

A. I. N° - 206908.0002/17-8
AUTUADOCIA - CIA. HERING
AUTUANTE - ANDRÉ LUIZ FACCHINETTI DIAS SAMPAIO ROCHA
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTEERNET – 03.01.2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0210-04/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** APURAÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS ANTERIORES SEM TRIBUTAÇÃO. Fatos demonstrados nos autos. Em ambas as situações as diferenças apuradas e discriminadas através de planilhas analíticas entregues ao autuado resultam em exigência do imposto na forma apresentada. Argumentos defensivos insuficientes para elidir as acusações. Indeferido o pedido de realização de diligência ou perícia fiscal. Adequada às datas de ocorrência e de vencimento indicadas incorretamente para um dos exercícios autuados. Não acolhida a arguição de nulidade. Mantida a multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida o presente lançamento, da exigência de crédito tributário na ordem de R\$101.106,18, mais multa de 100%, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, em face das seguintes acusações:

- 1 – Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$76.629,10 relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetivadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.
- 2 – Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$24.477,08 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.

Cientificado do lançamento o autuado ingressou com a Impugnação de fls. 802 a 863 onde inicialmente elabora uma síntese dos fatos e, em preliminar, passou a apontar a existência de erro material no lançamento em relação à infração 01 tendo em vista que o levantamento de estoque do exercício de 2015 abrangeu todo o período, entretanto consta como sendo data de ocorrência em 31/01/2015 e data de vencimento 09/02/15, situação esta que considera como sendo um vício insanável na constituição do lançamento ou, quando muito, deverá ser corrigido pela

autoridade fiscal de forma que os acréscimos moratórios possam ser corretamente vinculados ao período de apuração e vencimento.

Em seguida, ao adentrar ao mérito da autuação, se reportou a existência de vícios materiais nos levantamentos pontuando que o autuante utilizou como premissa para o lançamento fiscal, cada exercício/ano calendário individualmente, ou seja, considerou o estoque inicial declarado em obrigação acessória (SPED FISCAL) e adicionou/diminuiu em cada artigo aquilo que consta registrado na mesma obrigação acessória como entrada/saída respectivamente.

Menciona que em pressuposto lógico, o autuante conciliou através da referida obrigação acessória que lhe foi entregue os estoques de cada artigo do estabelecimento. Contudo, desconsiderou o fato de que a movimentação de estoque é um movimento cíclico e que na prática, escritura o documento em momento diferente da entrada física, devido aos curtos prazos de fechamento dos períodos.

Assim, dentro desse panorama considera importante destacar que o lançamento fiscal do presente Auto de Infração está pautado numa presunção de que houve omissão de registro de compras/entradas e/ou de vendas/saídas de mercadorias, sendo que, conforme afirma que demonstrará a seguir, tal presunção não se sustenta, comprovando-se pelo movimento cíclico de estoque que não há diferenças capazes de sustentar o lançamento fiscal.

Nesse rumo, cita que conforme prevê o Código Tributário Nacional e reforçado pela jurisprudência, os Autos de Infração possuem presunção de veracidade relativa, que pode ser ilidida por meio de provas em sentido contrário, transcrevendo decisões do STJ a este respeito.

Passo seguinte destaca que devido à extensa quantidade de artigos movimentados no estoque do estabelecimento e visando uma melhor exposição, selecionou alguns casos (10 casos para cada ano) a título exemplificativo (por amostragem), que são capazes de comprovar que o lançamento fiscal baseado nas premissas adotadas pelo autuante está totalmente equivocado, não havendo o que se falar em qualquer omissão de entradas e/ou saídas do estabelecimento, e, como consequência, exigir tributo sobre tais diferenças com adição de graduada multa, que configura enriquecimento ilícito do erário público, uma vez que todos os tributos relacionados àquelas operações estão devidamente adimplidos, não tendo ocorrido nenhuma das infrações que lhe foram imputadas.

Desta maneira, selecionou por amostragem os itens a seguir, relacionados ao exercício de 2013, tecendo as seguintes considerações acerca do levantamento fiscal:

- ⇒ computou para cada item, o “Estoque Inicial” das quantidades registradas no “Bloco H” do SPED Fiscal de FEV/2013;
- ⇒ computou as Entradas de cada artigo pelo registro fiscal declarado no “BLOCO C” (Registro C170) do SPED Fiscal de cada mês;
- ⇒ computou as Saídas de cada artigo pelo registro fiscal da Nota Fiscal Eletrônica e o declarado no “BLOCO C” (Registro C495) do SPED Fiscal de cada mês;
- ⇒ conciliou se o movimento “Estoque Inicial + Entradas – Saídas” resultou na mesma quantidade declarada como “Estoque Final” no SPED Fiscal de FEV/2014.

Com esse procedimento, onde considera que o autuante validou unicamente as obrigações acessórias e arquivos da nota fiscal eletrônica, encontrou inúmeras divergências que não apontam para a verdade real ocorrida no ano-calendário 2013, resultando na conclusão equivocada e presumida exarada pelo Auto de Infração, de que houve omissão de registros de entrada de alguns itens.

Desta maneira destaca que o movimento cíclico de estoque dos itens a seguir, demonstrado a título exemplificativo, denotam o equívoco do autuante em suas conclusões em relação aos

mesmos itens, não havendo qualquer omissão de entradas, conforme passou a pontuar:

A) “KTA7NJTSI / 042”

Em relação ao item acima, aponta o Auto de Infração a seguinte situação em relação à movimentação de estoque:

RUBRICA	QUANTIDADE SPED 2013	SALDO SPED 2013
Estoque Inicial	0	0
Entradas	0	0
Saídas	18	-18
Estoque Final	2	-20

Diz que se compulsando os registros acima, que são partes integrantes do Auto de Infração, apura-se uma diferença de 20 peças, através da adoção da seguinte fórmula: (01) Estoque Inicial (02) Entradas – (03) Saídas = (04) Estoque Final.

Como o declarado em Estoque Final no SPED FISCAL para o artigo em destaque foi “2”, analisando apenas a obrigação acessória constata-se a diferença 20 peças, que foi objeto do lançamento fiscal pela autoridade fiscal.

Desta maneira, afirma que a diferença acima apontada é totalmente obliterada ao se considerar as notas fiscais a seguir, que tiveram sua entrada física no ano calendário de 2013, mas o registro fiscal ocorreu somente em 2014:

EMITENTE	NOTA FISCAL	QUANTIDADE
78.876.950/0001-71	948162	20
TOTAL		20

Sustenta que apesar do registro no livro fiscal ter ocorrido no ano calendário de 2014, fato é que a referida nota fiscal movimentou estoque em 2013, tanto que foram vendidas peças no mesmo ano-calendário, não havendo o que se falar em omissão de entrada. Sendo o registro de estoque um movimento cíclico, as movimentações desse artigo no estoque do estabelecimento pelos registros fiscais denotam a inexistência de qualquer omissão, senão vejamos:

RUBRICA	QUANTIDADE SPED*	SALDO SPED*
Estoque Inicial	0	0
Entradas 2013	0	0
Entradas 2014	22	22
Saídas 2013	18	4
Saídas 2014	4	0
Estoque Final	0	0

Quantidade registrada no SPED Fiscal pelo movimento cíclico/consolidado.

Diante do demonstrativo acima, assevera que fica claro que em relação ao item “KTA7NJTSI / 042” não há qualquer omissão de registro de nota fiscal que justifique diferença de imposto a ser recolhido ao erário público, passando a demonstrar outros exemplos semelhantes ocorridos no mesmo ano calendário, e também, para os demais exercícios autuados.

Nessa linha de raciocínio assevera que inexistem omissões de saídas ocorridas em relação aos referidos artigos, bem como em relação aos demais, em todos os exercícios e que tais diferenças que se estendem a outros artigos do levantamento realizado pela autuante nos exercícios fiscalizados, são totalmente obliteradas ao considerar o movimento cíclico do estoque.

Considera, ainda, que as diferenças apontadas pelo autuante são totalmente discrepantes da verdade real, princípio pelo qual se deve nortear o conceito de justiça, daquilo que é lícito e verdadeiro, razão pela qual o lançamento em relação aos exercícios fiscalizados não pode se sustentar merecendo ser totalmente cancelado.

Passou a questionar a multa aplicada no percentual de 100%, a qual considera que fere

diretamente a diversos princípios constitucionais, fato que não se pode perpetrar.

Advoga que ainda que fosse cabível a imposição de multa, esta deveria ser aplicada apenas parcialmente sobre o valor do débito remanescente após a correção dos lançamentos feitos (adotando-se a premissa do movimento cíclico/consolidado dos estoques) e em percentual proporcional, razoável e não confiscatório de no máximo 30% (trinta por cento) do valor do tributo, conforme já vem sendo definido pelo Pretório Excelso (STF), transcrevendo a ementa de um julgado relacionado a esta questão.

Afirma que não há razão para aplicação de tão graduada multa, não havendo nenhuma conduta fraudulenta ou propositada da sua parte, mas a existência de diferenças nos levantamentos de estoque é presunção baseada em premissas equivocadas, sendo que, ainda que assim não fosse, é possível verificar que sua movimentação de estoque (entradas e saídas) é de mais ou menos 250 mil peças por ano, e que controlar tão grande movimentação de fato pode acarretar em diferenças, pelo menos ao se analisar isoladamente cada exercício.

Desta forma, sustenta que o percentual que atenda aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco para aplicação da multa é de 30% (trinta por cento). Mas mesmo que assim não se entenda, deve no mínimo ser aplicada a multa de que trata a legislação (Lei nº 7.014/96) em relação ao caso específico de 70% (setenta por cento):

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

[...]

III - 70% (setenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;

Ao final apresentou os seguintes pedidos:

- i) Preliminarmente, a nulidade do lançamento feito pelo Auto de Infração em relação à “Infração 01”, relativa ao lançamento cuja data de ocorrência (“Data Ocorr”) está como “31/01/2015”, ou, quando muito, que o referido lançamento seja corrigido para “31/12/2015”, atrelando o correto vencimento para contagem dos juros moratórios a partir de 09/01/2016 e;
- ii) No mérito, o total cancelamento do lançamento de ofício do presente auto de infração em relação aos anos calendários de 2013, 2014 e 2015, pela clara demonstração dos equívocos da autoridade fiscal em seus levantamentos e a constatação da inexistência de qualquer omissão de entradas e/ou saídas capazes de sustentar o mesmo, conforme amostragem trazida no corpo da presente defesa e que se estende a todos os outros artigos autuados, protegendo assim um enriquecimento ilícito do erário público, visto que baseado em levantamento equivocado;
- iii) Caso se entenda pela manutenção total ou parcial da presente, o que não se espera, requer a adequação da multa de ofício para o percentual de 30%, (cinquenta por cento) em atenção aos princípios da proporcionalidade e do não confisco ou, caso superado, o que afronta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a razoabilidade, a aplicação da multa no percentual de 70% (setenta por cento) conforme o inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.
- iv) Requer ainda, provar em todos os meios admitidos pelo direito, inclusive por meio de perícia, onde a Impugnante pode disponibilizar um auxiliar, a fim de demonstrar a ilegitimidade e incongruência do presente lançamento.

O autuante prestou Informação Fiscal conforme fls. 908 a 912, onde, em relação à infração 01, considera que as alegações defensivas procedem parcialmente visto que, efetivamente houve um erro no lançamento ao sistema SLCT (Sistema de Lançamento de Crédito Tributário) quando da lavratura do Auto de Infração, fazendo-se constar a data do vencimento do ano calendário 2015, a data 09.02.2015 quando deveria constar a data 09.01.2016, entretanto considera que tal erro se caracteriza como um mero erro de natureza formal e que em nada prejudica o lançamento realizado, não comprometendo nenhum de seus termos.

Destaca que consoante asseverado pelo próprio autuado em sua defesa, os demonstrativos acostados aos autos, foram apresentados de forma correta, o que permitiu a este ter acesso à todas as informações necessárias para conhecimento real da infração apontada, bem assim para que pudesse exercer seu legítimo direito ao contraditório e à ampla defesa, enquanto que o mero erro formal da data de vencimento não retira do Auto de Infração os requisitos da clareza, precisão e certeza que dele se espera, de sorte à assegurar ao contribuinte a segurança da autuação.

Desta maneira afirma reconhecer a alegação defensiva unicamente para corrigir a data de vencimento da exação para 09.01.2016, de forma que os acréscimos moratórios possam ser corretamente vinculados ao período de apuração indicado.

Quanto à infração 02, considera que não devem prosperar as alegações aduzidas pelo autuado que, a seu ver, apresenta uma extensa alegação para livrar-se da infração apontada, aduzindo inexistência da omissão apontada, contudo o que deixa claro é que efetivamente descumpriu com o quanto determinado na legislação do ICMS.

Aponta que para justificar seu proceder incorreto, alega o autuado que *"a movimentação de estoque é um movimento cíclico e que, na prática, os contribuintes escrituram fisicamente o documento em momentos diferentes da entrada física, devido aos curtos prazos de fechamento dos períodos e que, portanto, não houve omissão de registros de compras/entradas e/ou de vendas de mercadorias."*

Cita que da análise da argumentação acima transcritas, vê que o autuado literalmente confessa ter procedido de forma contrária ao que determina a Legislação, máxime à Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, a qual regulamenta o procedimento na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadoria. Desta maneira e que o procedimento adotado pelo autuado contraria de forma expressa a Legislação, tem por totalmente devida a infração.

Cita, em seguida, dois pontos que a seu entender merecem especial destaque:

- 1 - O procedimento do autuado lançando Notas Fiscais em períodos e competências distintas com habitualidade, consoante confessado pelo próprio, acarreta uma espécie de *"diferimento"* no pagamento da antecipação parcial;
- 2 - Esse procedimento viola o princípio da isonomia tributária e da livre concorrência, vez que não extensível a outros contribuintes que respeitam e cumprem fielmente à lei.

Desta maneira considera que não devem ser acolhidas as extensas alegações do autuado - que nada mais são do que uma confissão expressa de infringência à legislação - motivo pelo que pugna pelo seu não acolhimento.

Em relação à multa aplicada menciona que não lhe cabe tecer comentário acerca da constitucionalidade ou não da Lei, máxime acerca do efeito confiscatório da multa estipulada na Legislação e quanto ao pedido sucessivo de que fosse aplicada a penalidade mais branda, qual seja: a multa de 70% (setenta por cento) prevista originalmente na Lei nº 7.014/96, convém destacar que a legislação referenciada pelo autuado foi alterada pela Lei nº 11.899/10 que modificou de forma expressa o art. 42, inciso III do RICMS, aumentando o percentual da multa

para omissões de entradas / saídas para o percentual de 100%.

Pugna, ao final, para que o Auto de Infração seja julgado PROCEDENTE.

VOTO

As exigências contidas no presente Auto de Infração, relacionam-se à omissão de receitas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, cujo procedimento consiste, com base nos elementos disponibilizados pelo contribuinte através de seus livros fiscais, Registros de Entradas e de Saídas de Mercadorias, bem como do livro Registro de Inventário regularmente escriturados, em apurar a movimentação física das mercadorias em cada período, geralmente o exercício integral, como foi o caso deste Auto de Infração.

Assim é que, em função dos dados registrados pelo contribuinte, apura-se o estoque inicial escriturado, por cada tipo ou espécie de mercadoria, adicionam-se as entradas ocorridas através de notas fiscais e deduzem-se as saídas também ocorridas via notas fiscais registradas, confrontando-se o resultado com o estoque final inventariado, podendo, desta maneira, apurar se ocorreu omissão de saídas de mercadorias tributáveis, como acontecido em relação à infração 01, exercícios de 2014 e 2015, ou omissão de entradas de mercadorias, consoante ocorrido em relação à infração 02, tudo isso considerando as orientações contidas pela Portaria nº 445/98 citada pelo autuante na peça inicial.

Em sua defesa, o autuado apontou existência de erro material no lançamento relacionado ao exercício de 2015, tendo em vista que, apesar do levantamento abranger o período de 01/01/2015 a 31/12/2015, o autuante consignou, equivocadamente, como sendo data de ocorrência 31/01/2015 e data de vencimento 09/02/2015.

É evidente que se trata de um erro totalmente sanável nesta fase processual, e que portanto, não é motivo para se anular o lançamento relacionado a este exercício, conforme requereu o autuado. Desta maneira, retifico a data da ocorrência do exercício de 2015 para 31/12/2015, e data de vencimento para 09/01/2016, afastando assim a nulidade que foi suscitada pelo autuado.

Ao adentrar ao mérito do lançamento, vejo que o autuado também arguiu a existência de vícios materiais no lançamento sob o argumento de que este se encontra pautado numa presunção de que houve omissão de registro de entradas e de saídas de mercadorias, vez que não existem diferenças capazes de sustentar o lançamento fiscal.

Para sustentar seu argumento, alegou para todos os períodos autuados, que o movimento cíclico de seu estoque denota o equívoco do autuante em suas conclusões, apontando que tal equívoco fica afastado ao considerar que mercadorias tiveram a entrada física, por exemplo, no ano calendário de 2013, porém o registro fiscal só ocorreu no exercício seguinte, ou seja, 2014. Isto, segundo o autuado, ocorreu em todos os exercícios.

Ora, não vejo neste argumento justificativa para elidir o lançamento. Isto porque, conforme já alinhavado linhas acima, o levantamento quantitativo de estoque é efetuado com base nos elementos constantes do livro Registro de Inventário de Mercadorias, escriturado pelo autuado no final de cada exercício, oportunidade em que efetuou a contagem física das mercadorias existentes em seu estabelecimento e, em seguida as escriturou. Foram consideradas também nos levantamentos todas as entradas de mercadorias registradas no período através de notas fiscais e, por igual em relação às saídas. Portanto, o argumento alusivo ao dito movimento cíclico de mercadorias não se sustenta, e não há qualquer previsão legal nesse sentido.

Não se deve olvidar que se ocorreu a entrada física em um determinado exercício, conforme alegado pela defesa, essa entrada deveria ter ocorrido com base no documento fiscal que acompanhou a mercadoria, e não efetuar a contagem física dessa mercadoria, registrá-la no estoque inventariado, e só no exercício seguinte consignar o registro da nota fiscal no livro

Registro de Entradas. Não vejo justificativa consistente no argumento defensivo, o qual não serve para desconstituir o lançamento.

Tendo em vista que o autuado não apontou objetivamente qualquer equívoco de fato cometido pelo autuante, no tocante ao levantamento do estoque, quer em relação às quantidades apuradas de entradas e de saídas escrituradas, os estoques iniciais registrados, código da mercadoria, cálculo do preço unitário médio, etc., considero desnecessária a realização de diligência ou perícia fiscal conforme requerido pelo autuado, vez que se encontram nos autos todos os elementos suficientes para a formação do meu convencimento, razão pela qual, com base no Art. 147, incisos I e II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, ficam indeferidas tais solicitações.

Quanto à multa aplicada no percentual de 100%, é a legalmente prevista pelo Art. 42, III da Lei nº 7.014/96, ao invés do percentual de 70% mencionado pela defesa, tendo em vista que o referido inciso foi alterado pela Lei nº 11.899/2010, de 30/03/2010, portanto, fica mantida, até porque se trata de descumprimento de obrigação principal, e foge da alçada das Juntas de Julgamento sua redução.

No tocante ao argumento defensivo de efeito confiscatório da multa aplicada, registro que não compete aos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta, consoante estabelece o Art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo, contudo, serem retificadas as datas de ocorrência e de vencimento para o fato gerador ocorrido em relação ao exercício de 2015, na forma já consignada no presente voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206908.0002/17-8**, lavrado contra **CIA. HERING**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.106,18**, 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 22 de novembro de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR