

A. I. Nº - 299430.0015/22-0
AUTUADO - VIPMEDIC PRODUTOS MÉDICO-HOSPITALAR LTDA.
AUTUANTE - JORGE LUIS SANTOS DA COSTA
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.03.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0007-05/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Procedimento fiscal de acordo com o disposto na Portaria Estadual nº 445/1998. Restou comprovado que a apuração da base de cálculo foi feita em conformidade com a legislação fiscal. Não comprovado que o levantamento fiscal alcançou operações com bens cedidos em comodato. Afastadas as nulidades suscitadas. Não acolhido o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2022, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$ 315.359,60, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 004.005.002. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2018/2019) - R\$ 315.359,60. Multa de 100%.

Na defesa apresentada (fls. 58/71) o autuado inicialmente ressalta a tempestividade da defesa, discorre sobre a infração e afirma que a acusação não merece prosperar, devendo ser declarada nula em razão de não haver vendas de mercadorias listadas (sem documento fiscal).

Transcreve à fl. 60, quadro demonstrativo da omissão de saída, que alega distorcer dos valores constantes das notas fiscais, a exemplo do produto ELETRODO TIPO ALÇA BOLA e ELETRODO TIPO FACA DE SACKES, que tem custo unitário de R\$ 200,00, conforme notas fiscais e códigos 763 e 243, que a fiscalização atribuiu valor de R\$ 390,00 a unidade.

Transcreve os dispositivos do enquadramento da infração à fl. 61 (artigos 2º, 23-B e 83 da Lei 7.014/96), e argumenta que os valores autuados são equivocados, atribuindo valor incorreto unitário, que configura vício insanável que conduz a nulidade do lançamento.

Alega que o lançamento não pode ser meramente presumido, com suporte em indícios, gerando incerteza jurídica. Afirma que não basta identificar a conduta objeto do ato, mas sim qualificar perante a norma legal indicada como infringida nos termos do art. 142 do CTN.

Aponta diversas falhas materiais que entende invalidar o lançamento:

A) A descrição dos fatos e a fundamentação são elementos substanciais para definir a obrigação tributária e constituir o lançamento, incorrendo em falta de motivação ou motivação errônea, que enseja nulidade por vício material;

- B) A documentação apresentada demonstra erro do valor unitário indicado nas notas fiscais, a exemplo da NF 38.790 do produto CINTO OCLUSIVO CUFF, com o código 016, que tem valor unitário de R\$ 4.599,34 e a fiscalização atribuiu valor de R\$ 32.719,74 o que compromete a configuração da base de cálculo da autuação;
- C) Alguns itens não foram comercializados, tendo sido utilizado em cessão de comodato para viabilizar a atividade prestada pela empresa, que configura deslocamento físico de bens, sem mudança de propriedade, com indicação do CFOP 3102, não ensejando obrigação tributária do ICMS, conforme preconiza a Súmula 573 do STF.

No mérito, alega que o próprio CONSEF emanou decisões que anulam o lançamento fiscal relativo à descrição fática que não tem conformidade com os procedimentos adotados pela fiscalização, que conduz a sua nulidade, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, por inexistir elemento suficiente para se determinar, com segurança a infração e o infrator.

Discorre sobre a atividade de lançamento, a atividade vinculada da fiscalização (art. 142 do CTN), os erros e vícios materiais, ausência de provas e elementos essenciais (motivo, forma prescrita em lei, finalidade, sujeito e objeto), que inexistindo deve ser anulado.

Cita Decisões proferidas pelo CARF (10580.721374/2016-16) e diante da falta de pertinência lógica, compromete a efetivação do direito de defesa, configurando vício insanável que conduz à nulidade do lançamento e renovação do feito, com devolução do prazo (art. 173, II do CTN).

Transcreve textos de doutrinadores (Souto Maior, Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi) para reforçar o seu posicionamento de que o auto de infração deve ser declarado nulo, impedindo o seu direito de defesa.

Quanto a multa aplicada com porcentual de 100%, subsidiariamente, com base no princípio da eventualidade, observa que a multa aplicada, configura um *bis in idem*, com caráter confiscatório, não configurando fraude, conluio ou sonegação, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, que transcreveu à fl. 68.

Transcreve decisão do CARF (fl. 68) pacificado na Súmula 14, fundamentando que multa com valores elevados deve ser comprovado o intuito de fraude do sujeito passivo, nos termos do art. 150, IV da CF. Ressalta que a multa aplicada possuiu efeito de confisco do patrimônio do contribuinte, e diante da sua capacidade contributiva, motivo pelo qual a multa deve ser reduzida ou cancelada, atendendo aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, para um patamar que não inviabilize o patrimônio da sua empresa.

Também requer que o termo inicial dos juros incidentes sobre a multa recaia a partir do 2º mês da lavratura do auto de infração.

Requer, reconhecimento da nulidade do lançamento, redução da multa ao patamar de 25% e protesta provar o alegado por todos os meios de defesa admitido em direito.

O autuante na informação fiscal prestada (fls. 122/125) ressalta que o trabalho foi feito com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e notas fiscais eletrônicas (NFe) abrangendo os exercícios de 2018 e 2019, que apurou omissão de saída de mercadorias.

Com relação aos extratos apresentados às fls. 60 e 63, afirma que os produtos com códigos 763 e 243, conforme demonstrativo de fl. 14, não tiveram movimentação de entrada ou saída, motivo pelo qual apurou a base de cálculo em conformidade com o disposto no art. 22, I, § 1º da Lei 7.014/96, ou seja, para o valor unitário de R\$ 300,00, aplicou o MVA de 30%, conforme disposto na alínea “g” do mencionado dispositivo legal.

Quanto ao produto com código 016, afirma que o demonstrativo de fl. 14 indica que houve saídas de 29 unidades, tendo utilizado o preço médio praticado, e informado que foi utilizado o critério previsto no art. 23-B, I, ou seja, o preço médio praticado no último mês de venda do produto, conforme indicado na fl. 33, com base no valor das notas fiscais de números 68.111 e 68.297.

Ressalta que os demonstrativos foram fornecidos ao autuado, conforme fls. 52 e 53.

Quanto a alegação de que embora tenha adquirido mercadorias para comercialização, com o CFOP 3102, os itens nunca foram comercializados, ressalta que foi alegado tratar-se de “instrumentos para que os médicos realizassem cirurgias” (fl. 62), mas não informou o que foi feito com os supostos itens.

Afirma que objetivamente ocorreu uma entrada no exercício de 2018, por meio da nota fiscal 60.561, de mercadoria importada, cujo DANFE junta em anexo, cujo ICMS no valor de R\$ 84.089,93 foi integralmente creditado na EFD e não há que se falar em bens permanentes.

Ressalta que nenhum item da mencionada NFe faz parte da omissão de saídas apurada no exercício de 2018, tendo na sua maioria estoque inicial, entradas, saídas e/ou estoque final, conforme demonstrativo de fls. 14 a 16, lembrando que o art. 225, §§ 1º e 2º do RICMS/BA estabelece que os estoques devem ser registrados com indicação da natureza das mercadorias ou bens.

Ressalta que no exercício de 2019, foram emitidas três NFes de importação de produtos, que anexa ao PAF, sendo que a:

- i) NFe 72.958 indica aquisição de GERADOR SOLERO, destinado a comercialização que foi retificado na EFD para 3551 (imobilizado), mas utilizou o crédito fiscal, que foi considerado indevido em outro auto de infração (299430.0013/22-8), que foi reconhecido e parcelado;
- ii) NFe 85.293 e 86.598 destinaram a aquisição de produtos para comercialização, com lançamento de crédito fiscal na EFD, cujos itens foram comercializados, ao contrário do que foi alegado na defesa, conforme demonstrativo de fl. 17, exceto o código 792, resultando em omissão de saída, com código 792 e CFOP 5102 (venda de mercadorias recebidas de terceiros) e 5917 (remessa em consignação); 6108 (venda de mercadorias adquiridas de terceiros) ou 6917 (remessa em consignação), inclusive com destaque do ICMS, cujas notas fiscais estão relacionadas no demonstrativo de fls. 31 e 32, conforme cópias das NFes 88.547, 89.530 e 89.748 que junta ao processo;

Quanto ao restante do item 3, alega enquadramento incorreto da infração, que afirma está correta, por se tratar de omissão de saída de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, cujos fatos foram descritos com clareza no auto de infração.

Finaliza mantendo integralmente a infração, cujo PAF encaminha para o CONSEF.

Na assentada do julgamento, a patrona do autuado Dr. Isabela Schiochet, OAB 49.995/BA, após a leitura do relatório requereu que fosse dado conhecimento da informação fiscal, por entender que foram aduzidos fatos novos (art. 127, § 6º do RPAF/BA).

VOTO

Preliminarmente, com relação ao pedido de conversão do processo em diligência requerido em sustentação oral pela patrona do estabelecimento autuado, esclareço que na informação fiscal foram juntados pelo autuante documentos fiscais emitidos e escriturados pela própria sociedade empresarial e que não constitui fato novo, motivo pelo qual fica rejeitada o pedido, por não atender o disposto no § 7º do art. 127 do RPAF/BA.

O auto de infração acusa falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Na defesa apresentada o sujeito passivo suscitou diversas nulidades, em síntese:

- i) Incorrência do enquadramento legal;
- ii) Ausência da descrição dos fatos e fundamentação enseja nulidade por vício material;

- iii) Incorrência de atribuição de valores unitários de itens autuados;
- iv) Exigência de ICMS sobre itens que não foram comercializados, cedidos em comodato;

No que se refere às nulidades suscitadas sob alegação de incorreção no enquadramento e ausência de descrição dos fatos, observo que o procedimento de auditoria de estoques é amplamente utilizado, tendo sido descrito que a infração relativa a omissão de saída de mercadorias foi apurada mediante aplicação de roteiro de auditoria de estoques, com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do próprio estabelecimento autuado, no qual foram coletados dados das quantidades de mercadorias, por códigos, constantes dos estoques (inicial e final), entradas e saídas consignadas nas notas fiscais escrituradas na EFD.

Consequentemente, a indicação dos artigos 2º, que trata da incidência do ICMS e 23-B, que define a apuração de omissão de saída por meio de levantamento quantitativo de estoque, tudo da Lei 7.014/96, demonstra correção do enquadramento legal. Portanto, não procede o argumento de ausência de motivação, tendo em vista que a infringência à legislação do imposto foi demonstrada com base em dados coletados na escrita fiscal do próprio contribuinte, o que possibilita apresentar defesa com base no levantamento fiscal e documentos fiscais por ele escriturados. Além disso, foi indicado no enquadramento os artigos 4º e 5º da Port. 445/1998 que indica os procedimentos adotados na constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques e determinação da apuração da base de cálculo do ICMS. Ficam rejeitadas essas nulidades.

No que se refere às nulidades suscitadas sob alegação de erro do valor unitário indicado nas notas fiscais e exigência sobre itens que não foram comercializados (comodato), entendo que configuram questões que serão apreciadas nas razões de mérito, que passo a fazê-lo.

No mérito, com relação a omissão de saída de mercadorias apurada em levantamento quantitativo de estoques, o sujeito passivo alegou erro na constituição da base de cálculo dos produtos:

- a) ELETRODO TIPO FACA DE SACKES e ELETRODO TIPO ALÇA BOLA e, códigos 263 e 763;
- b) CINTO OCLUSIVO CUFF, com o código 016;
- c) Não comercializados, que foram cedidos em comodato;

Com relação aos produtos ELETRODO TIPO ALÇA BOLA e ELETRODO TIPO FACA DE SACKES, foi alegado ter custo unitário de R\$ 200,00 e a fiscalização atribuiu valor de R\$ 390,00 a unidade.

Com relação a estes produtos com códigos 243 e 763, conforme esclarecido pela fiscalização o demonstrativo de fl. 14, indica estoque inicial de 58 unid. do primeiro e 8 unid. do segundo, que não tiveram movimentação de entrada ou saída e o estoque final foi zero, cuja base de cálculo foi apurada em conformidade com o disposto no art. 22, I, § 1º da Lei 7.014/96, que estabelece:

Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:

- I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;
- § 1º O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:
 - g) outras mercadorias: 30% (trinta por cento);

Portanto, assiste razão a fiscalização tendo em vista que o defensor alegou ocorrer custo unitário de R\$ 200,00 (fl. 63) mas não apresentou prova nesse sentido e a fiscalização tomou como base o valor unitário de R\$ 300,00 e aplicou o MVA de 30%, conforme disposto no art. 22, I, § 1º, alínea “g” da Lei 7.014/96.

Com relação ao produto CINTO OCLUSIVO CUFF, código 016, o defensor alegou que o valor unitário foi de R\$ 4.599,34, conforme NF 38.790 e a fiscalização atribuiu valor de R\$ 32.719,74.

O autuante informou que em relação a esse produto, com código 016, foi apurado omissão de saída de uma unidade e tomou como base as notas fiscais de saídas de números 68111 e 68297.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- 1) A nota fiscal 38.790 juntada com a defesa às fls. 89 e 90 foi emitida em 17/12/2015, enquanto a omissão de saída de uma unidade indicada no demonstrativo de fl. 14 foi apurado em 31/12/2018;
- 2) No demonstrativo de fl. 33 foi relacionado saídas do produtos pelas notas fiscais de saídas com números 68.111 de 04/12/2018 no valor de R\$ 40.500,00 e 68.297 de 18/12/2018 com valor de R\$ 24.939,47 o que resulta em valor médio das saídas no último mês do período fiscalizado de R\$ 37.719,74 ($R\$ 40.500,00 + R\$ 24.939,47$)/2.

Pelo exposto, assiste razão a fiscalização tendo em vista que a apuração da base de cálculo da omissão de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques foi feita em conformidade com o critério previsto no art. 23-B, I, da Lei 7.014/1996, ou seja, o preço médio praticado no último mês de venda do produto, conforme indicado na fl. 33, com base no valor das notas fiscais de números 68.111 e 68.297.

No que se refere a alegação de que foi exigido ICMS relativo a produtos não comercializados, observo que nas fls. 63 e 64, o sujeito passivo alegou que a fiscalização não considerou as operações com bens cedidos em comodato, citou a Sumula 573 do STF e art. 579 do Código Civil e no final indicou que “*Embora conste das notas fiscais a aquisição de mercadorias para comercialização, conforme CFOP 3102, esses itens nunca foram comercializados*”, pois serviam como instrumentos para que os médicos realizassem cirurgias com os produtos comercializados pelo estabelecimento autuado.

O autuante na informação fiscal à fl. 124 inicialmente afirmou que “ele não informa quais foram estes supostos itens” (comodato). Em seguida informou que nos exercícios de:

2018 - houve apenas uma importação pela NF 60.561 com o CFOP 3102, cuja cópia juntou às fls. 126 a 140, cujo ICMS foi integralmente creditado, mas que nenhum item faz parte das omissões de saídas apuradas neste exercício, conforme fls. 14 a 16;

2019 – Ocorreu importação por três notas fiscais de mercadorias destinada a comercialização cujas cópias juntou às fls. 140 a 148:

- a) NF 72.958 – cujos itens não fazem parte das omissões de saídas apuradas neste exercício, teve retificado um item (gerador solero) para o CFOP 3551 (ativo imobilizado) mas usou o crédito que foi exigido como indevido no AI 299430.0013/22-8, que foi reconhecido e parcelado;
- b) NF 85.293 e 85.598, cujos itens foram objeto da autuação neste exercício, exceto o com código 792, porém os itens tiveram saídas para comercialização com o CFOP 5102 (venda de mercadorias); 6108 (venda) e 6917 (remessa em consignação) inclusive com destaque de ICMS conforme listado nas fls. 31 e 32 e cópia das NFes 88.547, 89.530 e 89.748 (fls. 141 a 148).

Pelo exposto, embora o sujeito passivo tenha alegado que foi exigido ICMS relativo a operações de cessão de bens em comodato, juntou com a defesa cópias de diversas notas fiscais (fls. 86 a 114) mas não indicou qualquer nota fiscal que consignasse saída de bens destinado a comodato.

Por sua vez, a fiscalização indicou diversas notas fiscais relativas à importação de mercadorias, que foram comercializadas com tributação do ICMS, ou saídas a título de remessa em consignação, a exemplo das NF 88547 (fls. 143/145) e 89.548 (fls. 147/148) que foram adequadamente tributadas.

Dessa forma, constato que em relação a apreciação da alegação de que foi exigido ICMS relativo a operações de cessão de bens em comodato, não foram carreados ao processo qualquer prova objetiva de sua ocorrência. Neste contexto aplico o disposto nos artigos 142 e 143 do RPAF/BA, que prevê que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Por fim, quanto a alegação de que a multa aplicada com porcentual de 100%, possui caráter confiscatório, observo que a mesma é prevista no art. 42, III da Lei 7.014/1996, portanto é legal e não se incluem na competência deste órgão julgador declarar constitucionalidade da legislação tributária, nos termos do art. 167, I do RPAF/BA.

Por tudo exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299430.0015/22-0**, lavrado contra **VIPMEDIC PRODUTOS MÉDICO-HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 315.359,60**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III da Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR