

**PROCESSO** - A. I. Nº 232884.3002/16-6  
**RECORRENTE** - ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº. 0084-04/17  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 20/12/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0404-12/17**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. Averiguada omissões de entradas e de saídas de mercadorias, através de levantamento quantitativo de estoque, sendo exigido o imposto com base na diferença de maior valor monetário, neste caso, a omissão de entradas. Recorrente não traz elementos probatórios nem tampouco acusa erros nos demonstrativos apresentados pelo autuante. Não acolhidas as arguições de nulidade. Não cabe a esta Câmara apreciar matéria de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Mantida a multa e os acréscimos moratórios aplicados. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF proferida através do Acórdão nº 0084-04/17, que julgou o Auto de Infração Procedente, no valor de R\$221.131,89, acrescido de multa de 100%, referente ao exercício de 2013, em face da seguinte acusação:

*“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – 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. Conforme demonstrativo de auditoria de estoque, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saídas e demonstrativo do cálculo do preço médio, parte integrante do auto de infração, cópias e mídias entregue ao contribuinte”.*

A 4ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, após tecer dos seguintes comentários:

**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 no Art. 39, do RPAF/BA, citados pelo autuado, foram atendidas no lançamento, o qual foi efetuado com base em fatos reais e devidamente demonstrados pelo autuante.*

*Assim é que se encontram nos autos os demonstrativos a seguir indicados, todos entregues ao autuado, inclusive em mídia digital: 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 2013, aqui autuado, ocorreu omissão de entradas de mercadorias na ordem de R\$1.300.775,82 e de saídas no total de R\$1.166.727,09, tendo recaído a exigência do imposto sobre o valor da omissão de maior expressão monetária, no caso o de entradas, fl. 15.*

Examinando os autos temos que o autuante para efetuar o presente lançamento atendeu plenamente a norma 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, tomindo-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, onde se apura omissão de entradas de mercadorias, o autuante também atendeu a norma legal, visto que a Lei nº 7.014/96, dispõe que:

*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 sidocomercializada 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.”*

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.

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 sevê 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 socorrem.

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, 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.”

A Recorrente, inconformada com a decisão de piso, interpõe Recurso Voluntário requerendo a reforma do acordão pelos motivos que passa a relatar:

- Invoca o art. 39 do Decreto nº 7.629/99, mencionando que o Auto de Infração deve ser lavrado com fulcro em fatos reais devidamente aferidos e averiguados pela Fiscalização, alegando que não foi o que sucedeu na presente situação. Entende que o autuante utilizou manifesta subjetividade e que os fatos relatados não demonstram a que se referem os valores exigidos pelo Auto de Infração lavrado com base em presunção, razão pela qual, deve ser considerado

totalmente NULO;

- Informa que o Auto de Infração não contém qualquer descrição de quais seriam as mercadorias cujas saídas teriam sido supostamente omitidas, nem, tampouco, aponta quais mercadorias teriam entrado no estabelecimento da RECORRENTE sem os competentes registros de entrada;
- Acusa que houve flagrante equívoco na ação fiscal, quando foi promovido um demonstrativo de débitos (anexo ao Auto de Infração), indicando que a data da ocorrência do fato gerador e a data do vencimento do tributo seriam a mesma, o que efetivamente não seria possível, tão somente porque na medida em que o Decreto nº 13.780/12 – Regulamento do ICMS -, em seu art. 332, ao dispor sobre os diversos prazos para recolhimento do tributo, em momento algum estabelece que o tributo deve ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador;
- Alega ainda que no presente caso não há a caracterização do fato gerador, visto que não houve circulação de mercadoria. Entende 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. Cita decisão por esse Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, referente Processo A. I. nº 017464.0015/04-2, ACÓRDÃO CJF Nº 0361-12/04;
- Transcreve a Súmula nº 04 da Câmara Superior do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, demonstrando que resta pacificado 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;
- Invoca o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que advoga o Princípio do Não-Confisco às multas tributárias, seja pela aplicação da regra constitucional geral, que consagra o direito de propriedade, seja pela aplicação da norma tributária, que prevê a proibição de instituição de tributo – e seus acessórios, conforme entendimento daquela Corte – com efeitos confiscatórios. Alega, por conseguinte, que a multa de 100%, como é o caso em questão, é nitidamente confiscatória, de caráter meramente arrecadatório e com intuito de aniquilar o patrimônio do contribuinte, tornando a suposta dívida impagável, na medida em que dobra o valor devido.
- Requer seja reconhecido o efeito confiscatório da multa aplicada na presente situação, bem como o erro inequívoco do Auto de Infração, especificamente na capitulação legal da multa, culminando, também por este motivo, na necessidade de reforma da r. decisão recorrida para que se decrete a anulação do Auto de Infração;
- Por fim, declara que deve ser reconhecida a inconstitucionalidade e a abusividade dos acréscimos moratórios aplicados. Informa que o Auto de Infração exige, além do imposto, multa e correção monetária pela SELIC, a cobrança de acréscimos moratórios de 1% ao mês, nos termos do art. 102, II, da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário Estadual - e que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a atualização de créditos tributários não pode se dar por meio de índice maior do que aquele adotado pela União, qual seja, a SELIC.

## VOTO

Preliminarmente, esclareço que a redução de multa só é aplicada por este colegiado quando relacionada à obrigação acessória, conforme estabelece o art.158 do RPAF, não cabendo, portanto, análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada na infração 1, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor.

Em referência às alegações de inconstitucionalidade e abusividade da multa e dos acréscimos moratórios aplicados no presente caso, cabe relembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do

RPAF/BA. Portanto, não é nesta Câmara de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo recorrente.

Registre-se inclusive que a jurisprudência (acórdão da Câmara nº 0361-12/04 e Súmula nº 4) citada na defesa não se aplica aos fatos objeto do presente processo administrativo fiscal.

As arguições de subjetividade e falta de ocorrência de fato gerador são infundadas, na medida em que destituídas de qualquer suporte jurídico e documental que pudessem viabilizar o seu acolhimento.

O art. 39 do RPAF/BA reúne os elementos que disciplinam o devido processo administrativo na lavratura do Auto de Infração e, diferente do quanto alegado em sede recursal, o fiscal autuante respeitou todos os requisitos ali presentes.

Os demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante evidenciam de forma objetiva todos os elementos necessários para o amplo contraditório e ao pleno exercício de sua defesa, não sendo plausível a afirmação de que houve manifesta oposição aos Princípios da Legalidade, Tipicidade e da Segurança Jurídica.

Deve ainda ser rejeitada a tese recursal baseada na indevida presunção da autuação, na medida em que, e no tocante à presente infração, o Auto traz em seu escopo a cobrança do ICMS com base em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado de 2013, sendo constatado diferenças nas operações de entrada. Tal situação revela que o contribuinte, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Em referência à data de ocorrência do fato gerador e a respectiva data de vencimento, é forçoso concluir que, por se tratar de levantamento quantitativo de exercício fechado, o fato gerador ocorre no último dia do período fiscalizado, notadamente porque seria humanamente impossível determinar com precisão o fato gerador, na medida em que exigiria análise das operações diárias de entrada e saída de mercadorias, ou seja, o necessário levantamento diário de inventário, o que não é possível.

Ressalte-se ainda que o fiscal autuante, em estrita observância à legislação que disciplina o levantamento quantitativo, e para o presente caso de apuração de omissão de entradas, respeitou e seguiu as orientações contidas na Portaria nº 445/98.

A referida Portaria estabelece o seguinte quando se apura omissão de entradas de mercadorias:

[...]

*Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.*

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).*

*Art. 8º Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:*

*I - na determinação da base de cálculo do imposto, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento*

*quantitativo (70%), sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal.*

Por tudo o quanto exposto, e considerando que o fiscal autuante seguiu devidamente os preceitos e regulamentos necessários para imputação de infração com fulcro no levantamento quantitativo dos estoques da autuada, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

Adentrando na análise meritória da presente lide, limita-se o recorrente a alegar improcedência do lançamento pela ausência do fato gerador da obrigação tributária, sem trazer qualquer questionamento quanto aos cálculos presentes nos demonstrativos apresentados pelo fiscal autuante.

Alega ainda a recorrente que não há circulação das mercadorias e, portanto, não há caracterização do fato gerador. Cita jurisprudência inaplicável ao presente caso, já que tratam de operações de saída com base de cálculo inferior a das entradas, infração esta que não traz verossimilhança com a infração ora analisada.

Entendo, contudo, que o fato gerador na presente lide independe de circulação de mercadoria, tão somente porque a autuação está respaldada em procedimento de auditoria que autoriza a presunção de entrada ou saída de mercadorias com base em levantamento quantitativo de estoques.

Assim sendo, concluo que o Auto de Infração é PROCEDENTE, consequente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 232884.3002/16-6 lavrado contra ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$221.131,89, acrescido da multa de 100% prevista pelo Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2017.

MAURICIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS