

**PROCESSO** - A. I. Nº 017903.0601/07-0  
**RECORRENTE** - ELMIR MENDES DA COSTA (COMERCIAL COSTA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0307-03/07  
**ORIGEM** - INFAC EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 21/10/2008

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0335-11/08

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A cobrança do ICMS por presunção em razão da existência de suprimento de caixa de origem não comprovada possui lastro legal, cabendo ao contribuinte o ônus de afastá-la, sob pena de improviso do Recurso interposto e manutenção da cobrança engendrada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado com vistas a exigir ICMS no importe de R\$124.950,00, por presunção, em razão da constatação de suprimentos de caixa de origem não comprovada no período de fevereiro de 2004 a novembro de 2006.

A JJF, inicialmente, consignou que o contribuinte alegou que a fiscalização não cuidou de proceder à reconstituição da conta caixa, para que ficasse comprovada a repercussão no saldo devedor, e que o autuante deveria comprovar a efetiva entrada das mercadorias e não simplesmente presumi-las em face da existência de um suprimento de caixa.

Disse que a infração objeto da autuação é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “Caixa” através da análise da documentação correspondente e que o suprimento de caixa de origem não comprovada indica que a escrituração dos valores a título de empréstimos foi efetuada sem a documentação regular. Com tais considerações, não acatou a alegação defensiva, por entender que a irregularidade apurada deve ser interpretada como omissão de registro de receitas decorrentes de vendas, salvo prova em contrário, o que não foi apresentado pelo deficiente.

Asseverou que, de acordo com a informação fiscal prestada pelo autuante, foram constatados empréstimos de sócios à empresa, sem nenhum documento e sem comprovação do lastro na declaração do Imposto de Renda da pessoa física para fazer os aportes de numerário.

Aduziu que, ao analisar as declarações do Imposto de Renda da pessoa física dos exercícios de 2005 e 2006, verificou rendimentos no valor total de R\$36.670,00 nos dois exercícios, mas no mesmo período a pessoa física emprestou R\$405.000,00, como consta no livro Caixa.

Esclareceu que o livro Caixa é considerado um instrumento auxiliar da escrita fiscal, bem como os livros da contabilidade geral que se relacionem com a escrita fiscal ou comercial do contribuinte, elementos que devem ser levados em consideração para efetuar os levantamentos fiscais.

Observou que não foi comprovada pelo autuado a origem do suprimento de caixa constante no livro Caixa, e a legislação autoriza a presunção de que esse suprimento é decorrente de saídas de mercadorias em decorrência de lançamento de numerário inexistente, o que também ocorre

quando se constata suprimento fictício de Caixa mediante simulação de transferência de mercadoria para outro estabelecimento da mesma empresa, tendo em vista que esse fato causa repercussão nos estoques de mercadorias dos estabelecimentos envolvidos, além de utilização indevida de crédito fiscal pelo estabelecimento destinatário.

Transcreveu o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, prosseguindo na análise das razões recursais, para consignar que não há nos autos provas de que o autuado comercializa, preponderantemente, mercadorias isentas ou submetidas ao regime da substituição tributária ou antecipação, e por isso, não se pode considerar que os valores apurados, em relação à omissão de saídas, foram totalmente mercadorias sujeitas à substituição tributária. Salientou que, embora o autuado não tenha solicitado a realização de diligência, não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de fatos e documentos que estão na posse do contribuinte.

Ao final, julgou procedente a exigência fiscal.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso voluntário de fls. 74/82, através do qual requer a reforma da Decisão impugnada, aduzindo que não há provas de que tenha havido ingresso de mercadoria no estabelecimento autuado, cabendo ao Fisco fazer tal prova, uma vez que a autuação não pode embasar-se em indícios ou presunções, sob pena de violar os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Afirma que a empresa possui contabilidade em ordem, amparada em documentação formalmente válida, tendo, em razão disso, em seu favor a presunção de legitimidade da escrituração, presunção essa que não se pode afastar com meras afirmações ou diligências administrativas unilateralmente produzidas.

Transcreve entendimento jurisprudencial e doutrina que entende respaldar a tese recursal.

Diz que compete ao Fisco comprovar a aquisição de mercadorias através de levantamento quantitativo de estoques.

Assevera que, no caso de omissões de entradas, quando se trata de estabelecimento classificado no ramo de supermercados, é impossível aplicar a presunção de que toda omissão de registro de nota fiscal de entrada redundará, inexoravelmente, em omissão de saída das aludidas mercadorias não registradas. Isso se dá, segundo o recorrente, porque todo estabelecimento equiparado a supermercado, deve promover suas saídas, por determinação legal, através de registro em máquinas registradoras ou ECF's. Logo, conclui que todas as saídas são oferecidas a tributação.

Analisa o art. 2º, parágrafo 3º, IV, do RICMS, que trata da presunção de omissão de saídas em razão do ingresso de mercadorias não registradas, aduzindo que o texto da lei não fala que a presunção seja de saídas anteriores e, por isso, pode-se concluir perfeitamente que se trata de uma presunção de omissão de saídas futuras sem pagamento do imposto.

Assevera que: “*Por outro lado, se os supermercados operam com equipamentos registrais que infalivelmente registram todas as saídas é óbvio que mesmo as saídas ANTERIORES já foram registradas, não havendo, portanto, a possibilidade de omissão de SAÍDAS (mesmo) ANTERIORES.*

*Portanto, falível e falho o argumento do julgador, data vénia”.*

Afirma que opera preponderantemente com mercadorias isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária e, por isso, o método de fiscalização utilizado pelo autuante é inaplicável, conforme vasta jurisprudência que transcreve.

Por fim, diz que a presunção de omissão de saídas objeto da autuação viola o direito ao crédito do contribuinte, argumentando que, mesmo se for mantida a infração, há de ser concedido o crédito consignado nas notas fiscais de entrada que supostamente não foram registradas.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 89/94, opinou pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto, ao argumento de que a presunção de omissão de saídas objeto da autuação está

prevista na lei estadual do ICMS, sendo que a própria doutrina trazida à baila pelo recorrente admite a inversão do ônus da prova nos casos de presunção de ocorrência do fato gerador.

Diz que, no presente PAF, há fortes indícios de ocorrência do fato gerador, pois foi constatada a existência de suprimento de caixa de origem não comprovada, ressaltando, ainda, que o sócio que teria efetuado o aporte financeiro demonstrou ter renda insuficiente para tanto, conforme declarações de IR acostadas aos autos.

Afirma que não assiste razão à recorrente quanto ao pleito de realização de levantamento quantitativo de estoques, uma vez que a legislação permite, expressamente, a cobrança do imposto por presunção.

Rechaça o argumento de que, por se tratar de estabelecimento equiparado a supermercado, não seria possível aplicar a presunção, sob dois fundamentos: primeiro, consignou que as operações de saída podem muito bem deixar de ser registradas no ECF; segundo, afirmou que o contribuinte não demonstrou que opera, preponderantemente, com mercadorias isentas ou sujeitas à substituição tributária, devendo prevalecer a informação prestada pelo autuante de que apenas 3% do faturamento do recorrente seria relativo a esse tipo de mercadoria.

Ressalta que o documento de fls. 54, do Departamento Nacional de Registro de Comércio, demonstra ter havido requerimento do empresário para realizar atividade econômica principal de comércio praticado em mercearias e armazéns varejistas, sendo que suas atividades secundárias são comércio varejista de bebidas, GLP e material de construção em geral. Verificou que apenas a atividade secundária do contribuinte refere-se a mercadorias sujeitas à substituição tributária, o que reforça a informação prestada pelo autuante.

Faz o cotejo do presente caso com o entendimento jurisprudencial invocado na peça recursal, afirmando tratarem-se de casos concretos dessemelhantes.

Conclui, afirmando que o contribuinte deveria ter elidido a presunção mediante a demonstração de eventual irregularidade no lançamento, o que, entretanto, não foi feito.

Afasta a alegação de crédito decorrente de entrada de mercadorias, pugnando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Da análise do Recurso Voluntário interposto, constata-se que o contribuinte parte de uma falsa premissa ao impugnar o lançamento engendrado e requerer a reforma da Decisão proferida pela primeira instância administrativa, pois considera, em boa parte de seu Recurso, que a presunção que respalda a presente autuação decorre da falta de registro de notas fiscais de entrada, quando, em verdade, o autuante constatou a existência de suprimentos de caixa de origem não comprovada, consubstanciados em empréstimos supostamente realizados por sócios da empresa autuado e transferências da filial (demonstrativos de fls. 08/12).

Assim, caem por terra todas as argumentações expendidas no sentido de que competiria ao Fisco comprovar o ingresso das mercadorias que não teriam sido objeto de registro na escrita contábil e fiscal do contribuinte. De fato, se a autuação tivesse tal fundamento, o autuante teria o ônus de instruir o PAF com provas da materialidade da infração imputada ao contribuinte, demonstrando a efetiva circularização da mercadoria e a grande probabilidade de ter ingressado no estabelecimento autuado.

Tratando-se, todavia, como de fato ocorre no presente caso, de presunção de omissão de saída pela constatação de suprimento de caixa de origem não comprovada, o autuante deve, apenas, demonstrar a existência de aportes financeiros na conta caixa do contribuinte que teriam sido efetuados de maneira irregular; o ônus da prova de que o lançamento está incorreto é do contribuinte, seja porque somente ele possui meios de obter os documentos comprobatórios da regularidade dos aportes financeiros, seja porque consiste numa presunção com previsão legal

específica: o parágrafo 4º, do art. 4º, da Lei nº 014/96, com a redação conferida pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, estabelece, de forma expressa, a possibilidade de o Fisco lançar tributo caso constate a existência de suprimento de caixa de origem não comprovada, *in verbis*:

*“§ 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”.*

A presunção em comento, além de, como visto, contar com a previsão legal que o princípio da legalidade exige, revela-se inteiramente justificável, porquanto o suprimento de caixa é signo de riqueza que, se apurado em empresa comercial ou industrial contribuinte do ICMS, permite concluir pela realização de operações de saída de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.

Como se vê, compete ao contribuinte a prova em sentido contrário, ou seja, deve demonstrar qual a origem do suprimento de caixa, de modo a se afastar a presunção legal de que o numerário decorreu de operações tributáveis que foram feitas à revelia do Fisco. Nas circunstâncias, inteiramente descabida a pretensão do recorrente de impor ao Fisco o ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador, tendo em vista a previsão legal que transferiu o dever de provar para o contribuinte.

No caso dos autos, além do contribuinte não ter trazido ao feito qualquer prova que pudesse elidir a acusação fiscal, os documentos que instruem a autuação demonstram que o sócio que teria emprestado dinheiro à empresa recorrente auferiu, nos anos de 2005 e 2006, renda no importe de R\$36.670,00, o que demonstra a falta de lastro para fazer os aportes que, nos mesmo exercícios, totalizaram a quantia de R\$405.000,00, conforme consta do livro caixa.

Outrossim, o simples fato de operar com ECF não conduz, necessariamente, ao afastamento da presunção em exame. Isso porque, como cediço, o contribuinte pode, perfeitamente, possuir o ECF em seu estabelecimento e, por qualquer motivo que seja, deixar de registrar a totalidade das operações que realiza no referido equipamento. Logo, a princípio, apenas a prova acerca da regularidade dos aportes seria suficiente para ensejar a reforma da Decisão fustigada.

Com relação à alegação de que as mercadorias que comercializa, em sua maioria, são isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária, tenho que o contribuinte mais uma vez descurou-se do ônus de comprová-las. Não há, nos autos, qualquer documento que possa servir sequer de início de prova de tal circunstância, o que desautoriza, por completo, a modificação da Decisão de primeiro grau, seja para julgar improcedente o Auto de Infração, seja para aplicar a proporcionalidade.

Por todas essas razões, revela-se plenamente justificável e consentânea com o direito a presunção de omissão de saídas anteriores aplicada pelo autuante e mantida pela Decisão objurgada.

No que concerne ao pedido de utilização dos créditos relativos às mercadorias ingressas no estabelecimento sem registro na escrita do contribuinte, a alegação, consoante anunciado acima, está dissociada do ponto fulcral da autuação: suprimento de caixa de origem não comprovada. Não houve acusação de ingresso sem registro na escrita fiscal, logo, não há falar em apropriação dos créditos constantes de notas fiscais de entrada.

Ante o exposto, na esteira do bem fundamentado Parecer da PGE/PROFIS, o qual invoca-se como fundamento do presente voto, como se literalmente transcreto estivesse, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão de primeiro grau em todos os seus termos.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 017903.0601/07-0, lavrado contra **ELMIR MENDES DA COSTA (COMERCIAL COSTA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.950,00**, crescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

ANA PAULA TOMAZ MARTINS - REPR. DA PGE/PROFIS