

**A. I. N °** - 293259.1203/06-1  
**AUTUADO** - RONDELI & RONELLI LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ RAIMUNDO RIBEIRO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 03. 08. 2007

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0230-01/07**

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Infração caracterizada. 2. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O LANÇADO NO REGISTRO DE APURAÇÃO. Infração comprovada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas decorrentes de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração ratificada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/12/2006, exige ICMS no valor de R\$ 45.689,72, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – deixou de recolher o ICMS, em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de fevereiro a dezembro de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$ 27.284,20, acrescido da multa de 70%;

02 – recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de fevereiro a abril, junho a agosto, outubro e dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 14.888,87, acrescido da multa de 60%;

03 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, maio e julho de 2005, com exigência de ICMS no valor de R\$ 1.600,29, acrescido da multa de 60%;

04 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 [constantes no item 9 do inciso II do art. 353 do RICMS/97], no mês de dezembro de 2005, exigindo imposto no valor de R\$ 1.916,36, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, impugnou o lançamento tributário às fls. 216 a 223, arguindo, inicialmente, que através da autuação lhe foram imputadas infrações inexistentes e que decorreram de equívocos e irregularidades que comprometem a credibilidade do Auto de Infração. Asseverando discordar das infrações 01, 03 e 04, passa a tecer comentários a respeito de cada um desses itens.

Tratando da infração 01, argumenta que a acusação referente à falta de registro de notas fiscais de aquisição, possivelmente se baseou em documentação fiscal colhida através do SINTEGRA - Sistema Integrado de Informações sobre Operações e do CFAMT – Sistema Automatizado de Controle de Mercadorias em Trânsito ou talvez através de pesquisas junto a diversos fornecedores. Aduz que a constatação da existência de notas fiscais oriundas de postos fiscais ou arrecadadas em empresas fornecedoras, sem o devido registro na escrita fiscal, simplesmente indica a possibilidade de ilícito tributário, porém esse indício por si só não comprova a ocorrência do ilícito.

Utilizando-se da comparação entre os termos presunção e prova, feita pelo tributarista Roque Antonio Carrazza, aduz que a simples probabilidade perece diante da inexistência de idoneidade do fato conhecido. No caso em discussão, afirma se fazer necessário que o fisco comprove a efetiva entrada das mercadorias, como acontece no levantamento quantitativo de estoque, quando o levantamento correto produz prova inequívoca. Alega que o autuante não cuidou de efetuar o levantamento de estoque, mesmo estando de posse de todos os livros e documentos fiscais que lhe possibilitavam a realização desse tipo de auditoria.

Enfatiza que a simples existência de notas fiscais arrecadadas nos citados sistemas não se constitui em prova da entrada das mercadorias no estabelecimento tido como destinatário, principalmente quando a acusação se torna presunção de ilícito tributário. Desse modo, entende que cabe ao Estado comprovar a existência da ocorrência que provocará a imposição tributária, isto é, provar o efetivo ingresso das mercadorias em seu estabelecimento. De forma contrária, se exigiria do contribuinte a produção de provas negativas, o que comprometeria o princípio da segurança jurídica, numa verdadeira inversão do ônus da prova, que neste caso é dever do fisco.

Assim, inexistindo nos autos as provas da efetiva entrada das mercadorias elencadas nas notas fiscais arroladas na autuação, não poderá ser exigido o tributo decorrente da presumida omissão de saídas. Ressalta que somente tomou conhecimento das referidas notas fiscais quando da autuação.

Argumenta que no caso de estabelecimentos do ramo de supermercados é impossível a aplicação da presunção de que toda falta de registro de entradas resultará inexoravelmente em omissão de saídas das mercadorias não registradas. Baseia essa assertiva sob a alegação de que por determinação legal todo supermercado deve lançar suas saídas em máquinas registradoras ou em equipamento emissor de cupom fiscal, o que significa dizer que ainda que o estabelecimento omita a entrada de mercadorias, estas sempre sairão com tributação.

Acrescenta que esse fato resulta em prejuízo para o contribuinte, considerando que a saída irremediavelmente será registrada, resultando no pagamento de imposto a mais, por não se creditar do tributo pago pelas entradas não registradas. Desse modo, a autuação é improcedente, devido à impossibilidade de utilização da presunção de omissão de saídas nesses casos.

Observa que o entendimento de existência da presunção de saídas de mercadorias na presente situação iria de encontro ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, haja vista

que não foi concedido ao impugnante o direito ao crédito do imposto destacado nas notas fiscais, tributo esse que foi pago quando da aquisição das aludidas mercadorias. Assim, ainda que supostamente admita a existência da infração, entende que do valor do tributo a ser apurado deve ser deduzido o montante destacado e recolhido nas notas fiscais não registradas.

Salienta que os argumentos apresentados têm pertinência também para as infrações 03 e 04, que devem ser descaracterizadas devido à inaplicabilidade da presunção de omissão de saídas aos supermercados.

Considerando que o lançamento foi baseado em fatos não suscetíveis de tributação e em elementos precários e inseguros, além de decorrer de presunção, pleiteia pela nulidade do Auto de Infração e que no mérito o mesmo seja julgado parcialmente improcedente.

Requer, ainda, a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, para que sejam apuradas as suas alegações.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 232/233, salientando que em relação à infração 01, as notas fiscais acostadas aos autos (fls. 27 a 139) provam materialmente a aquisição das mercadorias correspondentes. Esses documentos foram adquiridos através do CFAMT e através de intimações feitas junto a fornecedores habituais do autuado, de acordo com os documentos constantes às fls. 140 a 180.

Argüi que todas as notas fiscais foram emitidas por fornecedores freqüentes do contribuinte e que as mercadorias se encontram dentre aquelas por ele comercializadas. Ademais, os dados constantes dos referidos documentos fiscais identificam claramente o autuado, a exemplo da razão social, do endereço, de sua inscrição estadual e de seu CNPJ.

Afiança não caber a alegação de tributação nas saídas através do ECF, desde quando é perfeitamente possível que as saídas das mercadorias sejam realizadas sem os registros da máquina.

A infração 02 não foi contestada, enquanto que em referência às infrações 03 e 04 as notas fiscais não foram registradas nem foi recolhido o imposto correspondente.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Ressalto, inicialmente, que não vislumbro a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, nem ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que o procedimento fiscal não violou as regras contidas nos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a”, 39, inciso III e 41 do RPAF/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara e precisa, estando embasadas em levantamentos e demonstrativos, extraídos da escrita fiscal do sujeito passivo, bem como em vias e cópias reprográficas de notas fiscais que embasaram a acusação fiscal, determinando com segurança, a infração e o infrator. Além do que, tendo recebido cópias dos citados demonstrativos e dos documentos fiscais, o autuado exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação e demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Assim, afasto as alegações defensivas sobre suposta ocorrência de equívocos e irregularidades no levantamento conduzido pela fiscalização, haja vista que tais assertivas não se fizeram acompanhar de provas materiais em seu favor.

Observe que o próprio autuado na peça defensiva afirma que *“somente tomou conhecimento da existência de tais notas fiscais, quando da presente autuação”*, o que afasta definitivamente qualquer alegação de cerceamento de defesa.

A infração 01 se originou da constatação da omissão de receitas, através de entradas de mercadorias não registradas. Observo que, na realidade, o lançamento decorreu do resultado da análise de notas fiscais resgatadas junto aos sistemas CFAMT e SINTEGRA, tendo o autuante em reforço ao exame da documentação fiscal coletada, colhido junto aos correspondentes fornecedores as comprovações concernentes às vendas efetuadas com destino ao estabelecimento autuado.

Este Conselho de Fazenda, através de diversos Acórdãos publicados, já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através do CFAMT. Verifico, inclusive, que as notas fiscais objeto da autuação foram todas destinadas ao autuado.

O autuado argumentou inexistirem provas nos autos quanto à efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento e alegou ter ocorrido inversão do ônus da prova. Quanto a este ponto, asseguro que a infração está devidamente caracterizada, estando a exigência fiscal legalmente respaldada no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96. Este artigo trata de uma presunção legal, sendo uma das raras hipóteses no direito processual administrativo em que há inversão do ônus da prova. Acrescento que esse dispositivo legal, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, estabelece que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além de outras hipóteses, conforme transcrevo abaixo.

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

*...*

*§ 4º O fato de a 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, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

No que diz respeito à afirmação de que a simples existência de notas fiscais arrecadadas pela fiscalização não prova a entrada das mercadorias em seu estabelecimento, ressalto que as notas fiscais objeto desta infração foram emitidas por empresas regularmente inscritas nos órgãos de fiscalização, tendo como destinatário o sujeito passivo e por serem contratos de fornecimento de mercadorias, são válidas, como prova de circulação no território nacional e do respectivo ingresso no estabelecimento destinatário, até que se prove o contrário, o que não foi feito pelo impugnante, pois não foram apresentados elementos que invalidem os documentos fiscais em questão. Ressalto, ademais, que vários desses documentos se referiram a vendas a prazo e que os responsáveis pelo transporte das mercadorias foram os próprios fornecedores, o que consiste em outras provas do vínculo comercial entre o autuado e os emitentes das notas fiscais.

O sujeito passivo ponderou que em decorrência de desenvolver a atividade de supermercado, todas as saídas de mercadorias de seu estabelecimento forçosamente seriam registradas através de máquinas registradoras e de equipamentos emissores de cupons fiscais, motivo pelo qual a presente exigência significaria uma cobrança em duplicidade do imposto, sob o pressuposto de que esta cobrança estaria incidindo sobre as mesmas mercadorias já tributadas nas saídas. Conforme se depreende do dispositivo acima transcrito, a exigência tributária no caso da lide se refere à presunção de que o contribuinte, ao deixar de contabilizar entradas de mercadorias em seu estabelecimento, omitiu, anteriormente, saídas de outras mercadorias tributáveis. No caso,

independe através de que documento fiscal são efetivadas as saídas do estabelecimento, seja por meio de notas fiscais ou de cupom fiscal, pois o que está a se exigir é o tributo decorrente de saídas precedentes omitidas. E é também em decorrência desse fato que descabe a concessão do pretendido crédito fiscal relativo às notas fiscais objeto da autuação. Para melhor ilustrar esse entendimento, transcrevo trecho do voto do ilustre relator Cláudio Meirelles Mattos, no Acórdão JF nº. 0046-05-06, quando assim se manifestou sobre o assunto:

*“A presunção que a lei estabelece é quanto a uma série de estágios diferenciados, antecedentes lógicos da omissão de saídas verificadas em momento anterior às entradas não registradas, inter-relacionados entre si, cuja receita lastreou a aquisição de mercadorias não registradas (podendo ser esta tributável ou não). O próprio conceito de presunção é tomar como certo algo que é apenas provável e, sendo provável é porque tem de existir uma infinidade de hipóteses alternativas ao fato presumido. Anoto que toda a presunção não é definitiva, admitindo prova em contrário, e que este ônus é do contribuinte, não do fisco. Como o contribuinte não elidiu a acusação feita, conforme art. 123 do RPAF/99, mantenho a autuação em todos os seus termos.”*

Logo, entendo que a infração 01 encontra-se devidamente caracterizada.

Vejo que a infração 02, que se refere ao recolhimento a menos do ICMS devido à constatação de divergências entre os valores do imposto recolhido e aquele escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, não foi contestada, pelo que considero que a mesma foi tacitamente reconhecida. Observo que o procedimento fiscal foi realizado atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta, haja vista que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não deixam margens a dúvidas quanto ao acerto da exigência tributária. Assim, fica mantida a infração 02.

A infração 03 se referiu à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de materiais destinados ao consumo do estabelecimento. Esta exigência tem previsão no art. 1º, § 2º, inciso IV, bem como no art. 5º, inciso I, do RICMS/97, estando devidamente caracterizada nos autos. Neste caso o autuado se limitou a argüir que descabia a imputação, baseando-se, para tanto, nos mesmos argumentos apresentados ao se insurgir contra a infração 01. De forma inversa, noto que o demonstrativo acostado à fl. 25, além dos demais elementos probatórios anexados pela fiscalização, apontam no sentido da procedência do lançamento, tornando a infração inteiramente procedente.

No que se refere à infração 04, observo que se tratou da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, relativo às aquisições de mercadorias elencadas no inciso II, do art. 353, do RICMS/97. Verifico que também aqui o sujeito passivo, simplesmente manifestou o entendimento de que as mesmas alegações concernentes à infração 01 eram bastantes para descaracterizar a infração. Enquanto isso, o demonstrativo apresentado pelo autuante à fl. 26, em conjunto com as cópias dos livros e comprovantes de recolhimento de ICMS do período, indicam o acerto da ação fiscal. Desta forma, esta infração igualmente é procedente.

Não acolho a solicitação de diligência, considerando que o autuado teve oportunidade e já apresentou suas argumentações na impugnação e que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

Ante o exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293259.1203/06-1, lavrado contra **RONDELI & RONDELLI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor total de **R\$ 45.689,72**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 27.284,20 e de 60% sobre R\$ 18.405,52, previstas no art. 42, incisos III e II, alíneas “b”, “f” e “d”, da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR