

**PROCESSO** - A. I. Nº 207185.0013/17-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - SUPERMERCADO CARISMA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JJF nº 0101-04/18  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0328-12/19

**EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. FALTA DE ELEMENTOS PARA SE DETERMINAR, COM SEGURANÇA, A INFRAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OCORRÊNCIAS DE VENDAS DE MERCADORIAS ANTERIORMENTE SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O autuante apurou apenas falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias na escrita fiscal do autuado. Neste caso, não procede a exigência do imposto a título de presunção legal de omissão de vendas, o que prescinde da falta de registro nos livros contábeis. Impossibilidade de aplicação da norma estabelecida pelo Art. 157 do RPAF/BA. Infração nula. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto em relação a Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/08/2017, para exigir crédito tributário no valor de R\$597.628,85, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 05.05.01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de setembro a dezembro de 2014, março e dezembro de 2015 e janeiro a maio de 2016, com datas de ocorrências em 31/12/2014, 31/12/2015 e 31/12/2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$460.328,64, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto do Recurso de Ofício.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0101-04/18 (fls. 95 a 98), com base no voto do Relator, a seguir transcrito:

*“O presente Auto de Infração imputou ao autuado 08 (oito) infrações, sendo a primeira e a mais significativa, relacionada a exigência de imposto por presunção legal, enquanto que as demais referem-se a penalidades por descumprimento de obrigações tributárias de naturezas acessórias.*

*Observe que o representante legal da empresa, intitulou equivocadamente a peça defensiva como sendo Recurso Voluntário, mencionando, inclusive, a ocorrência de um julgamento anterior inexistente, em relação a este PAF. De qualquer maneira e considerando a tempestividade do referido instrumento, aplico o princípio da fungibilidade processual e passo a apreciá-lo a título de Impugnação do lançamento.*

*Apesar do representante legal do autuado ter se omitido totalmente a respeito do lançamento, tanto em preliminar quanto em relação ao mérito, é dever do julgador, em determinadas situações, tal como a que se apresenta em relação a infração 01, examinar o lançamento quanto sua legalidade e eficácia, a fim de que possíveis ilegalidades não se sobreponham aos fatos.*

*Assim é que a infração 01 acusa a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Portanto, o lançamento foi efetuado com base em presunção prevista em lei. Da análise das peças constitutivas destes autos, vê-se, através da intimação constante à fl. 04, que os exames encetados pelo autuante levaram em consideração apenas a escrita fiscal do autuado, livros e documentos, não havendo qualquer exame efetuado sob o ponto de vista contábil.*

*Isto posto, registro que a presunção legal de omissão de receitas anteriores de saídas omitidas, deve ser analisada sob o ponto de vista de sua repercussão financeira, ou seja, se houve ingressos de recursos não contabilizados e, conseqüentemente, pagamentos também não registrados, decorrentes destes recursos. Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente nas saídas de mercadorias (não conhecidas) ocorridas em momento pretérito, detectadas via exames contábeis, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recursos para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso, e que não*

*esteja contabilizada, diz respeito a ocultação de receita. É sobre esta receita de venda oculta que se exige o imposto e não sobre a mercadoria propriamente dita já que aqui se apura o imposto através das disponibilidades do estabelecimento comercial.*

*Registre-se, por oportuno, que esta é uma presunção juris tantum, cabendo ao contribuinte desconstituí-la mediante apresentação de elementos probatórios em contrário, situação esta não ocorrida nestes autos. É o que preconiza a Lei nº 7.014/96, em seu Art. 4º, § 4º, inciso IV:*

**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 registrados;
- V** - pagamentos não registrados;

*E esta situação fica mais patente quando a Lei nº 7014/96 assim dispõe, em relação as penalidades:*

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

**III** - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

*d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

**IX** - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

**XI** - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal - este inciso foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

*Ou seja, a lei determina que quando o documento fiscal se encontra somente não registrado na escrita fiscal, não é devido imposto e sim multa por descumprimento de obrigação acessória. Caso contrário, quando o registro não ocorreu na escrita contábil, em princípio, o contribuinte omitiu receitas de vendas. Neste caso, a presunção legal prevê a exigência do imposto.*

*Dos exames levados a efeito nas peças que integram estes autos, como já dito linhas acima, para o lançamento concernente a infração 01, o autuante apurou apenas falta de registro de notas fiscais de entradas de mercadorias na escrita fiscal do autuado, conforme se constata através do doc. fl. 08 e relação de notas fiscais de fls. 20 a 52. Neste caso, portanto, não procede a exigência do imposto na forma indicada na infração 01, no total de R\$460.328,64, inclusive com indicação incorreta das datas de ocorrências conforme se verifica no lançamento. Deve o julgador, contudo, neste caso, proceder na forma estabelecida pelo Art. 157 do RPAF/BA, que estabelece:*

**Art. 157.** Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

*De maneira que, na situação sob exame, descabe a exigência do imposto no valor de R\$460.328,64 na forma constante da infração 01, entretanto, de ofício, com base no mencionado dispositivo regulamentar, aplico a penalidade prevista pelo Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, equivalente ao percentual de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não registradas, totalizando a quantia de R\$26.588,68, de acordo com os períodos indicados na planilha de fl. 08.*

*Isto posto, a infração 01 remanesce parcialmente procedente, na forma acima consignada.*

*Quanto as demais infrações, 02 a 08, todas referentes a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, o autuado, por seus representantes legais, se manteve totalmente em silêncio, o que denota seu reconhecimento. Por essa razão, mantenho a procedência das penalidades constantes no Auto de Infração relacionadas as infrações 02 a 08.*

*No que diz respeito aos argumentos do autuado relacionados a efeito confiscatório da multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, além de não ser da competência deste órgão julgador administrativo declarar inconstitucionalidade na legislação tributária posta, fica tal argumento prejudicado ante ao afastamento da exigência do imposto concernente a infração 01.*

*Por fim, naquilo que concerne ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário este fato já possui previsão expressa pelo Art. 153, III do CTN.*

*Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, sendo a Infração 01 procedente em parte com aplicação de penalidade no valor de R\$26.588,68 enquanto que as demais, 02 a 08, ficam mantidas em sua integralidade, tendo em vista a falta de manifestação pelo autuado em relação as mesmas.”*

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto em relação à Decisão que julgou pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, única infração objeto deste Recurso de Ofício.

Também foram exigidas multas por outras infrações relativas ao uso de ECFs e pela falta de atendimento a intimações e de entrega de documentos fiscais, arquivos magnéticos e DMAs, mas que foram julgadas procedentes e não são objeto do Recurso de Ofício.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$986.158,55, conforme extrato (fl. 100), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

Verifico que o demonstrativo de débito da Infração 01 considerou como data de ocorrência o último dia de cada exercício, reunindo os valores das notas fiscais não registradas em diversos meses, ao invés de apropriá-los em cada mês de apuração que a entrada deveria ter sido registrada. Ressalto que tal procedimento não prejudica a defesa do Autuado, sendo-lhe inclusive mais benéfico.

O lançamento referente à Infração 01 foi efetuado com base em presunção prevista no inciso IV do § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“§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 registrados;  
...”

Saliento que a presunção legal de omissão de receitas deve ser analisada sob o ponto de vista de sua repercussão financeira, ou seja, se houve ingressos de recursos não contabilizados e, consequentemente, pagamentos também não registrados, decorrentes destes recursos.

Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente nas saídas de mercadorias (não conhecidas) ocorridas em momento pretérito, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recursos para realizar aquisições não registradas.

Qualquer aquisição a título oneroso, e que não esteja contabilizada, diz respeito à ocultação de receita. E é sobre esta receita de venda oculta que se exige o imposto, não sobre a mercadoria propriamente dita, já que aqui se apura o imposto através das disponibilidades do estabelecimento.

Portanto, não se aplica a presunção de omissão de saídas, prevista no inciso IV, do § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas das mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Como não ficou registrada, nos autos, a verificação da escrita contábil do Autuado, a Decisão de piso afastou a exigência do imposto, com penalidade prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e cobrou apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso IX do referido dispositivo legal, ambas transcritas a seguir:

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

...  
III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de;

...  
d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

...  
IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no

*estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;  
...”*

Entretanto, a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória deveria ter sido precedida da verificação contábil e, somente após confirmada a existência da referida contabilização, é que a multa em questão deveria ter sido aplicada, nos termos do Art. 157 do RPAF/99, colacionado abaixo:

*“Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.”*

Ocorre que há um equívoco quanto ao pressuposto para a aplicação do citado dispositivo, afinal não ficou provada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, mas a sua nulidade, nos termos do Art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, já que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, por não ter sido acostadas as provas de que as aquisições não foram registradas na escrituração contábil.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício para considerar NULA a Infração 01, com fundamento no Art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, julgando o Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE no valor de R\$137.300,21, conforme demonstrativo abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Valor JJF	Valor CJF	Resultado
01 - 05.05.01	460.328,64	26.588,68	-	Nula
02 - 16.03.01	460,00	460,00	460,00	Procedente
03 - 16.05.04	460,00	460,00	460,00	Procedente
04 - 16.05.11	140,00	140,00	140,00	Procedente
05 - 16.10.12	82.800,00	82.800,00	82.800,00	Procedente
06 - 16.10.14	13.800,00	13.800,00	13.800,00	Procedente
07 - 16.14.03	27.220,21	27.220,21	27.220,21	Procedente
08 - 16.14.04	12.420,00	12.420,00	12.420,00	Procedente
<b>Valor Total</b>	<b>597.628,85</b>	<b>163.888,89</b>	<b>137.300,21</b>	

Recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos relativos à Infração 01, a salvo de falhas, consoante o comando do Art. 21 do RPAF/99, intimando o Autuado a apresentar os registros das entradas em sua escrituração contábil e, na sua falta, o imposto devido acompanhado da multa indicada no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Somente após comprovado o referido registro, é que deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207185.0013/17-8**, lavrado contra **SUPERMERCADO CARISMA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$137.300,21**, previstas no Art. 42, incisos XIII-A, “c”, 1.1 e 1.3, e “I”, XV, “h”, XVIII, “c” e XX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Recomenda-se à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante o comando do Art. 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS