

PROCESSO - A. I. N° 232884.3003/16-2
RECORRENTE - ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S/A. (TEXTRON)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0213-04/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0083-12/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIOS FECHADOS. OMISSÃO DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A BASE DE CÁLCULO DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. DIFERENÇA DE SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária, neste caso, a omissão de saídas. O contribuinte não apontou equívocos trabalho fiscal. Não acolhidas as alegações de nulidade. Incompetência dos órgãos julgadores administrativos para apreciar argumentos relativos à constitucionalidade da legislação tributária baiana. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/16 para imputar ao contribuinte o cometimento da infração a seguir descrita:

Infração 1 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2011 e 2012), no valor total de R\$528.940,13, acrescido da multa de 100%.

Consta, ainda, o seguinte: “Conforme demonstrativo de auditoria de estoque, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saídas e demonstrativo do preço médio, parte integrante do Auto de Infração, cópias e mídia entregues ao contribuinte”.

A Junta de Julgamento decidiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

O autuado iniciou sua peça defensiva pugnando pela nulidade do Auto de Infração ao argumento de subjetividade na sua lavratura, com distanciamento da realidade dos fatos.

Não é isto que vejo nestes autos. Todos os itens elencados pelo Art. 39, do RPAF/BA, citados pelo autuado, estão presentes no lançamento, o qual foi efetuado com base em fatos reais e devidamente demonstrados pelo autuante.

Assim é que se encontram nos autos, os seguintes demonstrativos, para ambos os exercícios autuados, todos entregues autuado, inclusive em mídia digital: demonstrativo do cálculo das omissões de mercadorias, entradas e saídas, apurado por cada mercadoria individualmente, onde consta o código e o nome do produto, o estoque inicial, as quantidades de entradas e de saídas de cada produto, o estoque final, o cálculo do preço médio das entradas e das saídas omitidas, assim como o montante omitido por cada produto, por exercício autuado, tanto de entrada como de saída.

Neste rumo, foi apurado e demonstrado que, para o exercício de 2011, ocorreu omissão de entradas de mercadorias na ordem de R\$664.519,66 e de saídas no total de R\$1.114.630,70, tendo recaído a exigência do imposto sobre o valor de maior expressão monetária, no caso o de saídas, fl. 13.

Já em relação ao exercício de 2012, foi apurada a ocorrência de omissão de entradas de mercadorias na ordem de R\$907.163,43 e de saídas no montante de R\$1.996.781,81 recaindo sobre este valor a exigência do imposto, fl. 32.

Examinando os autos temos que o autuante para efetuar o presente lançamento atendeu plenamente as normas regulamentar e legal, consoante se vê abaixo, inclusive ao quanto dispõe a Portaria nº 445/98 da SEFAZ/BA, que assim determina:

Art. 1º. O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.

Ademais, o autuante para efeito de determinação da base de cálculo atendeu plenamente ao quanto disposto pelo Art. 13, inciso I da citada Portaria. Vejo, também, que em se tratando de levantamento quantitativo de estoque, a Lei nº 7.014/96, dispõe que:

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;
(...)

Naquilo que se refere ao argumento do autuado no sentido de que o autuante não apontou quando se deu a entrada ou a saída das mercadorias omitidas, convém ressaltar que o levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, que ocorreu no presente caso, abrange todo o exercício e o fato gerador ocorre no último dia do período fiscalizado, conforme se vê na norma regulamentar abaixo:

Art. 938 (...)

§ 3º Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado.

De maneira que a impressão que fica, é que o autuado não examinou detidamente as peças que compõem os autos, todas do seu pleno conhecimento, pois, com todo respeito, se assim tivesse procedido não arguiria subjetividade no lançamento, pois, de fato, isto não ocorreu, já que existe a indicação precisa das mercadorias que entraram e saíram desprovidas de documentação fiscal regular.

Também não se sustenta o argumento do autuado alusivo ao Art. 332 do RICMS/2012, já que os prazos de recolhimento nele inseridos se referem a operações específicas, diferentemente da constante no presente lançamento fiscal, que se refere a levantamento quantitativo de estoque, cuja ocorrência se verifica ao final do período apurado, pois, conforme já mencionado acima, neste caso, é impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, a não ser que o autuado efetuasse um levantamento diário do seu estoque de mercadoria e o registrasse em livro próprio, situação esta impossível, já que teria que, diariamente, efetuar uma contagem física do estoque existente no estabelecimento.

Deixo, também, de acolher os argumentos relacionados a falta de demonstração do débito tributário e da ausência de embasamento legal já que consta do lançamento a indicação da base de cálculo e como ela foi apurada, bem como a indicação dos dispositivos da legislação relativos a autuação, atendendo rigorosamente às normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA. Ademais, se acaso existissem incorreções, omissões ou outras inobservâncias meramente formais contidas na legislação, ou, até mesmo, apenas a indicação de dispositivo regulamentar, isto não seria motivo para anulação do lançamento, conforme se verifica através dos Arts. 18, § 1º e 19 do RPAF/BA, a seguir transcritos:

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Portanto, à luz dos fatos acima, e considerando ainda que o lançamento não foi efetuado com base na indicação de dispositivos revogados, deixo de acolher este argumento defensivo, ao tempo em que, a Decisão paradigmática apresentada não se adequa à presente situação.

No que diz respeito a multa aplicada ela é a legalmente prevista na legislação tributária estadual, Lei nº 7.014/96, devendo, portanto, ser indicada, conforme se vê abaixo:

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

(...)

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, **inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.** (grifo não original).

Quanto ao argumento de *inconstitucionalidade do percentual aplicado a título de acréscimos moratórios*, saliento que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de *inconstitucionalidade na legislação tributária posta* (Art. 167, I, do RPAF/BA), ademais, a Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia, assim prevê:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

(...)

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Desta maneira, afasto todos os argumentos de nulidade suscitados pela defesa.

No que se relaciona as razões de mérito, melhor sorte não assiste ao autuado. Alega este que o Auto de Infração não contém qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas, inclusive do seu valor, não se verificando portanto, a situação prevista pelo Art. 2º, inciso I da Lei Complementar 87/96. Entretanto, não é isto que se visualiza nos autos.

Como já dito anteriormente neste voto, todas as diferenças apuradas estão apontadas de forma clara e precisa, situação esta que o autuado, apesar de possuir todos os demonstrativos elaborados pelo autuante, não apontou um equívoco sequer, de qualquer ordem, limitando-se a apresentar argumentos que em nada lhe socorre.

Considerando que a exigência recaiu sobre circulação (saídas) de mercadorias sem a correspondente emissão de documentos fiscais, conforme se apresenta comprovadamente nos autos, a exigência fiscal, ao contrário do quanto defendido pelo autuado, se trata de situação prevista pela Lei Complementar 87/96:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (grifos não originais).

Em vista disto, as decisões mencionadas pela defesa, mais uma vez, em nada lhe socorrem.

Diante do exposto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, suscitando a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de “*subjetividade na lavratura e distanciamento da realidade dos fatos*”.

Alega que o Auto de Infração, por se tratar de um ato administrativo, deve se pautar em critérios objetivos impostos pela legislação, com base nos Princípios da Legalidade, Tipicidade, Ampla Defesa e Segurança Jurídica, mencionando, a este respeito, os artigos 2º, §2º, e 39, do RPAF/BA, que estabelecem os critérios a serem observados como requisitos mínimos do Auto de Infração.

Sustenta que o lançamento de ofício foi lavrado com base em manifesta subjetividade do autuante, uma vez que os fatos relatados não demonstram a que se referem os valores exigidos; não há qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas; não se sabe quais mercadorias teriam entrado em seu estabelecimento sem os registros de entrada; e, além disso, o autuante não indicou quando se deu a entrada ou a saída das

mercadorias supostamente omitidas, o que, em seu entendimento, torna nítido que o lançamento de ofício encontra-se eivado de subjetividade e que o autuante jamais apurou a real omissão de saída de mercadorias ou mesmo qualquer entrada sem os respectivos registros de entrada.

Afirma que existe equívoco do autuante, pois indicou a mesma data para a ocorrência do fato gerador e o vencimento do tributo, o que é impossível na medida em que artigo 332 do RICMS/12, ao dispor sobre os diversos prazos para recolhimento do tributo, em momento algum estabelece que o tributo deva ser recolhido na mesma data da ocorrência do fato gerador, o que, a seu ver, inquia de nulidade o presente lançamento.

Argumenta que o preposto fiscal ignorou o disposto na alínea “b” do inciso IV do artigo 39 do RPAF/BA, deixando de indicar a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo e os dispositivos da legislação tributária que suportaram a autuação, e, ademais, foi apontado um valor de base de cálculo que não encontra qualquer justificativa, posto que: (i) não se sabe o valor das supostas operações indevidamente atribuídas; (ii) não foi apresentada memória de cálculo com os valores que compõem a base de cálculo; e (iii) foram mencionados apenas dois valores distintos como base de cálculo para os anos de 2011 e 2012.

Ressalta, ainda, que o inciso V do citado artigo 39 do RPAF/BA também não foi observado pelo autuante, pois os dispositivos legais que fundamentaram a autuação encontram-se revogados desde 31/03/12, quando deixou de viger o RICMS/97.

Após citar e transcrever a ementa do Acórdão CJF nº 0143-12/10, conclui pela necessidade de decretação da nulidade do Auto de Infração, dada a falta de demonstração do débito tributário e a ausência de capitulação legal válida, fato que claramente inviabiliza o pleno exercício da ampla defesa.

Afirma também que a multa aplicada é confiscatória e inconstitucional, citando a doutrina e a jurisprudência a respeito, bem como inconstitucionais são os acréscimos moratórios, consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No mérito, alega que não pode ser responsabilizado pelo ICMS exigido, destacando a incerteza sobre a existência da ocorrência do fato gerador no caso em tela, dado que: (i) o Auto de Infração não contém qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas; (ii) não foram apontadas quais mercadorias teriam entrado na empresa, nem qual seria a diferença de valor das mercadorias que supostamente entraram e saíram do seu estabelecimento; (iii) não se verifica, portanto, a situação prevista no inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (circulação de mercadorias), como necessária para a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Cita o Acórdão nº 0302-04/10 deste CONSEF e afirma que a mera diferença dos valores atribuídos na entrada e na saída das mercadorias do estabelecimento não pode ser considerada como suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo que tal diferença, quando muito, pode ser considerada somente mero indício de infração que não permite embasar a lavratura de um Auto de Infração.

Menciona como paradigmas os Acórdãos JJF nº 0391/02-04 e CJF nº 0361-12/04 e a Súmula nº 04 da Câmara Superior do CONSEF, que já pacificou o entendimento de que distorções no custo de mercadorias não são suficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador ou de qualquer infração que permita o arbitramento da base de cálculo do imposto, para concluir que resta claro que não houve nenhuma prova da ocorrência de fato gerador do imposto estadual, razão pela qual o presente lançamento deve ser considerado improcedente.

Finalmente requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

O sujeito passivo, em seu Recurso Voluntário, suscitou a nulidade do Auto de Infração, por

cerceamento ao seu direito de defesa e por cobrança subjetiva de imposto, pelos seguintes motivos, em síntese:

1. os fatos relatados não demonstram a que se referem os valores exigidos;
2. não há qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas;
3. não se sabe quais mercadorias teriam entrado em seu estabelecimento sem os registros de entrada;
4. não se sabe quando se deu a entrada ou a saída das mercadorias supostamente omitidas;
5. não se sabe o valor das supostas operações indevidamente atribuídas a seu estabelecimento;
6. não foi apresentada memória de cálculo com os valores que compõem a base de cálculo, sendo mencionados apenas dois valores distintos como base de cálculo para os anos de 2011 e 2012;
7. não houve indicação dos dispositivos da legislação tributária que suportaram a autuação;
8. os dispositivos legais que fundamentaram o Auto de Infração encontram-se revogados desde 31/03/12, quando deixou de viger o RICMS/97.

Entretanto, a argumentação recursal não pode ser acolhida, como se verá a seguir.

Verifico, inicialmente, que a acusação fiscal se encontra claramente descrita e se refere efetivamente aos fatos apurados pela fiscalização, que apontou a ocorrência de operações de saídas de mercadorias não declaradas pelo contribuinte, após a aplicação do roteiro de Auditoria de Estoques.

Em relação ao levantamento fiscal propriamente dito, observo que foram discriminadas todas as notas fiscais de entradas e de saídas e suas quantidades correspondentes, bem como os códigos e as descrições das mercadorias objeto do levantamento, além das quantidades de mercadorias omitidas apuradas e o preço médio de cada uma delas, não havendo, por conseguinte, nenhuma subjetividade por parte do autuante e, muito menos, cerceamento ao direito de defesa.

Por outro lado, constato que os fatos geradores ocorreram nos anos de 2011 e 2012, aplicando-se, assim, as normas legais vigentes à época, consoante o disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ademais, o preposto fiscal mencionou os dispositivos legais e regulamentares aplicáveis à hipótese apontada e, ainda que houvesse algum equívoco, “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”, nos termos do artigo 19 do RPAF/99.

O §1º do artigo 18 do mesmo RPAF/99 também prevê que “*As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*”.

Além disso, este CONSEF já firmou o entendimento de que o contribuinte se defende dos fatos a si imputados e não dos dispositivos legais ou regulamentares correspondentes, uma vez que a ninguém é dado desconhecer a lei.

Ressalto que o roteiro de levantamento quantitativo de estoques encontra-se previsto nos artigos 23-A e 23-B, da Lei nº 7.014/96; no artigo 60 do RICMS/97; e no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98 (com a alteração efetivada no percentual da multa pela Lei nº 11.899/10, que passou de 70% para 100% a partir de 31/03/10), observando, ainda, que não há regras, no RICMS/12, tratando sobre a matéria.

De acordo com o artigo 1º da Portaria nº 445/98, o levantamento quantitativo de estoques deve ser aplicado com o objetivo de “*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*”.

Confira-se a legislação a respeito:

LEI N° 7.014/96:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

(...)

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a)** o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
- b)** inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;
- c)** inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;
- d)** inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- e)** quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”.

Art. 23-B. Nos casos de apuração de omissão de saídas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, a base de cálculo do ICMS é:

I - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

II - inexistindo documentos fiscais relativos às saídas das mercadorias no período fiscalizado:

- a)** o custo médio das entradas no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- b)** inexistindo documento fiscal de aquisição das mercadorias no período fiscalizado:
 - 1.** o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
 - 2.** inexistindo inventário final do período considerado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do referido período, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- c)** quando não forem conhecidos os valores mencionados nos itens anteriores, o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”.

RICMS/97:

Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

(...)

II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

(...)

§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas,

simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

PORTARIA Nº 445/98:

Art. 13. *No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

I - *o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, “a”, e § 1º), com a multa correspondente (70%), que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

Sendo assim, em consonância com a legislação regente e com o que está amplamente assentado 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, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita, a não ser que haja prova em contrário, o que não ocorreu no caso em tela.

O procedimento fiscal 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 cupons e notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Da realização desse tipo de auditoria podem advir diversos cenários.

Na situação dos presentes autos, de acordo com os demonstrativos impressos de fls. 7 a 44 e gravados na mídia de fl. 57, verifico que, nos exercícios de 2011 e 2012, foram apuradas, em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de entradas e de saídas de mercadorias, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis, por ser a de maior expressão monetária, tudo em consonância com a legislação vigente à época dos fatos geradores.

Vale mencionar que, no levantamento quantitativo de estoques, o período de apuração é delimitado pelo ano civil, a fim de haver a coincidência com a escrituração dos inventários inicial e final do período e, portanto, há de se reconhecer que resta impossível precisar o exato momento em que ocorreram as operações de entradas e saídas de mercadorias sem documentação fiscal. No entanto, sabe-se perfeitamente quais as quantidades omitidas e a que mercadorias tais omissões se referem, bem como seu valor médio, tudo de acordo com o previsto na legislação anteriormente transcrita.

Além disso, como na auditoria de estoques também há uma impossibilidade de se discriminar o débito por períodos mensais, o §2º do artigo 39 do RPAF/99 estabelece que se considerará devido o tributo no último dia do mês do período fiscalizado, razão pela qual foram consignados, no Auto de Infração, os dias 31/12/11 e 31/12/12 como fatos geradores do ICMS devido. Veja-se o dispositivo citado:

Art. 39. *O Auto de Infração conterá:*

(...)

§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.

Afastadas, portanto, as preliminares de nulidade acima relacionadas.

O recorrente também alegou que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, pelo fato de as datas de ocorrência e vencimento, indicadas no Auto de Infração, terem sido coincidentes (31/12/11 e 31/12/12).

Os artigos 24 e 25, da Lei nº 7.014/96 estabelecem que “*a ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento*” e “*as obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro...*”. O artigo 32, por sua vez, determina que o imposto será recolhido na forma e prazo estabelecidos em regulamento. Veja-se a transcrição:

Art. 24. *O ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento,*

Art. 25. *As obrigações consideram-se vencidas na data em que termine o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:*

(...)

Art. 32. *O imposto será recolhido junto à rede bancária autorizada, entidades públicas ou privadas conveniadas, ou ao agente arrecadador da rede própria, no local da ocorrência da operação ou prestação tributável, no prazo e formas estabelecidos pelo regulamento ou convênio firmado.*

Por sua vez, o RICMS/97 (artigo 124, inciso I, alínea “a”) e o RICMS/12 (artigo 332, inciso I, alínea “a”) dispõem que o recolhimento do ICMS, pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração do imposto, “*será feito até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores*”, conforme reproduzido abaixo:

RICMS/97:

Art. 124. *O recolhimento do ICMS será feito (art. 980):*

I - até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores:

a) pelos contribuintes sujeitos ao regime normal de apuração do imposto;

RICMS/12:

Art. 332. *O recolhimento do ICMS será feito:*

I - até o dia 9 do mês subsequente:

a) ao da ocorrência dos fatos geradores, tratando-se de contribuintes sujeitos ao regime de contacorrente fiscal de apuração do imposto;

Contudo, os citados RICMS/97 (na seção denominada “*Dos Demais Prazos de Recolhimento*”) e o RICMS/12 (na seção “*Dos Prazos de Recolhimento do Imposto*”) também preveem o seguinte,

RICMS/97:

Art. 133. *Relativamente aos prazos de recolhimento de que cuidam os artigos precedentes, observar-se-á, ainda, o seguinte:*

(...)

IV - considera-se esgotado o prazo para pagamento do imposto, relativamente à operação ou prestação, quando estiver sendo realizada:

a) sem documento fiscal ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto quando o sujeito passivo ou terceiro interessado provar, inequivocamente, que existia documento hábil antes da ação fiscal;

RICMS/12:

Art. 332

(...)

§ 6º Considera-se esgotado o prazo para pagamento do imposto, relativamente à operação ou prestação, quando estiver sendo realizada:

I - sem documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;

Em conclusão, entendo que, na hipótese de exigência de ICMS em decorrência de levantamento quantitativo de estoques, as datas de ocorrência e de vencimento devem coincidir com o último dia do exercício fiscalizado (no caso, os dias 31/12/11 e 31/12/12), por se tratar da constatação de realização, por parte do estabelecimento, de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos documentos fiscais competentes, considerando-se esgotado nessas datas o prazo para pagamento do imposto estadual.

Ressalto, por fim, que, ainda que tivesse havido equívoco nas datas de ocorrência e vencimento, esse fato não seria motivo para a nulidade do lançamento, mas apenas para a sua retificação, nos termos do §1º do artigo 18 do RPAF/99.

Não acolhida também essa preliminar de nulidade.

No mérito, o recorrente se limitou a repetir diversos argumentos já apresentados em suas preliminares de nulidade da autuação: (i) o Auto de Infração não contém qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas; (ii) não foram apontadas quais mercadorias teriam entrado em sua empresa, nem qual seria a diferença de valor das mercadorias que supostamente entraram e saíram do seu estabelecimento; (iii) não se verifica, portanto, a situação prevista no inciso I do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (circulação de mercadorias), como necessária para a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Como visto no início deste voto, todas as alegações recursais foram apreciadas e afastadas.

O contribuinte ainda argumentou que “*a mera diferença dos valores atribuídos na entrada e na saída das mercadorias do estabelecimento não pode ser considerada como suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador do ICMS*”, sendo que “*tal diferença, quando muito, pode ser considerada somente mero indício de infração que não permite embasar a lavratura de um Auto de Infração*”.

Como já foi extensamente explanado neste voto, o levantamento quantitativo de estoques é um roteiro de fiscalização previsto na legislação, com regras perfeitamente definidas e conclusões baseadas em raciocínio amparado legalmente.

O recorrente ainda citou os Acórdãos JJF nºs 0302/04-10 e 0391/02-04 e CJF nº 0361-12/04, bem como a Súmula nº 04 da Câmara Superior do CONSEF, observando que este CONSEF “*já pacificou o entendimento de que distorções no custo de mercadorias não são suficientes para caracterizar a ocorrência do fato gerador ou de qualquer infração que permita o arbitramento da base de cálculo do imposto*”.

A Súmula nº 04 da Câmara Superior do CONSEF foi editada após diversos julgamentos pela nulidade de autos de infração lavrados para exigir o ICMS por arbitramento, em decorrência da constatação de custo de mercadorias vendidas negativo, situação não prevista na legislação para a apuração arbitrada da base de cálculo do imposto. Confira-se a redação:

CÂMARA SUPERIOR. SÚMULA N° 04. ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA “MERCADORIAS. INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que, inclusive, impliquem “custo negativo” constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS”.

Todavia, o presente lançamento de ofício não se refere a distorções no custo de mercadorias vendidas ou mesmo arbitramento, não havendo como acatar a alegação recursal.

O recorrente ainda argumentou que a multa e os acréscimos moratórios, com base na SELIC, são confiscatórios e inconstitucionais.

No que diz respeito à multa indicada, é a legalmente prevista na Lei nº 7.014/96 para a hipótese aventada neste Auto de Infração, como se vê abaixo:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

(...)

g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque. (grifo não original).

Quanto ao percentual aplicado a título de acréscimos moratórios, também está previsto no inciso II do §2º do artigo 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), conforme se confere abaixo:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

(...)

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Sobre as inconstitucionalidades suscitadas (multa e acréscimos moratórios calculados pela SELIC), vale destacar que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária e muito menos a recusa de sua aplicação, consoante o artigo 125, inciso I e III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB):

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Finalmente, saliento que o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento fiscal, devendo ser mantida, dessa forma, a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232884.3003/16-2 lavrado contra ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S/A. (TEXTRON), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$528.940,13, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS