

A. I. Nº - 206916.1016/13-6
AUTUADO - JURANDI CARDOSO DE SOUZA
AUTUANTE - SAMUEL PEDRO ENVANGELISTA RIOS
ORIGEM - INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS
INTERNET - 04/11/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0180-05/13

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Não acolhida a arguição de nulidade. 2. LIVROS FISCAIS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS DECORRENTE DO NÃO LANÇAMENTO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Divergência entre a escrita contábil e a escrita fiscal (balanço de encerramento do exercício vs. livro Registro de Inventário). Item nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26/06/2013, para exigir ICMS no valor de R\$51.776,55, mais acréscimos legais, com as seguintes imputações:

Infração 1 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimimento de caixa de origem não comprovada. Suprimimento indevido de caixa, com débitos oriundos de transferências para industrialização em terceiros e transferência de recursos da conta de provisão para devedores duvidosos, sem o recebimento efetivo dos recursos e sem existência de saldo na referida caixa. Fatos geradores verificados nos meses de mai de 2009, jan, mar, abr, ago e dez de 2010. Multa de 70 e 100%, prevista no art. 42, inc. III. Valor da exigência fiscal: R\$15.985,48.

Infração 2 – Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios. Omissão apurada em virtude de divergência entre a escrita contábil e fiscal, quando escriturou o balanço de encerramento do exercício de 2010, saldo de estoque de mercadorias tributadas da ordem de R\$553.884,99 o registrou no livro de Inventário de mercadorias, em 31/12/2010, o montante de R\$206.336,93, omitindo um montante de mercadorias tributadas da ordem de R\$347.548,06. Valor da exigência à alíquota de 17%: R\$35.791,07. Aplicada a multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Aplicada a proporcionalidade, de acordo com o demonstrativo apensado à fl. 07, sendo apurado o percentual de 60,58% de mercadorias tributadas.

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração, em 29/05/13, via AR (aviso de recebimento), juntado ao PAF às fls. 49/50. Apresentou defesa em 27/05/2013, subscritos por advogados, habilitados através de instrumento procuratório anexado à fl. 65 dos autos. Na peça impugnatória o contribuinte inicialmente tratou de contestar a infração nº 2.

Disse que a referida imputação é inverídica porquanto a empresa foi fiscalizada nos exercícios de 2009/2010/2011, sendo que o Auditor coligiu somente o valor do estoque de mercadorias tributadas de 2010, figurante no livro de Registro de Inventário deixando de fazê-lo quanto ao estoque de mercadorias tributadas contabilizadas no mês de dezembro de 2009, no importe de R\$436.036,93

(QUATROCENTOS E TRINTA E SEIS MIL, TRINTA E SEIS REAIS E NOVENTA E TRÊS CENTAVOS), conforme cópia da folha nº 00276 do livro Diário Geral da Contabilidade nº 00009, documentos anexos. Destacou o crédito positivo de mercadorias tributadas no dia 31 de dezembro de 2009 no valor histórico de R\$436.036,93 que não teria sido transferido para o livro de Registro de Inventário, conforme cópia do referido livro (doc. Anexo). Frisou que neste livro deveria estar registrado o estoque final apurado no último dia do exercício anterior, isto é, 31 de dezembro de 2009, no importe de R\$436.036,93 e que este valor também deveria compor o estoque inicial, referente ao 1º dia do mês de janeiro de 2010, mas não o foi. Em seguida, afirmou que a pretensa “omissão de saídas de mercadorias conforme divergência apurada no importe de R\$347.552,02” nunca existiu face ao estoque final do exercício de 2009 que deixou de ser considerado pela Fiscalização. Tal equívoco promovido pelo ilustre Auditor Fiscal refletiu no Auto de Infração lavrado, que gerou débito referente a “ICMS a recolher sobre omissão de mercadorias no valor de R\$35.791,07”, conforme Demonstrativo de Omissão de Saídas de Mercadorias Tributadas(doc. Anexo).

Ao abordar a infração 1, consubstanciada na “omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, declarou que a imputação também é inexistente, visto que a conta caixa foi devidamente suprida com as saídas de mercadorias tributadas devidamente registradas nos exercícios fiscalizados de 2009 e 2010, conforme valores copiados dos livros de Entradas e Saídas de Mercadorias Tributadas com os seguintes resultados: Exercício de 2009: Entradas: R\$1.274.340,35; Saídas: R\$1.666.975,45; Redito positivo: R\$392.635,10. Exercício de 2010: Entradas: R\$1.385.974,42; Saídas: R\$1.666.974,90; Redito positivo: R\$281.000,48.

Sustenta que não há que se falar em “omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de suprimento de caixa de origem não comprovada”, sendo, uma redundância coloquial contábil e tributária que foram fruto de uma inadvertência instrumentalizada no labor da fiscalização procedida pelo Auditor Fiscal e pelo Contador da Autuada.

Em seguida, afirmou existir um ponto de intersecção entre a “infração 1” e a “infração 2”, (que se comunicam no processo fiscal sob o título de “OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS”), configurando o nominado de “BIS IN IDEM”(repetição do indébito), defeso em lei e previsto o seu adimplemento em dobro ao amparo do art. 940 caput do Código Civil e art. 42, § único do Código de Defesa do Consumidor. Postula que a Autuada não pode figurar como sujeito passivo da obrigação principal (art. 113, I do CTN) e ainda mais pelo fato da inexistência de omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Sustentou, mas a frente, a tese da inexistência de fato gerador. Ponderou que a Constituição Federal ao desenhar o instituto do ICMS, o fez de forma a incidir somente nas operações relativas à circulação de mercadorias, isto é, face ao núcleo material da hipótese de incidência. Por outro lado, o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, perfeitamente recepcionada pela atual Carta Magna, dispôs no artigo 3º o que se considera tributo. Assim, para a autuada, não há como se atribuir a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributadas àquelas mercadorias registradas como inventariadas em 31/12/2009 e que não foram transportadas para o exercício de 2010, *exsurgingo* por isso uma base de cálculo fictícia para incidir a alíquota.

Transcreveu lições do jurista ALFREDO AUGUSTO BECKER, extraída da obra (TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, Ed. Saraiva pág. 399), com o seguinte teor: "Finalmente, já foi demonstrado que o único critério científico jurídico que permite aferir a natureza jurídica do tributo é o critério da base de cálculo (núcleo da hipótese de incidência). O núcleo (base de cálculo) confere gênero jurídico do tributo e os elementos adjetivos atribuem a espécie jurídica àquele gênero".

Enfatizou que o imposto que está sendo exigindo na infração 2 configura um tipo novo de tributo, ou seja, um imposto sobre mero erro contábil, sem transferência física de mercadoria tributada e,

ainda por cima, sobre uma base de cálculo ideal que não informa a capacidade contributiva da Autuada. Que o legislador constituinte, ao instituir o ICMS, o fez incidir sobre negócios mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), mas nunca considerou que simples inadvertência de lançamento contábil ou fiscal pudesse traduzir em translatividade de mercadorias e/ou omissão de saídas de mercadorias tributadas. Da mesma forma, o Código Tributário ao conceituar o tributo o fez para incidência sobre atos ou negócios lícitos, jamais poder-se-ia exigir da Autuada e vítima de um erro contábil e fiscal, pagar tributos quando não existente a translatividade ou transferência de mercadorias.

Após sustentar não ser responsável pelo erro contábil, argumenta que irrealizado pela autuada qualquer fato negocial ou jurídico, que torne ela obrigada a responder pelo ICMS como contribuinte (pois não vendeu mercadorias), a imputação feita é indevida, por consequência, o crédito tributário constituído pelo ilustre Auditor Fiscal é nulo de pleno direito por estar na contramão do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal.

Por fim, ao analisar as disposições do art. 116, inc. II, do CTN, cujo teor transcreveu na peça defensiva, afirmou que o fato gerador é traduzido numa situação jurídica, que precisa ser identificada, concretamente, e apta para que dela surja a obrigação tributária.

Destacou ainda a existência do princípio da reserva legal, que não autoriza a autoridade fiscal a promover a “tributação por analogia”. Pontuou que no caso em exame não houve também atos simulados pela empresa para dissimular um ato jurídico apto a desencadear o surgimento de obrigação tributária. Mais à frente afirmou que os procedimentos previstos no art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que deveriam ter sido seguidos pelo ilustre Auditor Fiscal, foram objeto dos artigos 15 “*usque*” 19 da Medida Provisória nº 66/2002.

A defesa argumentou também que o autuante não obedeceu as regras contidas nos artigos 28, inc. VII e 30 do RPAF/99, que tratam Termo de Encerramento de Fiscalização. Disse que a autoridade fiscal olvidou em tomar e adotar as providências legais, incorrendo o Auto de Infração em nulidade por defeitos estruturais e jurídicos.

Formulou os seguintes pedidos: a) nulidade do Auto de Infração por desobediência à regras do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (afronta aos ditames legais), além de defeitos estruturantes; b) improcedência do presente processo administrativo, por faltar-lhe, no seu aspecto formal, ausência do fato gerador principal, por não ter realizado nenhum fato negocial, face à diferença encontrada no estoque final de mercadorias tributadas que ocorreu tendo em vista o descuido do Contador que não transcreveu o saldo do inventário de 31/12/2009 para o início do exercício de 2010.

Foi prestada a informação fiscal, subscrita pelo autuante, apensada às fls. 84 a 87 dos autos. O autuante discorreu que a defesa argüiu às fls. 57 do presente processo, a inexistência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sob a alegação que durante os exercícios auditados (2009 e 2010), as saídas de mercadorias, apresentaram valores superiores aos de entradas de mercadorias, demonstrando desta forma um saldo positivo em ambos os exercícios. Ressaltou, contudo, que a impugnante esqueceu-se de lembrar que a operacionalidade comercial de uma empresa, depende da execução de diversas despesas e contribuições financeiras, para o perfeito funcionamento da mesma, despesas estas supridas pelos recursos da conta caixa, que devidamente somadas aos recursos despendidos para aquisição das mercadorias objeto da comercialização, superou as disponibilidades existentes na referida conta caixa, em determinadas datas o que levou a contabilidade, utilizar de lançamentos indevidos, afim de que não fossem apresentados saldos credores desta conta em tais situações.

Explicou em seguida que a empresa remete para industrialização em estabelecimentos de terceiros, mercadorias constantes do seu estoque, efetuando nesta oportunidade um débito à conta caixa e um crédito quando do seu retorno, suprimindo temporariamente o seu caixa, sem que houvesse nesta operação, nenhum movimento financeiro. Para o autuante os lançamentos

corretos seriam a crédito da conta mercadorias e débito de remessa para industrialização em terceiros quando do envio das mercadorias e lançamento a débito de mercadoria e a crédito da conta retorno ou remessa de industrialização em terceiros, acrescidos quando for o caso, dos valores agregados as mercadorias industrializadas, conforme preceitua o RICMS/DEC nº 6.284/97.

Analisa o autuante que um outro lançamento indevido, realizado pela contabilidade, referiu-se ao suprimento da conta caixa, com o lançamento de um débito oriundo da conta Provisão para Devedores Duvidosos em 10/03/2010, conforme consta às fls. 33 do processo (folha 97 do seu livro Razão). Pontuou que a referida conta não dispunha de saldo naquela data. Ademais que os valores ali registrados, não são compatíveis com o saldo da conta “Clientes Diversos”, visto logo acima na mesma folha. Enfatizou em seguida que todo suprimento de numerários feito à conta caixa, deve ter uma origem concreta em recursos oriundos de operações comerciais e financeiras, mas nunca realizado de forma abstrata, como ocorreu no caso em exame.

Esclareceu ter estornado os lançamentos indevidos acima citados, realizados na conta Caixa da empresa autuada, ocasião em a mesma veio a apresentar os diversos saldos credores demonstrados no Auto de Infração, denotando, desta forma, a omissão dos recursos que supriram as necessidades financeiras da empresa. Por essas razões, o auditor fiscal manteve a infração nº 1.

No tocante à infração 2, o autuante argumentou, inicialmente, que a defesa fez uso de alegações inconsistentes, para justificar a infração cometida. A arguição de que somente foi analisado o valor do estoque de mercadorias tributadas existente em sua escrita, no livro Registro de Inventário, exercício de 2010, deixando de fazê-lo com referência ao exercício de 2009, cujo montante deveria ser transferido para o livro de Inventário no dia 01 de janeiro de 2010 não foi acatado pelo autuante. O Auditor Fiscal argumentou que o livro de Inventário, registra tão somente, o Estoque físico e monetário de uma determinada empresa, levantado em uma determinada data, servindo de declaração para todos os efeitos tributários e fiscais, não sendo ele, por conseguinte, em nenhum momento, livro de registro de conta corrente de estoque, com transferência de saldos de um exercício para o outro, não se podendo falar em equívoco por parte do preposto fiscal, mas em um grande equívoco por parte da defesa. O que foi constado, segundo o autuante, no curso da fiscalização, foi que a empresa, após escriturar o seu balanço patrimonial, em 31/12/2010, registrou no seu Ativo, na conta Estoque de Mercadorias, o montante de R\$553.884,95 e somente declarou em seu livro Registro de Inventário de Mercadorias o valor de R\$206.332,93, omitindo desta forma o montante de R\$347.552,02, tornando-se este valor, por conseguinte, uma omissão real.

O autuante, atendendo ao princípio do bom senso, procedeu ao cálculo da proporcionalidade entre as mercadorias tributadas e isentas e outras, a fim de que o cálculo das omissões tributadas fosse justo, chegando-se a uma omissão real de mercadorias tributadas, no valor de R\$210.535,69, que gerou um montante de ICMS a recolher no valor de R\$35.791,07.

O argumento defensivo relativo à existência de um ponto de interseção entre as infrações 1 e 2, foi rebatido pelo autuante, visto que uma (infração 1) foi oriunda de lançamentos indevidos, visando o suprimento do caixa em determinadas datas. Já a outra (infração 2), trata-se de uma omissão de vendas de mercadorias tributadas de fato, quando deixou a empresa de registrar em seu livro de Inventário as mercadorias referente ao montante monetário apurado entre o confronto da escrita contábil e fiscal, não caracterizando-se desta forma BIS IN IDEM reclamado pela defesa.

No que refere à alegação de que as mercadorias inventariadas em 31/12/2009, não foram transferidas para o exercício de 2010, fez os seguintes questionamentos. a) será que o estoque de 31/12/2009, ficou guardado em depósito da Autuada durante todo o exercício de 2010?; b) e se ficou por que não inventariou?; c) e se não inventariou, deixou de oferecer a tributação, então estaria caracterizada a omissão de saídas de mercadorias.

Em seguida, a autuante discorre que a defesa divaga sobre o desapossamento e a translatividade das mercadorias, fala em mero erro contábil e alega a não transferência física das mercadorias. Todavia, sustenta que houve efetivamente a saída física e monetária das mercadorias, visto que elas não foram inventariadas e se não foram é porque não existiam mais no estoque da empresa e se lá não se encontravam é porque foram objetos de venda sem documentação fiscal, não existindo, no caso em exame, “tributação por analogia”.

Quanto ao pedido de nulidade, por ofensa às disposições do RPAF, contidas no artigo 28 inc. VII, § 3º e art. 30, o autuante argumenta que a empresa, tendo sido avisada do encerramento da fiscalização, e não comparecendo à Inspetoria, foi comunicada através de correio eletrônico, conforme fls. 45 e 46 do presente processo, onde foram relatadas as infrações, com seus respectivos valores. O e-mail foi encaminhado à empresa Orcoma Contabilidade, responsável pelos trabalhos de contabilidade da autuada, visto que a mesma não ofereceu endereço eletrônico para que fosse também encaminhado cópia da correspondência em questão, atendendo desta forma o que preceitua o art. 30 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Não tendo os responsáveis pela contabilidade comparecido à Inspetoria para tomar ciência da lavratura do Auto de Infração, foi o mesmo encaminhado via AR (aviso de recebimento).

Ao finalizar a peça informativa o autuante formula pedido pela total PROCEDÊNCIA do lançamento fiscal em exame.

VOTO

Inicialmente cabe enfrentar o pedido de nulidade formulado pela defesa. O contribuinte sustenta que o autuante não obedeceu as regras contidas nos artigos 28, inc. VII e 30 do RPAF/99, que tratam Termo de Encerramento de Fiscalização. Disse que a autoridade fiscal olvidou em tomar e adotar as providências legais, incorrendo o Auto de Infração em nulidade por defeitos estruturais e jurídicos.

Não acolho a pretensão defensiva de anulação do lançamento fiscal. Constitui forma válida de encerramento da ação fiscal a intimação por AR (aviso de recebimento), conforme dispõe o “caput” do art. 108 do RPAF/99. Ademais o Termo de Encerramento Fiscalização e o Auto de Infração emitido através de sistema informatizado, constituem uma única peça, de acordo com as regras contidas no art. 30 do regulamento processual administrativo já mencionado. Inexistente, portanto, os vícios levantados pela defesa em relação aos aspectos formais do lançamento, quanto ao ato de intimação e lavratura do termo de encerramento.

Quanto ao mérito da infração 1, que contém a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, com exigência fiscal no montante de R\$15.985,48, e fatos geradores verificados nos meses de maio de 2009, janeiro, março, abril, agosto e dezembro de 2010, a defesa contestou inicialmente o lançamento com a alegação de inexistência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, durante os exercícios auditados (2009 e 2010). Disse que as saídas de mercadorias escrituradas nos seus livros fiscais apresentaram valores superiores aos de entradas, demonstrando um saldo positivo em ambos os exercícios.

Em relação ao item 1 do Auto de Infração acompanho todo o raciocínio fiscal-contábil desenvolvido pelo autuante na informação prestada às fls. 84 a 87 do PAF. Conforme foi ali exposto a operacionalidade comercial de uma empresa, depende da execução de diversas despesas e contribuições financeiras, para o perfeito funcionamento da mesma, despesas estas supridas pelos recursos da conta caixa/bancos. No caso concreto, os recursos financeiros obtidos e confrontados com recursos despendidos para aquisição das mercadorias objeto da comercialização superou as disponibilidades existentes na conta caixa, em determinadas datas o que levou a contabilidade, utilizar de lançamentos indevidos, afim de que não fossem apresentados saldos credores desta conta em tais situações.

Esta situação foi apurada em duas contas. A empresa autuada ao remeter para industrialização em estabelecimentos de terceiros, mercadorias constantes do seu estoque, efetuou o lançamento de débito à conta caixa e um lançamento crédito quando do seu retorno, suprimindo temporariamente o seu caixa, sem que houvesse nesta operação, nenhum movimento financeiro. O autuante ao analisar esses lançamentos contábeis pontuou que o correto seria a escrituração a crédito da conta mercadorias e a débito de remessa para industrialização em terceiros quando do envio das mercadorias. Posteriormente, um lançamento a débito de mercadoria e a crédito da conta retorno ou remessa de industrialização em terceiros, acrescidos quando fosse o caso, dos valores agregados as mercadorias industrializadas, conforme preceitua o RICMS/DEC nº 6.284/97.

Um outro lançamento indevido, realizado pela contabilidade, foi o suprimento da conta caixa, com o lançamento de um débito oriundo da conta Provisão para Devedores Duvidosos, em 10/03/2010, conforme consta às fls. 33 do processo (folha 97 do seu livro Razão). A referida conta não dispunha de saldo naquela data. Os valores ali registrados, não são compatíveis com o saldo da conta “Clientes Diversos”, constante da mesma folha do livro Razão.

Em ambas situações acima descritas, houve o suprimento de numerários feito à conta caixa, sem que, em contrapartida, tenha se verificado uma entrada concreta em recursos oriundos de operações comerciais ou financeiras.

O autuante ao estornar os lançamentos indevidos acima citados, realizados na conta Caixa da empresa autuada, verificou que nos meses que compõem o item 1 da autuação o contribuinte apresentou saldos credores, denotando, portanto, a omissão dos recursos que supriram as necessidades financeiras da empresa.

A alegação defensiva de que o montante de saídas de mercadorias escrituradas nos seus livros fiscais apresentou valores superiores ao total de entradas, demonstrando um saldo positivo em ambos os exercícios (2009 e 2010), não é capaz de elidir a infração 1, visto que os saldos credores foram apurados mensalmente, exatamente quando a empresa não apresentava disponibilidades financeiras suficientes para dar suporte aos seus dispêndios.

Nos termos do art. 4º, § 4º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa.

Concluo pela procedência do item 1 do Auto de Infração.

No tocante a infração 2, a imputação é de omissão de saídas de mercadorias decorrente do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios - omissão apurada em virtude de divergência entre a escrita contábil e fiscal, quando escriturou o balanço de encerramento do exercício de 2010, saldo de estoque de mercadorias tributadas da ordem de R\$553.884,99 o registrou no livro de Inventário de mercadorias, em 31/12/2010, o montante de R\$206.336,93, omitindo um montante de mercadorias tributadas da ordem de R\$347.548,06. Valor da exigência à alíquota de 17%: R\$35.791,07.

Verifico que o autuante trabalhou tão somente com valores monetários. Apurou, conforme detalhado acima, divergência entre o valor monetário lançado na contabilidade, no balanço encerrado em 31/12/2012, no montante de R\$553.884,99, e o escriturado no livro fiscal Registro de Inventário, que apresentou o lançamento de R\$206.336,93, na mesma data. Para o autuante essa diferença de valores, em moeda corrente, no montante de R\$347.548,06, representaria uma efetiva omissão de saídas de mercadorias, pois o livro fiscal de Inventário, ao apresentar valor inferior à contabilidade, revelaria que o estoque físico era também inferior ao estoque contábil, representando essa diferença a demonstração probatória da fraude fiscal.

Apesar do raciocínio desenvolvido pelo autuante ter sido elaborado de forma contundente e com certa lógica, não há como se estabelecer a certeza de que houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis a partir tão somente dos dados existentes no trabalho fiscal. Vejamos então as razões que alicerçam o nosso entendimento.

A autuante ao apurar a base de cálculo da omissão de saídas, aplicou a proporcionalidade, se valendo, portanto, de uma presunção. Não há na legislação do ICMS do Estado da Bahia qualquer disposição que estabeleça que a diferença monetária entre a conta “estoques” do balanço patrimonial e o valor levado a registro no livro de Inventário, sendo este último em cifras inferiores à contabilidade, venha constituir fato gerador do ICMS ou presunção de ocorrência de fato gerador desse tributo.

Esse entendimento é reforçado pela própria Lei do ICMS nas disposições atinentes às penalidades. O art. 42, inc. XII, da Lei nº 7.014/96, contempla regra relativa à falta de registro de entradas de mercadorias tributadas não escrituradas no livro de inventário, prevendo penalidade de 5% do valor comercial das mercadorias, se este fato constituir impedimento de apuração do imposto no período, não havendo outro de meio de se apurar o tributo. Vejamos abaixo a transcrição da regra legal acima citada:

*Art. 42 – Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)*

XII - 5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias sujeitas a tributação entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido regularmente escriturado o livro Registro de Inventário, se esse fato constituir impedimento definitivo da apuração do imposto no período, não havendo outro meio de apurá-lo;

O comando normativo citado faz referência a entradas não registradas, tendo por suporte probatório os estoques escriturados no livro de inventário. Ora, estoque não registrado pressupõe avaliação quantitativa e não exclusivamente monetária. Apurada a diferença quantitativa, repita-se, não registradas e em relação às entradas, é possível a aplicação da multa, atendidas as condições contidas na segunda parte da norma.

No caso em exame, objeto de Auto de Infração, o autuante apurou **omissão de saídas** a partir de diferenças de registros monetários: contabilidade vs. escrita fiscal. A partir daí estabeleceu a presunção de que o contribuinte efetuou operações de saídas sem emissão de nota fiscal, aplicando em seguida, para a quantificação da base de cálculo, o índice de proporcionalidade apurado a partir de saídas tributadas em confronto com a não tributadas (isentas e outras).

A divergência de valores, no caso em análise, pode até ser indício de que tenha havido a prática de algum ato ensejador da falta de pagamento de tributo, mas ele por si só não é capaz, como elemento autônomo, de gerar obrigação tributária no âmbito do ICMS, de acordo com a legislação posta, acima transcrita e interpretada. Por outro lado, essa divergência monetária pode também ter sido fruto de erro contábil e fiscal, na transposição de valores, avaliação dos estoques etc.

Ressalto ainda, que os fatos verificados na contabilidade e na escrita fiscal que configuraram presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pelo ICMS, assegurado ao contribuinte fazer prova em contrário (presunção *juris tantum*) estão enumerados, de forma taxativa na norma legal. Essas presunções se encontram situadas topicamente no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, com a redação a seguir reproduzida:

Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;

b) administradoras de cartões de crédito ou débito;

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Pelo exposto, entendo que a diferença monetária apurada no Auto de Infração, em que o valor dos estoques lançados na contabilidade comercial superam o valor levado a registro no livro de Inventário, por si só, não constitui fato gerador do ICMS nem mesmo presunção de houve omissão de saídas de mercadorias tributáveis, de forma a inverter o ônus da prova em desfavor do contribuinte. O fato apurado na ação fiscal deveria ter sido objeto de investigação mais aprofundada pelo auditor fiscal, com aplicação dos roteiros normais de fiscalização.

Considerando a fragilidade da acusação e a sua insegurança, decreto a nulidade do item 2 do Auto de Infração, consubstanciado no art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99. Recomendo, entretanto, à autoridade fiscal competente, que determine a renovação da ação fiscal para a melhor apuração dos fatos que serviram de base para a exigência contida no item 2 do Auto de Infração, anulada por esta Junta de Julgamento Fiscal.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo tão somente a item 1 do lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206916.1016/13-6**, lavrado contra **JURANDI CARDOSO DE SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.985,48**, acrescido das multas de 70% sobre R\$4.465,73 e 100% sobre R\$11.519,75, previstas no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR