

A. I. Nº - 269198.0101/13-4
AUTUADO - N CLAUDINO & CIA. LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO DE ASSIS RIZÉRIO
ORIGEM - INFAZ/IRECÊ
INTERNET - 26.11.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0257-02/13

EMENTA: ICMS 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatadas diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias, há de ser cobrado o valor de maior expressão monetária, no caso o das saídas, no exercício de 2009. Infração não elidida. **2.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O contribuinte não trouxe ao feito qualquer elemento convincente que pudesse se contrapor à acusação fiscal. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 19 de junho de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$33.554,07, bem como multa nos percentuais de 70% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto nas entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no valor de R\$14.427,42, para os exercícios de 2008 e 2010, além de multa nos percentuais de 70% e 100%, respectivamente.

Infração 02. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuada sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para efeito do cálculo do imposto, o maior valor

monetário, o das saídas tributáveis, no valor de R\$19.126,65, bem como multa de 70%, fato verificado no exercício de 2009.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 330 a 335, onde argüi em sua defesa, que não concorda com o lançamento, após historiar a sua presença no Estado da Bahia, afirmando que não deixou de registrar suas entradas, nem tão pouco efetuou seu pagamento com recurso originário de vendas não contabilizadas, pois é uma empresa varejista, portanto obrigada ao uso do ECF em todas as suas vendas, consoante a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, artigo 61, e Convênio ECF 01/98, Cláusula primeira e RICMS/BA, artigo 824-B, transcritos.

Alega que por ser obrigada a emissão de Cupom Fiscal em suas vendas, em várias ocasiões para atender seus clientes, efetua vendas em seu estabelecimento, emitindo o cupom fiscal no momento da venda, sendo a mercadoria armazenada no depósito de outra filial, caracterizando como “venda para entrega futura”. No caso em análise, essas operações ocorreram com diversos produtos no final de cada exercício fiscal, o que resultou, por óbvio, na divergência encontrada pelo auditor fiscal na falta de entradas, sendo que essas entradas somente se concretizaram no exercício seguinte, no momento da entrega do produto ao cliente.

Ademais, o fato do contribuinte antecipar a emissão do cupom fiscal (assegurando ao Erário a arrecadação do ICMS no momento da venda), e, posteriormente, armazenar a mercadoria em seu depósito, não caracteriza presunção de operações sem pagamento do imposto, e sim uma operação normal para contribuintes usuário do ECF.

Quanto à constatação de que houve pagamento com recurso originário de vendas não contabilizadas, não procede, na medida em que a loja ora fiscalizada, por ser uma filial, não efetua compra de mercadoria direto com o fornecedor, e sim, recebe todas suas mercadorias para comercialização originárias de transferências, não havendo assim desembolso financeiro em suas entradas, o que se conclui, por consequência, que não pode haver, com a mesma razão, presunção de que a Autuada realizou pagamentos originários de receitas não contabilizadas.

Por tais razões, entende que o lançamento é improcedente.

Acompanham a peça defensiva, procuração, informação cadastral junto a Receita Federal, Documento de Informação Eletrônica, Alteração e Consolidação Contratual da empresa, e Consulta publica ao cadastro do Estado da Bahia (fls. 336 a 349).

Informação fiscal prestada às fls. 354 e 355 pelo autuante argumenta de forma singela que “a autuada, nas suas razões de defesa de fls. 330 a 335, tenta elidir a validade da ação fiscal apresentando argumentos que não coadunam com as normas tributárias e com os princípios contábeis, como o fato de alegar que emitiu cupons fiscais e não deu saída nas mercadorias, contabilizando-as no inventário.

A simples alegação não produz direito, uma vez que não foi apresentado nenhum elemento ou prova sobre o mérito das infrações (*Allegatio partis non facit jus*).

Os argumentos proferidos pela mesma foram, portanto, inócuos e o levam a crer que tiveram o intuito de postergar o pagamento do ICMS devido.

É, pois, inquestionável a validade da ação fiscal, salvo melhor juízo”.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infração arroladas pela fiscalização, como decorrência da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, as quais resultaram em Omissão de saídas de mercadorias (2009), e (2008 e 2010) apurada através de arbitramento da base de cálculo do ICMS, por utilização de máquina registradora em desacordo com as disposições regulamentares.

Analisando os argumentos defensivos, verifico que a empresa resume a sua linha de argumentação em afirmar que vende para entrega futura, após a emissão do documento fiscal, tendo a mercadoria estocada em seus estabelecimentos ou em outra filial, e que por não realizar aquisições diretas, e sim, recebimentos mediante transferência, a presunção não poderia prevalecer.

Não há qualquer alegação de natureza preliminar argüida pelo sujeito passivo, estando o lançamento em observância aos ditames legais.

Os fatos geradores do tributo só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão de fato, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova material, conforme já afirmado anteriormente. Ao longo do curso do processo foram realizadas diligências que procuraram apurar a veracidade das alegações trazidas pelo sujeito passivo, e que implicaram na redução do débito originalmente apurado.

De igual forma, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme realizado pelo autuante, e que resultou na omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, foi realizado em conformidade com a legislação.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“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”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

E mais: quando da elaboração do inventário, deve ser observada a regra de somente considerar como mercadoria pertencente à empresa, aquelas que efetivamente, estejam disponíveis para a comercialização, não podendo ser consideradas aquelas já comercializadas, ainda que fisicamente em seu estabelecimento, as mercadorias de terceiros em seu poder, ainda que eventualmente, bem como as mercadorias de sua propriedade em poder de terceiros, mesmo que não estejam fisicamente em seus depósitos.

Tal regramento encontrava-se no artigo 330 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, conforme se depreende abaixo:

"Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70).

§ 1º O livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque.

§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:

I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;

II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

§ 3º O arrolamento em cada grupo deverá ser feito:

I - segundo a ordenação da tabela prevista na legislação do IPI, sendo que essa exigência não se aplica a estabelecimento comercial não equiparado a industrial;

II - de acordo com a situação tributária a que estejam sujeitas as operações com as mercadorias, tais como tributadas, não tributadas, isentas.

§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:

I - coluna "Classificação Fiscal": a indicação relacionada com o código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que constitui a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), sendo que essa exigência não se aplica a estabelecimento comercial não equiparado a industrial;

II - coluna "Discriminação": especificação que permita a perfeita identificação das mercadorias, tais como: espécie, marca, tipo, modelo;

III - coluna "Quantidade": quantidade em estoque na data do balanço;

IV - coluna "Unidade": especificação da unidade (quilogramas, metros, litros, dúzias, etc.), de acordo com a legislação do IPI;

V - colunas sob o título "Valor":

a) coluna "Unitário": valor de cada unidade de mercadoria pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente de mercado ou de bolsa, prevalecendo o critério de valoração pelo preço corrente, quando este for inferior ao preço de custo, sendo que, no caso de matérias primas ou produtos em fabricação, o valor será o de seu preço de custo;

b) coluna "Parcial": valor correspondente ao resultado da multiplicação da quantidade pelo valor unitário;

c) coluna "Total": valor correspondente ao somatório dos valores parciais constantes no mesmo código referido no inciso I;

VI - coluna "Observações": informações diversas.

§ 5º Após o arrolamento, deverá ser consignado o valor total de cada grupo mencionado no caput deste artigo e no § 2º, e, ainda, o total geral do estoque existente.

§ 6º Se a empresa não mantiver escrita contábil, o inventário será levantado, em cada estabelecimento, no último dia do ano civil" ..

Esta é a regra posta e contida não somente na legislação, como, de igual forma, nas boas práticas contábeis. Do mesmo jeito, a escrituração do livro deve obedecer à realidade existente no estabelecimento, sobretudo quanto a questão da confiabilidade da informação.

Para os exercícios de 2008 e 2010, o resultado apurado foi o das entradas omitidas serem em maior valor do que as saídas, o que leva à presunção 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, sendo esta a discussão da infração 01.

Em relação à mesma, pode-se afirmar que é sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

A presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito acima, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta demonstre, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

No tocante à arguição defensiva de que recebe as mercadorias comercializadas por intermédio de transferências, não realizando aquisições diretas junto aos fornecedores, não pode ser acolhida, pois, conforme exposto acima, ao abordarmos a figura da presunção legal, trata-se apenas de uma ficção estabelecida, que poderia ser contraditada, caso a empresa autuada trouxesse aos autos a prova que desconfigurasse a presunção, bem como diante do fato de que a "omissão de entradas" não se constitui em fato gerador do imposto, pura e simplesmente.

Por tais motivos, a infração 01 fica mantida, vez que procedente.

Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2009, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto, ou seja, um fato concreto, sendo este o objeto da infração 02.

A argumentação defensiva da autuada, foi a de que realiza vendas para entrega futura. Nesta hipótese, o procedimento encontra-se devidamente especificado no artigo 411 e seguintes do RICMS/97, os quais determinam:

"Art. 411. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).

Parágrafo único. Nas hipóteses deste artigo, o IPI será lançado antecipadamente pelo vendedor, por ocasião da venda ou faturamento, porém o ICMS só será lançado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.

Art. 412. Nas vendas para entrega futura, por ocasião da efetiva saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá Nota Fiscal em nome do adquirente, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

I - como valor da operação, aquele efetivamente praticado no ato da realização do negócio, conforme conste na Nota Fiscal relativa ao faturamento, se emitida, sendo que, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", será consignada a base de cálculo prevista no inciso VIII do art. 56;

II - o destaque do ICMS, quando devido;

III - como natureza da operação, a expressão "Remessa - entrega futura";

IV - o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento".

No caso presente, a empresa autuada além de não agir segundo o preceito legal, não trouxe ao feito qualquer elemento que pudesse se contrapor de forma clara e objetiva aos dados arrolados pelo autuante, o que torna a infração subsistente, até pela aplicação dos artigos 140, 142 e 143 de RPAF/99, os quais rezaem que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, 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, respectivamente.

Isso por que, em sendo realidade a ocorrência de "vendas para entrega futura", estando tal mecanismo previsto na norma regulamentar estadual, deveria a autuada agir em conformidade com tais disposições acima enunciadas, o que não fez prova, razão para a autuação ser mantida.

Dessa forma, à vista da ausência de elemento que se contraponha ao lançamento, a infração 02 é subsistente.

Por tais razões, voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269198.0101/13-4** lavrado contra **N CLAUDINO & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.554,07**, acrescido das multas de bem como multa no percentual de 70% sobre R\$24.294,46 e de 100%, sobre R\$9.259,61 previstas no artigo 42, Inciso III da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2013.

ANTÔNIO CÉSAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR