

**PROCESSO** - A. I. Nº 298237.0031/17-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CCL – COMERCIAL CARVALHO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. - ME  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JF nº 0117-01/18  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**PUBLICAÇÃO** - INETERNET – 29/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0291-12/19

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO DECLARADAS. LANÇAMENTO 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. A acusação fiscal tomou por base as aquisições realizadas pelo autuado referentes às Notas Fiscais eletrônicas arroladas no levantamento e os não lançamentos realizados no livro Registro de Entradas da EFD do contribuinte. No entanto, utilizou os dados das DMAs, apresentadas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cujas referidas Notas Fiscais compuseram a apuração do imposto em cada período mensal. Inexistência de razoabilidade em se admitir como legítimos os registros existentes nas DMAs para apuração do índice de proporcionalidade e não se admitir os demais registros existentes nas DMAs para exigência do imposto, desconsiderando as informações e dados declarados pelo Contribuinte. Alterada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Nulo**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Pública Estadual através da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JF nº 0117-01/18, a qual julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/12/2018, onde do autuado fora exigido originalmente um débito de R\$314.472,08 com penalidade aplicada de 100%.

Segue abaixo a transcrição da única infração lavrada, objeto do Recurso de Ofício que ora se aprecia:

*Infração 01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, referente ao ano de 2016.*

O autuado interpôs impugnação a susomencionada infração, alegando improcedência da mesma. Em sua manifestação, o autuante, através de informação fiscal datada de 07 de maio de 2018, mantém o lançamento de ofício no sentido da “*procedência total do auto de infração*”.

Em análise e julgamento pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a mesma decidiu pela Improcedência da autuação com base no seguinte voto:

*“Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas.*

*Observe que o impugnante afirma que, apesar de a acusação fiscal de falta de registros de entradas de*

*mercadorias, todas as informações foram prestadas por meio das DMAs mensais e encontram-se registradas no livro de entrada e nas DMAs que colacionou aos autos mediante CD.*

*Sustenta o impugnante que não omitiu as informações, haja vista que o autuante utilizou como base de cálculo em seu demonstrativo 3-A – Cálculo do Índice de proporcionalidade, as informações de mercadorias tributadas declaradas nas DMAs, provando assim que havia conhecimento das operações de aquisições e vendas de mercadorias.*

*Alega que o autuante considerou as DMAs como registro de informações das mercadorias tributáveis para gerar o índice de cálculo na autuação, porém, não considerou os dados contidos nas DMAs, no caso registro de vendas de mercadorias tributadas, isentas e não tributadas; registros de aquisições de mercadorias tributadas, isentas e não tributadas; apuração do ICMS com o débito do imposto em todos os meses declarados.*

*Sustenta que desse modo, o autuante jamais poderia ter caracterizado omissão de entrada, haja vista que o valor informado pela empresa foi maior que o valor que o Fisco tinha conhecimento.*

*Alega que o autuante consignou no demonstrativo de cálculo do índice de proporcionalidade que durante o período de janeiro a dezembro de 2016 a SEFAZ teve conhecimento da informação prestada pela empresa, por meio das DMAs mensais, no total de R\$4.605.403,25 de entradas de mercadorias, sendo que no demonstrativo da presunção de omissão de receitas de documentos fiscais foi encontrado o valor de R\$4.451.888,35, portanto, valor informado pela empresa superior ao valor de conhecimento da SEFAZ/BA.*

*O autuante, em síntese, contesta a alegação defensiva. Afirma que o autuado além de não entregar os arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, no prazo regulamentar, recusou-se a entregá-los, mesmo quando intimado, conforme intimações acostadas às fls. 3/4.*

*Inicialmente, cabe observar que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse do Fisco, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, sendo de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, à exceção do microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, que não é o caso do autuado, já que se trata de contribuinte que apura o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, portanto, obrigado à Escrituração Fiscal Digital – EFD.*

*Já a Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), cuja apresentação mensal obrigatoriamente deverá ser feita pelo contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, como é o caso do autuado, constitui-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados na escrita fiscal do contribuinte.*

*Por certo que, no momento em que o contribuinte não lança na sua escrita fiscal digital (EFD) os dados e informações obrigatórios, necessários e indispensáveis, para verificação pela Fiscalização, inclusive para apuração do imposto, certamente que a sua DMA apresentada não poderá refletir os lançamentos efetuados na escrita fiscal, considerando que a escrituração não fora realizada.*

*Entretanto, no presente caso, verifico que a omissão de saídas foi apurada pelo autuante tomando por base as aquisições constantes em Notas Fiscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas do autuado, conforme consta expressamente consignado no “Demonstrativo T - DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS” (fls. 6 a 30 dos autos), sendo exigido o imposto com fundamento no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, que estabelece:*

*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:*

*[...]*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*Portanto, trata-se de exigência fiscal decorrente de presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, cabendo ao sujeito passivo elidir a presunção com apresentação de elementos hábeis de prova.*

*No presente caso, o exame dos elementos que compõem o processo – Auto de Infração e respectivos demonstrativos elaborados pela Fiscalização, i.e. “DEMONSTRATIVO C - DEMONSTRATIVO DA FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS”; “DEMONSTRATIVO 3ª – DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO ÍNDICE DE PROPORCIONALIDADE;” “Demonstrativo T - DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS; Defesa inicial e CD colacionado pelo impugnante, acostado à fl. 45, permite concluir que, sob o aspecto da verdade material, o autuado elide a autuação.*

*Isso porque, a acusação fiscal tomou por base as aquisições realizadas pelo autuado referentes às Notas Fiscais eletrônicas arroladas no levantamento e os lançamentos realizados pelo autuado no livro Registro de Entradas,*

*sendo que referidas Notas Fiscais compuseram a apuração do imposto realizada pelo autuado em cada período mensal – janeiro a dezembro de 2016.*

*Ou seja, foram declaradas pelo autuado nas DMAs apresentadas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia atinentes aos mencionados períodos de apuração, conforme se verifica ao se confrontar as Notas Fiscais relacionadas pelo autuante no “Demonstrativo T - DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS” e os registros de entradas efetuados pelo autuado.*

*Considero que assiste razão ao impugnante quando alega que o autuante considerou as DMAs como registro de informações das mercadorias tributáveis para gerar o índice de cálculo na autuação, porém, não considerou os dados contidos nas DMAs, no caso registro de vendas de mercadorias tributadas, isentas e não tributadas; registros de aquisições de mercadorias tributadas, isentas e não tributadas; apuração do ICMS com o débito do imposto em todos os meses declarados.*

*A meu ver não há razoabilidade em se admitir como legítimos os registros existentes nas DMAs para apuração do índice de proporcionalidade e não se admitir os demais registros existentes nas DMAs para exigência do imposto, desconsiderando as informações e dados declarados pelo Contribuinte.*

*Ademais, considero relevante a alegação defensiva - devidamente comprovada - de que, durante o período de janeiro a dezembro de 2016 a SEFAZ teve conhecimento da informação prestada pela empresa, por meio das DMAs mensais, no total de R\$4.605.403,25 de entradas de mercadorias, sendo que no demonstrativo da presunção de omissão de receitas de documentos fiscais foi encontrado pelo autuante o valor de R\$4.451.888,35, portanto, o valor informado pela empresa é superior ao valor de conhecimento da SEFAZ/BA. Vale dizer que o Contribuinte declarou mais Notas Fiscais eletrônicas de entradas do que a própria Fiscalização.*

*Diante do exposto, a infração é insubsistente.*

*Apesar de a improcedência da autuação afastar a alegação defensiva atinente à ocorrência de bis in idem, cabe consignar, a título de esclarecimento, que o bis in idem ocorre quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo Contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez, o que não é o caso dos dois Autos de Infração aduzidos pelo impugnante, haja vista que o Auto de Infração nº 298237.0029/17-0 versa sobre descumprimento de obrigação acessória e, no presente caso, o Auto de Infração em lide de nº 298237.0031/17-5 trata de descumprimento de obrigação principal – exigência de imposto.*

*Na realidade, o referido Auto de Infração nº 298237.0029/17-0 imputou ao autuado o cometimento de infração decorrente de não atendimento da intimação para entrega do arquivo eletrônico da EFD, tendo sido aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória, portanto, descabendo, no caso, falar-se em bis in idem.*

*Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Por força desta decisão acima prolatada, a 1ª JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, conforme impõe o art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, resultante do julgamento pela Improcedência do presente Auto de Infração, que versou sobre omissões de saídas de mercadorias tributadas apuradas pela constatação da falta de registro de entradas de mercadorias no ano de 2016.

Compulsando os autos, procedo a uma análise dos levantamentos elaborados pelo autuante e dos documentos trazidos pela defesa, contidos no CD à fl. 45 dos autos. Por tal análise, verifico que o Auto de Infração Nº 298237.0029/17-0 teve como fulcro o fato do sujeito passivo não ter entregue a sua escrituração fiscal digital – EFD, de acordo com que estabelece o art. 248, do RICMS/12, uma vez que se trata de imposto mensal pelo regime normal de apuração. Neste sentido, o fiscal autuante intimou o autuado a fazer tal procedimento fiscal. O autuado não atendeu o quanto intimado pela autoridade fazendária, que, por sua vez, lavrou a autuação acima descrita, arguindo omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, referente ao ano de 2016.

Com base no cotejamento dos documentos trazidos aos autos pela empresa autuada, através do CD acostado à fl. 45, fica patente que a mesma continuou a escriturar seus livros fiscais sem

atentar com as determinações do § 1º do art. 247 da nominada norma regulamentar, descumprindo uma obrigação acessória. No referido CD, tem-se cópias exemplificativas dos livros Registro de Entrada e do Registro de Apuração do ICMS. Desse modo, pode-se constatar que a autuada apresentava regularmente as DMAs - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, como impõe o art. 255, do Regulamento de ICMS deste Estado.

Em que pese a SEFAZ/Ba ter tido acesso a tais dados fiscais via as DMAs, o fiscal autuante procedeu a um demonstrativo de débito, intitulado Demonstrativo T - DEMONSTRATIVO DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS, acostados às fls. 6/30 dos autos, considerando que nenhuma delas havia sido escriturada no livro Registro de Entradas da EFD, portanto entendidas como não lançadas.

No Demonstrativo T susomencionado, o autuante procedeu à segregação das mercadorias tributadas normalmente, daquelas isentas e enquadradas no regime da substituição tributária. Por outro lado, elaborou o Demonstrativo 3A (fl. 6) para apurar o índice de proporcionalidade a partir da segregação das mercadorias por regime de tributação. Ora, como bem entendeu a decisão de 1ª instância, a auditoria fiscal utilizou-se de todos os valores constantes das DMAs para segregar as mercadorias e apurar os percentuais de cada uma delas, ou seja, aceitou os valores lançados mensalmente pela empresa autuada a respeito das suas aquisições de mercadorias, indo de encontro a sua acusação de presunção de omissão de receitas contida no aludido Demonstrativo T que trata “DA PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS”. É mister assinalar que a DMA é o espelho, de forma resumida, da escrituração fiscal do contribuinte como se bem depreende do quanto previsto no § 1º, do art. 255, do RICMS/12, que me permito transcrever mais abaixo, porém necessário se faz verificar o registro na escrita contábil:

*Art. 255. A Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) deverá ser apresentada mensalmente pelos contribuintes que apurem o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.*

*§ 1º Para cumprimento do disposto neste artigo, observar-se-á o seguinte:*

*I - na DMA serão informadas, em síntese, as operações e prestações realizadas em cada estabelecimento, do primeiro ao último dia do mês anterior, especificando as operações de entradas e saídas de mercadorias, bem como os serviços utilizados ou prestados, por unidade da Federação, e outros elementos exigidos no modelo do referido documento, devendo constituir-se em resumo e exato reflexo dos lançamentos efetuados nos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS;*

Contudo, verifico que não foi feito o devido cotejamento das notas lançadas nas DMAs, acostadas pelo sujeito passivo, às fls 6/30, na escrita contábil. O mesmo se faz necessário para elidir a autuação. Por tal razão, me permito discordar com o entendimento exarado na decisão recorrida da 1ª JF ao afirmar apenas os registros existentes nas DMAs são necessários e suficientes para demonstrar que não houve presunção de omissão de saídas, em que pese ser um forte indicador de que tal omissão não procede inclusive o autuante as identificou nas citadas DMAs, utilizando-as na sua auditoria, como restou comprovado.

É de meridiana clareza que, durante o período de janeiro a dezembro de 2016, a SEFAZ/BA tomou conhecimento pleno das informações prestadas pela empresa autuada por meio das DMAs mensais, perfazendo o montante total de R\$4.605.403,25 (fl. 6), relativo às entradas de mercadorias, sendo que no demonstrativo da presunção de omissão de receitas dos documentos fiscais acostados foi encontrado pelo autuante o valor de R\$4.451.888,35 (fl.30). Todavia, faz-se necessário adentrar na escrita contábil da empresa autuada para checar as notas fiscais foram devidamente escrituradas. Nesta esteira, entendo que a decisão de primo grau, pertinente a alegação defensiva, precisa ser alterada.

Em assim sendo, pela imprecisão da infração nos termos postos nos autos, afasto a improcedência para alterar a Decisão Recorrida, dando PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e com espeque no teor do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, julgar NULO o Auto de Infração, recomendando o refazimento do procedimento fiscal, a salvo de falhas, por parte da Inspeção Fazendária, relativa ao ano de 2016.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 298237.0031/17-5, lavrado contra **CCL COMERCIAL CARVALHO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. – ME**. Recomenda-se o refazimento do procedimento fiscal, a salvo de falhas, por parte da Inspeção Fazendária.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS