

A. I. Nº - 232884.3002/16-6
AUTUADO - ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S.A.
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET- 08.06.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0084-04/17

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTATIVO 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. Tendo sido constatada a ocorrência de omissões de entradas e de saídas de mercadorias, através de levantamento quantitativo de estoque, foi exigido o imposto como base na diferença de maior valor monetário, neste caso, a omissão de entradas, em atendimento a presunção legal disciplinada pelo Art. 23-A da Lei nº 7.014/96. Autuado não apontou equívocos nos levantamentos. Não acolhidas as arguições de nulidade. Impossibilidade do órgão julgador administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Mantida a multa e os acréscimos moratórios aplicados. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 28/06/2016 para exigir crédito tributário no montante 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”*.

O autuado, por intermédio de seu patrono, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 53 a 70, onde, após efetuar uma síntese dos fatos, passou a arguir a nulidade do Auto de Infração alegando subjetividade na lavratura e distanciamento da realidade dos fatos.

A este respeito cita que a lavratura de 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, o Art. 2º, § 2º do RPAF/BA, bem como o Art. 39 do mesmo regulamento, que estabelece os critérios a serem observados como requisitos mínimos que devem conter no Auto de Infração.

Em seguida sustenta que pela leitura do artigo 39 em comento, se infere que o Auto de Infração deve ser lavrado com fulcro em fatos reais devidamente aferidos e averiguados pela Fiscalização, sendo que, não foi isso que sucedeu na presente situação, porque o Auto de Infração foi lavrado com base em manifesta subjetividade do autuante, posto que os fatos relatados pelo mesmo não demonstram a que se referem os valores exigidos.

Neste sentido diz que o de 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 seu estabelecimento sem os competentes registros de entrada. Além disso, prossegue, o autuante também não aponta quando se deu a entrada ou a saída das referidas mercadorias, o que apenas torna nítido que o Auto de Infração está eivado de subjetividade e que o autuante jamais apurou a real omissão de saída de mercadorias ou mesmo qualquer entrada sem os respectivos registros.

Em vista desses argumentos, pugna pela nulidade do Auto de Infração.

Volta a afirmar a existência de equívoco do autuante tendo em vista que o demonstrativo de débito anexo ao Auto de Infração indica que a data da ocorrência do fato gerador e a data do vencimento do tributo seria a mesma, o que, sabidamente é impossível, na medida em que o Dec. nº 13.780/12 – Regulamento do ICMS, em seu art. 332, transcrito, 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.

Com isso, afirma que resta claro que o autuante acabou por lavrar um Auto de Infração sem qualquer critério objetivo, ignorando os Princípios da Legalidade, Anterioridade, Tipicidade e da Segurança Jurídica, razão pela qual deve o mesmo ser considerado totalmente nulo.

No tópico seguinte passa a alegar a ocorrência de “FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO DA AUSÊNCIA DE EMBASAMENTO LEGAL VÁLIDO”, onde afirma que o autuante ignorou o disposto no RPAF/BA, art. 39, incisos IV, b [a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário] e V, [a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação] no que diz respeito aos elementos que deveriam demonstrar o débito tributário, bem como ao embasamento legal que deveria dar supedâneo à autuação, afirmando, também, que foi indicado no Auto de Infração um valor de base de cálculo para o tributo que não encontra qualquer justificativa, posto que não se sabe o valor das supostas operações indevidamente lhe atribuídas pelo autuante, ao tempo em que o mesmo apenas apresenta o valor de R\$1.300.775,82 como base do tributo exigido para o ano de 2013.

Ressalta, ainda, que o referido Auto de Infração não possui nenhuma indicação de como tal valor foi apurado ou mesmo dos valores das mercadorias que supostamente entraram e saíram do seu estabelecimento, em manifesta infringência ao Art. 39, inciso IV “b” do RPAF/BA.

Conclui este tópico pugnando pela decretação da nulidade do Auto de Infração ante a falta de demonstração do débito.

Passa a impugnar a multa aplicada no percentual de 100%, a qual considera confiscatória, citando lições de eminentes Mestres do Direito a este respeito, reporta-se a decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do princípio do não confisco, relacionada a Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.075-1/DF e conclui pugnando que deve ser reconhecido o efeito confiscatório da multa aplicada na presente situação, o que, ao seu entender, mostra erro inequívoco do Auto de Infração, especificamente na capitulação legal da multa, culminando, também por este motivo, na necessidade de anulação do Auto de Infração.

No item seguinte da peça defensiva passa arguir inconstitucionalidade dos acréscimos moratórios, citando que, no presente caso, se 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. No entanto, afirma que a cobrança dos acréscimos moratórios deve ser afastada, pois se mostra totalmente inconstitucional.

Nesse sentido, menciona que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a atualização de créditos tributários não pode ser dar por meio de índice maior do que aquele adotado pela União, qual seja, a SELIC, transcrevendo trecho de decisão do STF a este respeito.

Desta forma, sustenta que deve ser reconhecida a inconstitucionalidade e a abusividade dos acréscimos moratórios aplicados no presente caso, o que, mais uma vez, mostra erro inequívoco no Auto de Infração, especificamente no cálculo do montante do crédito tributário, fato que demonstra a nulidade do Auto de Infração.

No tópico seguinte passa a discorrer acerca dos acréscimos moratórios aplicados com base no Art. 102, inciso II da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário Estadual, onde argui inconstitucionalidade do percentual aplicado, mencionando decisão do Supremo Tribunal Federal que se posicionou no sentido de 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, voltando a mencionar decisão do STF a este respeito.

Adentra ao item terceiro da peça defensiva, intitulado “Razões de Defesa” onde discorre a respeito de impossibilidade de sua responsabilização no lançamento em lide, onde cita e transcreve o Art. 2º da LC 87/96 que trata da incidência do ICMS, destacando que as situações elencadas pelo citado dispositivo são obrigatórias para que se tenha o fato gerador do ICMS, de forma que, a incerteza sobre a existência de tais situações não acarretam a ocorrência do fato gerador do tributo.

Neste rumo pontua 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 seu estabelecimento, nem, ainda, qual seria a diferença de valor das mercadorias que supostamente entraram e saíram do seu estabelecimento, portanto, não se verifica a situação prevista pelo art. 2º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 (circulação de mercadorias), como necessária para ocorrência do fato gerador do ICMS.

A este respeito menciona que a ausência da situação prevista em lei como necessária à ocorrência do fato gerador torna totalmente improcedente qualquer lançamento efetuado. Cita como paradigma o Acórdão nº 0302-04/10 deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

Afirma em seguida 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, somente pode ser considerada mero indício de infração que não permite embasar a lavratura de um Auto de Infração. Cita como paradigma os Acórdãos JJF nº 0391/02-04 e CJF nº 0361-12/04.

Neste mesmo sentido, cita e transcreve a Súmula nº 04 da Câmara Superior deste 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 aferição alguma de ocorrência de fato gerador do ICMS, razão pela qual o lançamento objeto do Auto de Infração deve ser considerado improcedente.

Finalmente requer:

I – seja declarada a nulidade do Auto de Infração, posto que lavrado com base manifesta subjetividade da Fiscalização, sem demonstrar a ocorrência da infração imputada, além de haver erro na capitulação da infração e no cálculo/atualização do crédito tributário, com aplicação de multa e acréscimos moratórios abusivos, em descumprimento ao artigo 39 do Decreto nº 7.629 /99; ou, subsidiariamente,

II - Seja julgado totalmente improcedente o lançamento, pela não ocorrência do fato gerador da obrigação, protestando, ainda, por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive posterior juntada de documentos e sustentação oral.

O autuante apresentou informação fiscal, fls. 86 a 88, onde inicialmente descreve como processou a ação fiscal, passando em seguida a enfrentar a preliminar de nulidade, observando que não ficou muito bem definido o que o autuado classifica como “*subjetividade da Fiscalização*”,

sendo que talvez "subjetividade" esteja na sua declaração, à fl. 56, de que *"posto que os fatos relatados pelo agente fiscalizador não demonstram a que se referem os valores exigidos pelo Auto de Infração"*.

A este respeito questiona sobre a finalidade dos demonstrativos de fls. 06 a 35, entregues ao autuado, juntamente com a planilha de fl. 45.

Sustenta que os demais argumentos seguem no mesmo sentido, pois são alegações inócuas e que dão certeza de desconhecimento do Artigo 18 do Decreto nº 7.629/99, RPAF-BA, ao requerer nulidades que não se configuram.

Quanto ao argumento de falta de demonstração do débito tributário e da ausência de embasamento legal válido, considera que fica difícil contra-arrazoar argumentos tão descabidos e que, mais uma vez, dá a impressão de que o autuado e/ou seu patrono não detêm conhecimentos necessários para interpretar os demonstrativos recebidos, asseverando que a resposta ao questionamento está na fl. 03, demonstrativo de débito do Auto de Infração e, *"quanto ao restante é pura verborragia"*.

Em relação ao argumento de confiscatoriedade da multa aplicada, diz que não é da sua competência funcional dirimir sobre o questionamento em tela, da mesma forma no que se refere aos acréscimos moratórios.

No que se refere ao tópico intitulado Razões de Defesa cita que não há nenhum argumento a ser combatido uma vez que o autuado não questionou os valores e quantidades apresentadas no levantamento fiscal realizado, que apurou omissão de saídas de mercadorias tributadas maior do que as omissões de entradas.

Cita que as decisões do CONSEF apresentadas não guardam nenhuma relação com a situação de fato, objeto da autuação, e que não há aqui, como em nenhum outro momento, argumentos capazes de elidir a acusação fiscal.

Pugna pela Procedência do Auto de Infração.

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, 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, 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 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."*

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 paradigma 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 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.3002/16-6** lavrado contra **ACUMENT BRASIL SISTEMAS DE FIXAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$221.131,89** acrescido da multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, em 23 de maio de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR