto, em que pese concordar com a conclusão pelo NÃO PROVIMENTO em relação às Infrações 05 e 06, e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207101.0001/17-4 lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 82.663,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 20.537,07 e de 100% sobre R\$ 62.125,93, previstas no artigo 42, incisos II, “e”, VII, alíneas “a” e “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se à Inspetoria Fazendária que examine a viabilidade de eventual renovação da ação fiscal, a salvo de falhas, observado o período decadencial.

VOTO EM SEPARADO (Fundamentação das Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DO RELATOR (Fundamentação das Infrações 5 e 6) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO EM SEPARADO  
(Fundamentação das Infrações 5 e 6)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS