

PROCESSO - A. I. Nº 206896.0001/15-8
RECORRENTE - M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0215-02/16
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/08/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0256-12/17

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. O lançamento foi efetuado com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas, nos termos do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Inobservância do devido procedimento legal, o que implicou a falta de certeza e liquidez do lançamento, além de cerceamento ao direito de defesa. Infração 1 nula. Alterada a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO NA CONDIÇÃO DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO. De acordo com o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96, o contribuinte tem o dever de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para posterior comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, independentemente do regime de apuração. Infração caracterizada. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA FORA DOS PRAZOS. De acordo com o artigo 708-B do RICMS/97 o contribuinte usuário de processamento de dados está obrigado a apresentar o arquivo magnético do SINTEGRA contendo as informações sobre as operações e prestações realizadas. Infração caracterizada. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO. Infração caracterizada. Incompetência legal deste Colegiado para decretar a inconstitucionalidade da legislação estadual e para reduzir ou cancelar penalidades por descumprimento de obrigação principal. Indeferido o pedido de perícia contábil e de redução ou cancelamento da multa por descumprimento de obrigação acessória. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE. Decisão unânime**

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de quatro infrações, todas objeto do Recurso, como a seguir descrito:

Infração 1 – falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$108.460,73, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012 e 2013), conforme os demonstrativos de fls. 24/30 e 33/44, e o CD de fl. 49 dos autos;

Infração 2 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS – antecipação parcial, no valor de R\$2.456,36, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para posterior comercialização, no mês de junho de 2013, conforme o demonstrativo de fl. 45 dos autos;

Infração 3 – forneceu arquivos em meio magnético fora dos prazos previstos na legislação, enviados via Internet por meio do Programa Validador/Sintegra, nos meses de janeiro a setembro de 2012, sendo aplicada a multa no valor de R\$12.420,00, conforme os documentos de fls. 20 a 23 dos autos;

Infração 4 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$3.281,91, referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por antecipação (substituição tributária), nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, conforme o demonstrativo de fls. 31/32 e 46/48 dos autos.

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

VOTO

O lançamento tributário objeto do presente processo é composto de quatro imputações, sendo que, o sujeito passivo em sua peça defensiva suscitou nulidades que se confundem com o mérito das infrações.

Sendo assim, passo a analisar tais preliminares juntamente com o próprio mérito das imputações.

No caso da infração 01 – 04.05.04, o valor lançado no demonstrativo de débito, foi apurado através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2012 e 2013), conforme demonstrativos e documentos constantes às fls.24 a 30, e 33/44, e mídia (CD) à fl.49, em decorrência da constatação de operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios. Ressalto que abri o referido CD e de fato constam todos os levantamentos fiscais.

Diante de tal constatação, o cálculo do débito está em conformidade com a Portaria nº 445/98, tendo em vista que restou caracterizada a falta de recolhimento do imposto, apurado com base nas diferenças de entradas, por restar caracterizada a presunção de omissão de saídas de mercadorias sem a devida tributação, prevista no inciso IV do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

O levantamento quantitativo por considerar a movimentação quantitativa das mercadorias no estabelecimento, o seu resultado expressa o real movimento das mercadorias, e demonstra claramente a apuração do crédito tributário, e por se tratar de verificação aritmética, ressalta-se seu caráter objetivo, que, por esse motivo, deve ser atacado também de forma objetiva, com o apontamento de eventuais equívocos que possam macular o trabalho fiscal. Ou seja, para contestá-lo, de modo válido, basta que o sujeito passivo confira o levantamento elaborado pelo Fisco, com base nos mesmos elementos utilizados e demonstre as incorreções porventura existentes.

No caso, o sujeito passivo limitou-se a alegar cerceamento ao direito da ampla defesa, e de iliquidez do crédito tributário, alegação que não merece prosperar, tendo em vista que:

a) O PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, cujas multas exigidas estão fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam cada item da autuação.

b) A acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição dos fatos está posta de forma clara e precisa no corpo do Auto de Infração, inclusive constando o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem de cada infração apurada, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pelo autuante identificam de forma bastante clara as infrações, tendo em vista que estão identificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram a exigência tributária em questão.

c) Diante da constatação da ocorrência de entradas não contabilizadas apurada por meio de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, a conclusão fiscal está baseada na presunção legal prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV e artigo 23 da Lei nº 7.014/96.

d) O trabalho fiscal está pautado nos ditames legais previstos no dispositivo acima mencionado, além dos artigos 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98.

e) Nas planilhas de apuração do débito estão demonstrados como foram apurados os valores do crédito

tributário, ou seja: no demonstrativo de fls.24 a 44, constam: em cada linha os produtos e respectivos códigos, e nas colunas, constam a quantidade e valor do estoque inicial, das entradas, das saídas, e do estoque final. Com base nas quantidades foi apurada diferença de entrada e de saídas, calculando o débito com base nas entradas, por ter sido maior que as saídas. A base de cálculo foi determinada tomando por base na diferença da quantidade vezes o custo médio das entradas, e sobre esta foi calculado o imposto à alíquota de 17%.

Tomando por base o produto código 211401038 – CALÇA JEANS CONFORT RETA na planilha de fl.24, temos:

ESTOQUE INICIAL = 0
ENTRADA COM NF = 10 = R\$647,30
ESTOQUE FINAL = 18
SAÍDAS REAIS = (8)
ENTRADA SEM NF = 8
CUSTO MÉDIO = 64,73 (647,30 : 10)
B.CÁLCULO ENTRADA = 8 X 64,73 = 517,84
IMPOSTO = 517,84 X 17% = 83,03

Logo, no caso do preço unitário médio, não assiste razão ao autuado de que não lhe foi informado o critério para sua apuração, visto que, consoante consta no demonstrativo de fl.24 a 44, este preço está demonstrado mediante a divisão do valor da entrada/saída pela respectiva quantidade de cada documento fiscal, conforme acima demonstrado.

f) Os demonstrativos são auto-explicativos na medida que através deles é possível saber os critérios e a metodologia adotados pela fiscalização na realização do levantamento fiscal e elaboração desses relatórios, a exemplo da demonstração no item anterior.

g) Os demonstrativos e levantamentos fiscais baseados nos arquivos magnéticos de escrituração, constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, e servem como elementos de provas, pois refletem a movimentação do estoque no período fiscalizado. Se existem equívocos, conforme alegado, de digitação de dados, caberia ao autuado apontá-los de forma objetiva. Ademais, considerando que as informações constantes no arquivo magnético foram informadas pelo próprio sujeito passivo, entendo que não há necessidade de análise física das notas fiscais de entrada e saída, a menos que seja comprovado que houve erro no arquivo magnético.

h) Considerando a explicação constante na letra “e” anterior, está claro que os autos contém todos os meios de se aferir a base de cálculo utilizada para determinação da exigência fiscal, conforme se verifica nos demonstrativos às fls.24 a 44.

Pelo acima exposto, vê-se que o crédito tributário reclamado no item 01, se reveste da liquidez e certeza, já que os relatórios que embasam a acusação fiscal se prestam a determinar o critério e metodologia utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das diferenças de estoque apuradas

Relativamente quanto às infrações 02, 03 e 04, referente a recolhimento a menor da antecipação parcial; multa por fornecimento de arquivos magnéticos fora dos prazos; e apropriação indevida de crédito fiscal através de notas de fiscais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, verifico que constam às fls.45 a 47, os demonstrativos de apuração dos respectivos débitos lançados no Auto de Infração. No demonstrativo da antecipação parcial realizada a menor estão indicados todos os dados dos documentos fiscais e o cálculo do débito; no demonstrativo de fl.46 referente ao demonstrativo dos créditos indevidos também consta a identificação das notas fiscais e dos valores correspondentes aos créditos considerados indevidos.

Além de terem sido entregues todos os demonstrativos impressos ao autuado, conforme intimação à fl.54 devidamente assinada, foi também entregue um CD contendo todos os levantamentos fiscais, consoante Recibo de Arquivos eletrônicos à fl.55.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum dos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99, e no mérito, ante a inexistência de defesa objetiva conforme acima comentado, subsistem todas as infrações contempladas no Auto de Infração.

Quanto ao requerimento para realização de perícia fiscal, ressalto que a prova pericial, como se sabe, é admitida no curso de um processo como meio ou forma de esclarecimento ao órgão julgador, quando o exame do fato depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame. O pedido de perícia deve ser acompanhado de quesitos.

No caso em tela, o patrono do autuado limitou-se apenas a alegar que o arquivo magnético por ele informado à Secretaria da Fazenda, por si só, não reúne condições na apuração dos valores lançados no Auto de Infração, sem o exame dos documentos fiscais.

Nesta linha, entendo que a perícia pleiteada pelo Impugnante, além de não preencher os pressupostos essenciais à sua realização, ainda que realizada não traria nenhum elemento novo para o deslinde da questão, pelo se a

rejeita na forma do art.147, inciso I, do RICMS/97.

Quanto às multas por descumprimento de obrigação principal e acessória, arguindo que não houve qualquer irregularidade na utilização do crédito de ICMS ou mesmo no registro das operações de entrada e saída no seu estoque, pede que sejam reduzidas as multas aplicadas, por possuírem caráter evidentemente confiscatório.

Em relação ao pedido para redução ou cancelamento de todas as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal e acessória, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, II, “d”, III, VII “a”, e XII-A, “j” da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, suscitando, preliminarmente, a nulidade da Decisão recorrida, sob o argumento de cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que foi indeferida a “perícia contábil”, ficando os julgadores adstritos à verdade formal, “*não tendo recorrido a todos os meios possíveis para a elucidação da realidade dos fatos*”.

Suscita, ainda, a nulidade da infração 1, alegando que foi baseada em mera presunção, pois o levantamento quantitativo realizado não possui “*os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação concretos*”.

Em razão disso, afirma que “*seu direito de defesa e contraditório ficou totalmente mitigado, visto que as planilhas são totalmente incompreensíveis, não demonstrando como foi apurado o valor do crédito supostamente devido*”.

Discorre sobre o princípio da legalidade e acrescenta que “*as "suposições" apontadas pela Fiscalização, além de estarem totalmente equivocadas, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhadas de outros elementos ou provas que refletissem a realidade das movimentações em seu estoque, o que, conforme exaustivamente comprovado na presente defesa, não ocorreu*”.

Reproduz o pensamento doutrinário e a jurisprudência a respeito de presunções e conclui que o Auto de Infração possui “*diversos erros, vícios e imperfeições*” e, além disso, encontra-se “*fundado em presunções, ficções ou meros indícios que ofendem livre exercício do direito de defesa e do contraditório do recorrente*”.

Argumenta que “*inexiste neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização na realização desses levantamentos e elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem*” e “*a única suposição possível nesse contexto, é de que a Fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pela Defendente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e Livros Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados*”.

Observa que “*a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pela empresa à Fiscalização requer certas cautelas*”, pois “*esses arquivos, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais*”.

Alega que a prova cabal de eventuais omissões deve ser calcada na “*análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos ou físicos de escrita fiscal constituem meros indícios, e não é prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário*”.

Prossegue dizendo que o “*crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza*

necessárias, já que os relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem” e, ademais, “os critérios e a metodologia de apuração do “Preço Médio” não são indicados em qualquer documento que instruiu essa autuação, não tendo sido possível sequer presumir a forma pela qual foram apurados”.

Aduz que, como não lhe foram fornecidas quaisquer informações acerca da maneira como foram apurados os preços médios, os quais, em sua grande maioria, superam em muito a média do valor unitário real das mercadorias, o “Auto de Infração deve ser retificado para que se determine a adoção, pela Fiscalização, dos valores unitários efetivamente utilizados pelo recorrente em seus Livros, em substituição aos constantes na peça acusatória, que carecem de qualquer embasamento legal, impossibilitando que ela quantifique a exigência tributária que lhe foi imputada”.

Repete que, “se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos”.

Em face de todo o acima exposto, sustenta que “não há dúvidas de que os procedimentos adotados por ocasião da lavratura do Auto de Infração em combate comprometem a validade deste lançamento, especialmente no tocante à infração 01, devendo a exigência nela veiculada ser imediatamente cancelada”.

Alega, também, que “não causa surpresa, portanto, que os mesmos vícios de demonstração da constituição válida do crédito tributário para a infração 01 se repetiram em relação às demais infrações (02, 03 e 04), ou seja, inexistência de demonstração do raciocínio utilizado pelo i. Fiscal, algo que não apenas impossibilita o exercício do contraditório, mas também impede a confirmação de que o procedimento utilizado é válido”.

Requer a realização de perícia fiscal, para dirimir as imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para (a) apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque e; (b) mensurar/valorar tais diferenças.

Destaca que a linha de argumentação por ele desenvolvida “está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, pois lhe é praticamente inviável empreender, no prazo para a apresentação de defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal”.

Considera inaplicáveis as multas aplicadas pelo descumprimento de obrigação principal, na medida em que não houve qualquer irregularidade na utilização do crédito de ICMS descrito na infração 3, ou mesmo no registro das operações de entrada e saída no estoque, conforme exposto na infração 1.

Entretanto, diz que, caso esse órgão julgador, entenda pela manutenção das referidas infrações, pede que sejam reduzidas as multas, por possuírem caráter evidentemente confiscatório, segundo o pensamento doutrinário e jurisprudencial que apresenta.

Ao final, requer que o Auto de Infração seja declarado improcedente, ou, *ad argumentandum*, caso seja mantido o débito das infrações 1, 2, 3 e 4, que as penalidades sejam reduzidas por possuírem caráter evidentemente confiscatório.

VOTO

Inicialmente, indefiro a solicitação de perícia contábil formulada pelo recorrente, porque, a meu ver, já se encontram no processo todos os documentos necessários ao deslinde da causa, ao teor do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99. Ademais, cabia ao sujeito passivo, por ter a sua

posse, trazer aos autos as contraprovas de que dispunha para elidir a acusação fiscal e demonstrar a existência de eventuais equívocos cometidos na presente ação fiscal.

Deixo de acatar a preliminar de nulidade da Decisão recorrida apresentada pelo recorrente, por ter sido indeferido o pedido de perícia contábil pela Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista que faz parte da competência legal dos julgadores de primeiro grau a avaliação da necessidade, ou não, de realização de diligências para a formação de seu convencimento. Não há como este Colegiado decretar a nulidade da Decisão recorrida, sob pena de invasão de competência, o que é vedado pela legislação.

Também não há como acolher as preliminares de nulidade das infrações 2, 3 e 4, aventadas no apelo recursal, considerando que o preposto fiscal anexou aos autos os seguintes documentos para embasar a autuação:

1. no que tange às infrações 2 e 4, as planilhas de fls. 45 a 47 (além dos demonstrativos gravados no *compact disk* de fl. 49), os quais trazem a indicação das notas fiscais, datas, valores de base de cálculo e de ICMS, além dos fornecedores das mercadorias, possibilitando que o autuado exercesse plenamente o contraditório;
2. quanto à infração 3, foram anexadas aos autos as provas de que o contribuinte deixou de fornecer, no prazo legal, os arquivos magnéticos com todas as informações neles requeridas, como se observa dos documentos acostados às fls. 20 a 23.

O recorrente também suscitou a nulidade da infração 1 afirmando que o “*crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que os relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado pela Fiscalização para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem*” e, ademais, “*os critérios e a metodologia de apuração do “Preço Médio” não são indicados em qualquer documento que instruiu essa autuação, não tendo sido possível sequer presumir a forma pela qual foram apurados*”.

Analizando as planilhas impressas apensadas às fls. 24 a 44, verifico que o autuante elaborou os seguintes demonstrativos para embasar o lançamento:

1. “Demonstrativo de Apuração de Estoque 2012”;
2. “Demonstrativo de Apuração de Estoque 2013”.

As planilhas acima referidas são demonstrativos **sintéticos** (resumos) e, nelas, foram relacionadas as seguintes informações: inúmeros tipos de mercadorias (atribuindo-se-lhes diferentes codificações); as quantidades existentes no estoque inicial e final de cada um dos produtos (além do valor); as quantidades totais de entradas e saídas de cada mercadoria em todo o exercício (no caso de ter havido movimentação), bem como o valor total por produto; o valor do ICMS referente a cada produto; o total das diferenças apuradas de entradas e saídas de cada mercadoria (em quantidades); o “custo médio” e o “preço médio” pertinente a cada mercadoria; finalmente, os valores de base de cálculo das omissões de entradas e saídas, a alíquota e o ICMS supostamente devido nas omissões de entradas e de saídas.

No *compact disk* acostado à fl. 49 foram gravadas as seguintes planilhas:

1. “EI” – estoque inicial – a relação de códigos e descrição dos produtos, a unidade de medida, a quantidade total entrada, o preço unitário e o valor total;
2. “ENT RES” – as entradas de mercadorias ocorridas no exercício – com a relação de códigos dos produtos, a quantidade, o valor e o ICMS;
3. “ENTR” – as entradas de mercadorias no exercício – foram mencionados a unidade federada de origem, a nota fiscal e sua data de emissão, o código e a descrição do produto, a quantidade e valor e o montante de ICMS;
4. “SAI RES” – as saídas de mercadorias ocorridas no exercício – com a relação de códigos dos

produtos, a quantidade total saída, o valor e o ICMS;

5. “SAI NFs + ECF” - as saídas de mercadorias no exercício – foram mencionados a nota fiscal e sua data de emissão, o código e a descrição do produto, a quantidade e valor e o montante do ICMS;
6. “EF” – estoque final – a relação de códigos e descrição dos produtos, a unidade de medida, a quantidade, o preço unitário e o valor total.

Não foi pensada ao processo administrativo fiscal, como seria obrigatório, uma planilha com a demonstração **analítica do cálculo do preço médio** de cada produto, em relação ao qual foram apuradas as diferenças de entradas e de saídas, nem sob a forma impressa, nem por meio de gravação em mídia digital, como previsto nos artigos 23-A e 23-B, da Lei nº 7.014/96, a seguir reproduzidos:

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;*

Pela leitura da legislação vigente, percebe-se que há diversas maneiras de calcular o preço médio das mercadorias, no caso de constatação de diferenças apuradas em levantamento quantitativo de estoques.

Na hipótese de diferenças de entradas, deve ser adotado, preferencialmente, o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado e, somente inexistindo a comercialização do produto no exercício, é que as demais alternativas poderão ser aplicadas, **sucessivamente**: (ii) o custo médio unitário constante do inventário final

do período considerado; (ii) ou o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado; (iii) ou 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 artigo 22 da Lei; (iv) ou, ainda, quando o custo unitário não for conhecido de jeito nenhum, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Na hipótese de diferenças de saídas, deve ser adotado, preferencialmente, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado.

Caso inexistam documentos fiscais relativos às **saídas** das mercadorias no período, deve ser adotado 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 artigo 22 da citada Lei.

Entretanto, se inexistirem documentos fiscais de **aquisição** das mercadorias no período, pode ser adotado: (i) o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, acrescido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do artigo 22 da Lei; (ii) ou 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 artigo 22 da Lei.

No caso de não serem conhecidos os valores mencionados nos parágrafos acima, deve-se utilizar o preço médio praticado em outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

Sendo assim, resta patente que a apresentação de planilha com a demonstração analítica da forma de apuração de cálculo dos preços médios unitários, nas diferenças de entradas e de saídas apuradas em levantamento quantitativo de estoques, é de fundamental importância, não somente para que os julgadores possam averiguar se estão corretas as bases de cálculo apontadas pela fiscalização, mas também para prover o autuado dos meios necessários à sua ampla defesa, referentemente à acusação tributária que lhe está sendo imputada.

Também não restou comprovado que, apesar de não ter sido trazida aos autos, a demonstração analítica do cálculo do preço médio das mercadorias tenha sido entregue ao contribuinte.

Os fatos constatados revelam-se de extrema gravidade, porque comprovam que o autuado foi efetivamente cerceado em seu direito de defesa, já que se viu impedido de aferir a regularidade, ou não, dos preços médios de cada mercadoria constante no levantamento de estoques.

Por tudo quanto foi exposto, resta claro, em meu entendimento, que a Decisão recorrida merece reparos, porque a infração 1 realmente padece de vícios intransponíveis, não havendo nenhuma certeza da exatidão dos valores apurados pela autoridade lançadora, devendo ser decretada, por conseguinte, a sua nulidade, nos termos da alínea “a” do inciso IV do artigo 18 do RPAF/99, a seguir transcrito:

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Entretanto, não pode ser acatado o argumento recursal, de que as multas são confiscatórias, considerando que estão previstas no artigo 42, inciso II, alínea “d”, e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e não compete a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação ou a negativa de sua aplicação, nos termos dos incisos I e III do artigo 125 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a seguir transcritos:

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.

Não há como atender ao pleito do recorrente, de cancelamento ou redução das penalidades, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo, no que tange à multa por descumprimento de obrigação principal (infrações 2 e 4).

Também não pode ser aceito o pedido recursal de cancelamento ou redução relativamente à multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 3), porque não vislumbro nos autos a existência de todos os requisitos estabelecidos no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, ou seja, não há como se afirmar, com segurança, que a falta de entrega dos arquivos magnéticos não implicou falta de recolhimento do tributo.

Saliente-se, por último, que o autuado não contestou os valores indicados no lançamento de ofício, razão pela qual deve ser mantida a Decisão recorrida no que se refere às infrações 2, 3 e 4.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para decretar a nulidade da infração 1. Recomenda-se que a autoridade competente analise a possibilidade de repetição dos atos, observando, entretanto, o prazo decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206896.0001/15-8**, lavrado contra **M5 INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.738,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$12.420,00**, prevista no inciso XII-A, “j”, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS