

**PROCESSO** - A. I. Nº 232875.0013/18-4  
**RECORRENTE** - G.L.V.F. COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0101-04/19  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0057-12/20

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS (EFD), EMBORA DECLARADAS EM ESCRITOS DISPONIBILIZADOS À FISCALIZAÇÃO (DMA). APURAÇÃO COM BASE NO CONFRONTO ENTRE AS SAÍDAS TRIBUTADAS, CONSTANTES NAS ECFs, E AS INFORMADAS NAS DMAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Comprovada a omissão de registro de documentos fiscais que acobertavam saídas de mercadorias tributáveis. Débitos declarados em denúncia espontânea não se relacionam ao presente lançamento fiscal. Ausência de comprovação dos créditos fiscais questionados inviabiliza autorização de seu cômputo para o cálculo do tributo a recolher. Não acolhidas as arguições de nulidades. Reenquadramento da penalidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário (fls. 93 a 96) interposto em face do Acórdão nº 0101-04/19 (fls. 80 a 83), que concluíra pela Procedência da autuação. O Auto de Infração, lavrado em 20/06/2018 e notificado ao Sujeito Passivo em 12/07/2018 (fl. 60), exigira o ICMS omitido no valor de R\$524.829,88 e multa de 100%, mais juros e acréscimos legais, sob a acusação de cometimento de infração única, enunciada da seguinte maneira:

*Infração 01 – 02.01.02- Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, nos meses de julho de 2016 a dezembro de 2017. (...) Enquadramento Legal: Art. 2º, inciso I e art. 32 da Lei 7.014/96 C/C art. 322, inciso I; § 6º do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa Aplicada: Art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.*

Houve defesa, calcada em a) tratar-se o contribuinte de um mercado, onde são comercializados produtos diversos de origem animal e vegetal, e produtos de limpeza; b) que não recebeu as planilhas contendo informações de débitos ou as vendas a cartão, em ofensa ao seu direito ao contraditório e à ampla defesa; c) que não se levou em consideração a “denúncia espontânea” por si realizada.

A Informação Fiscal, intitulada “Contra Razões” (fl. 74), afirmou tratar-se de “defesa tempestiva, embora de caráter protelatório, pois os argumentos ali contidos carecem de substância para anular a prova material evidenciada pela falta de apresentação de documento comprobatório da escrituração dos documentos que originaram a multa, sendo multa não há que se falar em créditos como alega em sua defesa o contribuinte, motivo da autuação”.

Em sessão de 09/07/2019, 4ª JJF, por sua vez, rejeitou todos os argumentos de defesa, consoante o voto condutor a seguir transcrito:

### VOTO

*A acusação do presente Auto de Infração está assim posta:*

*“Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”*

*O contribuinte suscitou a nulidade da infração, alegando que não lhe foram disponibilizadas planilhas contendo as informações dos débitos apurados, bem como não foram demonstradas as vendas em cartão de crédito/débito. Assevera que tais omissões não lhe permitiu conhecer plenamente as acusações que lhe são imputadas, cerceando o seu direito de defesa, assegurando constitucionalmente.*

*Ao analisar o processo verifiquei que para fundamentar a acusação fiscal, foram anexados os seguintes documentos:*

- 1. Recibo de Solicitação de retificação de EFD referente aos exercícios de 2016 a 2017 emitido pelo fiscal autuante;*
- 2. Autorização para o contribuinte efetuar retificação da EFD deferida pelo Inspetor Fazendário;*
- 3. Dados cadastrais do Contribuinte;*
- 4. Demonstrativo denominado “Omissão de Saídas”;*
- 5. Extrato de Saída de mercadoria tributada por alíquota, emitidas por ECF;*
- 6. Declaração e Apuração Mensal do ICMS-DMA dos exercícios fiscalizado.*

*Após a lavratura do Auto, foi expedida “intimação do Auto de Infração”, conforme fl. 59, que fora encaminhada ao sujeito passivo, juntamente com os documentos acima indicados, via “ Correios” para o seu estabelecimento localizado na Rua Vitorino Alves Moitinho, nº 12, Conjunto Castelo Branco, quadra 04, bairro de Castelo Branco, conforme comprova o Aviso de Recebimento -AR, cópia fl. 60. Portanto, diferentemente do arguido pelo sujeito passivo foram disponibilizados todos os documentos quem embasaram a autuação, lhe permitindo se defender do que lhe estava sendo imputado.*

*Quanto ao argumento de que não foram demonstradas as vendas em cartão de crédito/débito esclareço que este fato não tem qualquer repercussão neste lançamento pois a presente infração diz respeito a omissão de saídas realizadas através de documentos fiscais que não foram oferecidas à tributação pelo contribuinte, portanto, desnecessária a apresentação das informações questionadas pelo sujeito passivo.*

*Ressalto que tal obrigatoriedade, isto é, a apresentação de demonstrativo informando as vendas realizadas na modalidade de cartão de crédito/débito, somente se faz necessária quando a auditoria se referir à presunção de omissão de saídas de mercadorias apuradas por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito/débito, o que não foi o caso.*

*Ademais, não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação das infrações, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Assim, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer hipótese motivadora de nulidade elencadas nos incisos I a IV do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

*Desse modo, não acolho as nulidades suscitadas.*

*No mérito, o sujeito passivo alega que a fiscalização não concedeu o crédito tributário referente as aquisições das mercadorias por ele comercializadas, assim como não foram considerados os valores objeto de denúncia espontânea. Apresenta demonstrativo com as considerações das rubricas anteriormente mencionadas, reconhecendo como devido os valores apontados na planilha de fls. 67 a 68.*

*Da análise das planilhas que dão sustentação à acusação fls.17 a 19, o que se depreende é de que a acusação imposta diz respeito às divergências entre as saídas tributadas informadas nas OPERAÇÃO NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS - DMAs e as inseridas nas Reduções “Z”. Sobre as diferenças apuradas foram aplicadas alíquotas específicas apurando o imposto devido.*

*Daí concluo que o imposto foi exigido sobre os documentos fiscais emitidos e não declarados nas DMAs. Ainda de acordo com os documentos de fls.10 a 14 restou comprovado que o contribuinte foi autorizado a efetuar as devidas retificações nas EFDs, porém, não o fez, razão pela qual a fiscalização se valeu das informações enviadas a esta SEFAZ através das DMAs.*

*Ressalto que em pesquisa realizada nesta SEFAZ constatei que as EFDs do contribuinte, apesar de terem sido enviadas no prazo regulamentar encontrava-se “zeradas, justificando o procedimento adotado pelo autuante, de comparar as saídas através de cupons fiscais com as declaradas nas DMAs.*

*Em relação aos créditos pleiteados pelo defendente informados no demonstrativo de fls. 67 a 68, estes não podem ser acatados pois além de não estarem informados analiticamente não estão acompanhados dos documentos comprobatórios, importando em veracidade dos levantamentos fiscais na forma do Art. 142, do RPAF/BA:*

*Art. 142. 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.*

*Em relação aos valores que o contribuinte assevera terem sido objeto de denúncia espontânea também não podem ser considerados pois tais valores coincidem com os informados pelo contribuinte como devido em suas DMAs, enquanto que os exigidos no presente lançamento, como esclarecido anteriormente são àqueles que não foram declarados, portanto, não oferecidos à tributação, pois ausentes nas ditas Denúncias Espontâneas.*

*A título de exemplo cito o mês de julho de 2016.*

*De acordo com a DMA, cópia à fl. 34 foi apurado o Imposto a Recolher de R\$1.333,24, mesmo valor apontado pelo sujeito passivo como “ICMS Parcelado”, no demonstrativo por ele elaborado à fl. 67. Tal situação ocorreu nos demais meses dos períodos autuados.*

*Quanto ao argumento de que não foram consideradas as mercadorias isentas e sujeitas à substituição*

*tributária, reprimido que a acusação diz respeito às operações acobertadas com documentos fiscais (ECF) e não oferecida a tributação, descabendo a aplicação de proporcionalidade, pois tal procedimento somente é admitido nos casos de presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis indicadas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, conforme previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, o que não é o caso sob análise.*

*Ressalto que de acordo com os demonstrativos de fls.17 a 19 somente foram objeto da presente exigência às operações tributadas indicadas nas ECFs, conforme Extrato de Saída de mercadoria tributada por alíquota emitidas pelos referidos Emissores de Cupons Fiscais, de fls. 20 a 26, os quais foram confrontados com as operações tributadas declaradas nas*

*Ante ao exposto voto pela Procedência do Auto de Infração.*

Intimado, o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário, que intitulou de “Defesa Administrativa” (fl. 93 a 96), em sede do qual reeditou os mesmos argumentos da defesa, *ipsis litteris*.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos e, por considera-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário em 18/02/2020 que os incluísse em pauta de julgamento. Trago-os, pois, a esta sessão de 14/11/2019, para apreciação por esta 2ª Câmara.

## VOTO

A via recursal eleita pelo sujeito passível é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), atendendo, aos demais requisitos formais para a sua interposição. O *nomen juris* adotado, conquanto inadequado, não inviabiliza o exame da peça tendo em mira o princípio do informalismo moderado (art. 2º, *caput*, do RPAF/99). Sou pelo seu conhecimento.

Considerando que o recurso é a reedição da defesa, resta-nos examinar se a Junta *a quo* examinou adequada e suficientemente o que se encontra contido nos autos. Antecipo-me para dizer que sim, o trabalho da Ilustre Relatora nos parece foi perfeito, criterioso, indo muito além, até, do que fora deduzido pela Recorrente, honrando a busca pela observância da legalidade e verdade material.

Com efeito, não se encontra evidenciado qualquer cerceamento do direito de defesa no âmbito da ação fiscal. Ao Contribuinte foi facultado, antes mesmo da ação fiscal, preencher adequadamente a sua EFD, quedando-se inerte. Todos os demonstrativos foram entregues ao Sujeito Passivo, primeiro presencialmente (o Autuante registrou à fl. 02 que o Autuado “Recusou-se a assinar”), e depois pela via postal. Os demonstrativos são suficientemente claros ao evidenciar as EFD sem dados (“zeradas”) e as operações declaradas em suas DMAs, mais operações evidenciadas por meio de ECF (de emissão do Contribuinte).

Também foi muito bem esclarecido pelo órgão julgador de primeira instância que “o imposto foi exigido sobre os documentos fiscais emitidos e não declarados nas DMAs. Ainda de acordo com os documentos de fls.10 a 14 restou comprovado que o contribuinte foi autorizado a efetuar as devidas retificações nas EFDs, porém, não o fez, razão pela qual a fiscalização se valeu das informações enviadas a esta SEFAZ através das DMAs.”. Não procede, portanto, a arguição de não aproveitamento de créditos fiscais, pois o que se lançou foi aquilo de operações tributáveis que o Sujeito Passivo registrou em suas DMAs, mas deixou de escriturar na EFD.

Vale dizer, não se trata, propriamente, de omissão de operações, e sim de sua não-escrituração, apesar de presentes em declarações fiscais outras (DMA, ECF), com a omissão de tributo devido.

Nesse sentido, peço vênia para divergir do Autuante e do órgão de piso em relação tão-somente ao enquadramento da multa aplicada, muito embora entenda que não visualizo no contexto qualquer dificuldade para a compreensão do enquadramento legal (art. 19 do RPAF/99).

Vale recordar, também, que ao Autuante compete, no lançamento de ofício, “propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142 do CTN); ao órgão de revisão, portanto, faculta-se o seu reenquadramento, contanto que a infração esteja suficientemente bem caracterizada.

No caso, parece-nos que a infração se encontra adequadamente caracterizada, e o enunciado da infração não conflita com a conduta do Autuado, ainda que o enquadramento da penalidade mereça correção (cabível até mesmo pelo órgão da PGE, *ex vi* do art. 116 do RPAF/99).

O Sujeito Passivo deixou de recolher ICMS ao realizar operações tributáveis, que ficaram evidenciadas em sua declaração econômico-fiscal e não foram sonegadas da tributação, não

foram obtidos com recurso a informações prestadas por terceiros ou por técnicas indiretas de aferição do fato gerador. É certo que houve “levantamento fiscal” (art. 42, inciso III, alínea “g” da Lei nº 7.014/96), mas não me parece que o dolo – a ser sempre enunciado e evidenciado na acusação – não se encontra iniludivelmente caracterizada.

Recorde-se que a compreensão conjunta desses dois dispositivos – a alínea “g” do inciso III, em cotejo com a alínea “f”, do inciso II, ambos do art. 42 da Lei nº 7.014/96 – aliada às demais alíneas do inciso III já referido, nos conduz à convicção de que não são quaisquer “omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal” que pode ser apenada com a multa de percentual tão gravoso (100%). Para isso, é necessário demonstrar o esforço da ação fiscal pelo uso de técnicas indiretas de aferição, ou uso de dados fornecidos de terceiros – mas não o simples cotejo de declarações prestadas por meio da emissão de documentos ou declarações de cunho eminente fiscal (ECF, DMA, por exemplo), a evidenciar muito mais um erro ou um equívoco do Sujeito Passivo do que uma conduta dolosa, com intuito de suprimir tributo.

Nesse sentido, parece-nos que, contrariamente do que restou fixado pela Junta, a multa aplicável aqui seria aquela atinente ao pagamento a menor de tributo (descumprimento de obrigação tributária principal), por omissão de operações tributáveis, o que restou aferido pelo cotejo de dados que o Sujeito Passivo declarou (de modo inconsistente) em seus registros econômico/fiscais (DMA), o que nos parece afastar o dolo. Ou seja, há de se aplicar o enquadramento do art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e não no art. 42, inciso III da referida Lei como propôs o Autuante.

É verdade que em situações semelhantes este CONSEF já decidiu até mesmo pela nulidade da Infração (cito, por exemplo, o Acórdão C/JF nº 0114-11/17, quando o sujeito passivo fora acusado de deixar de recolher, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, mas constatou-se que o sujeito apenas equivocara-se no registro de mercadorias, ao escriturar seu Registro de Entradas). No caso ora em exame, contudo, parece-nos que o enunciado da acusação não inviabiliza a compreensão da infração, devendo-se retificar o enquadramento da penalidade aplicada (ou seja, em lugar de 100%, deve-se aplicar a multa de 60%).

Em conclusão, sou pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, no sentido de readequar a penalidade aplicável, que deve cair de 100% (art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96) para 60% (art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232875.0013/18-4** lavrado contra **G.L.V.F. COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$524.829,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS