

**PROCESSO** - A. I. Nº 272466.3018/16-4  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO LÍDER LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0012-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0060-12/20

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta situação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração caracterizada. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. FALTA DE ENTREGA PELA INTERNET. Infração caracterizada. Afastada preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 2ª JJF que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado em 06/12/2016, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$40.552,77, em razão de:

*INFRAÇÃO 01 – 05.05.01 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registrada. Enquadramento Legal: Art. 4º, §4º, inciso IV da Lei 7.014/96. Multa de 100%, prevista no Art. 42, inciso III da Lei 7.014/96. Valor Histórico: R\$39.172,77.*

*INFRAÇÃO 02 – 16.14.02 – Deixou o contribuinte de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital – EFD, nos prazos previstos na legislação tributária, referente ao mês de janeiro 2016, nos termos dos papéis de trabalho (anexo II), sustentados pelos demais anexos presentes na mídia (fls. 12). Enquadramento Legal: Art.250, parágrafo 2º do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/12. Multa fixa prevista no Art. 42, inciso XIII-A, alínea “L” da Lei 7.014/96. Valor Histórico: R\$1.380,00.*

A 2ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

### VOTO

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto e aplicar multas decorrentes de 02 infrações.*

*Inicialmente, não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expusera o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.*

*Sobre a alegação defensiva de que existe vedação para lavratura no mesmo Auto de Infração de “situação tributária diferente”, a mesma não pode ser acolhida por falta de previsão legal. As duas infrações se referem ao mesmo Tributo, qual seja o ICMS, não havendo nenhuma vedação no artigo 43, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. A vedação prevista neste dispositivo legal é em relação a tributos diversos, o que não ocorreu na presente lide.*

*Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquiere de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.*

*No mérito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo omitir saída de mercadorias tributáveis apurada de entrada de mercadorias não registrada.*

*Cabe registrar que se trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, prevista no artigo 4º, §4º, inciso IV da Lei Estadual 7.014/96:*

*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.*

*Trata-se de presunção legal relativa. Portanto, admite prova em contrário do sujeito passivo, ao qual compete o ônus de elidi-la. Ônus do qual, como visto, não se desincumbiu o recorrente, aplicando-se, assim, o disposto nos art. 142 e 143 do RPAF/BA, abaixo reproduzidos:*

*“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.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

*Assim, a defesa não apresentou nenhum elemento de sua EFD - Escrituração Fiscal Digital para contrapor os elementos consignados nos levantamentos fiscais, a qual seria a única forma de elidir a autuação, e não alegar que houve os referidos arquivos não foram preenchidos corretamente pelo sujeito passivo.*

*De igual modo, não cabe ser acolhido o argumento relativo a DMA, pois esse é um documento que apresenta os totais das operações ao passo de o livro Registro de Entradas registra cada documento fiscal individualmente.*

*Também não pode ser acolhido o pedido para a irregularidade apurada seja convertida em multa forma, por falta de previsão legal.*

*Logo, a infração 01 fica mantida.*

*No tocante à infração 02, que trata de descumprimento de obrigações acessórias diversas, quanto ao pedido da liberação e/ou redução da multa, em meu entender, não pode ser acolhido. Embora exista previsão legal, o art.158, do RPAF/99, estabelece que as penalidades por descumprimento de obrigação acessória poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, mediante o atendimento de determinadas condições, quais sejam:*

*1) desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação;*

*2) que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. Condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte, uma vez que no próprio Auto de Infração é imputada falta de recolhimento do ICMS. Logo, entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A recorrente, inconformada com a decisão de piso, interpôs Recurso Voluntário com base nas razões abaixo articuladas.

Sinaliza a recorrente que não deve prosperar as assertivas do Autuante quando afirma que teve dificuldade de intimar a Recorrente do auto ora espancado. Afirma que se trata de uma inverdade latente, eis que, a sede da referida encontra-se aberta no horário comercial de segunda a sábado, se o Fazendário tivesse o cuidado de passar no endereço indicado no cadastro, certamente teria conseguido êxito em sua missão.

Como se não bastasse, no que tange a intimação por via Correios é totalmente permitida pela legislação, portanto, não seria motivo de alegar essa situação, sendo que tal argumento não consubstanciará e nem tão pouco sustentará a odiosa autuação.

O Autuante, fez constar no TIAF, documento indispensável para o início de qualquer fiscalização, e, neste caso, solicitou que lhe fossem entregues todos os livros das escritas fiscal do Recorrente, o que foi prontamente entregue no prazo mencionado, ou seja, aqui, não se pode alegar qualquer

embaraço a fiscalização.

Sem querer fazer qualquer ofensa ao operoso Agente fiscal, mas por dever de ofício deveria pleitear todos os livros solicitados. Entretanto, preferiu utilizar o caminho mais curto, limitando-se a examinar o EFD — Escrituração Fiscal Digital de forma isolada, confrontando com os documentos fiscais que se encontrava em seu poder, que por si só, sem outros elementos, não tem o condão fático jurídico para sustentar o suposto crédito tributário apurado.

Contesta a recorrente que o fiscal autuante não teve o cuidado de examinar o livro razão, livro auxiliar que individualiza as contas do Diário e, por certo, se examinado, não chegaria a conclusão que chegou, trazendo bis in idem, instituto rejeitado pela doutrina e uníssona jurisprudência tributária pátria.

Pontua que nos períodos fiscalizados, a Recorrente escriturou na sua escrita fiscal, através de seu programa escrituração fiscal, com a apuração do imposto ICMS, cujo resultado, foi transportado para a DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS e enviado à Secretaria da Receita Estadual, consoante comprova os documentos inclusos.

Entende que não se pode desprezar a DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, com dados fidedignos da apuração levantados a partir da escrituração fiscal, nela contendo todos os valores relativos as ditas notas fiscais acumulada, mês a mês, essa prova, também, não pode ser desprezada no momento do julgamento do presente reclamo.

Atesta que a DMA é um documento de suma importância no controle dos atos de comércio. Desta forma, não poderia ser tratada de forma tão desprezível como quis o ilustre Relator, no seu voto. Sinaliza ainda que, para que o relator pudesse fazer essa absurda acusação era necessário que houvesse prova nos autos de que a Recorrente tenha agido de má-fé. Pergunta-se, de onde a Recorrente extraiu os valores constantes da DMA? Foram inventados? Essa prova é do fisco em não o fazendo, não pode alegar.

A DMA traz em seu bojo toda a apuração e escrituração fiscal da notificada, desta forma, o agente fazendário no exercício de suas funções não poderia ter desprezado totalmente tão importante obrigação acessória. Afirma a recorrente que tal entendimento está esposado na jurisprudência da Primeira Junta de Julgamento Fiscal desse Conselho de Fazenda, Acórdão JJF nº 0221- 01/17.

Ressalta a recorrente que não se pode alegar omissão de entradas de mercadorias sem que se faça auditoria de estoques, o que, lamentavelmente não foi observado pelo Autuante. O que houve foi a apresentação da EFD em desacordo e isso é passível de penalidade fixa, pois a Recorrente fez toda apuração fiscal em seu sistema, transportando para a DMA.

Afirma que todos os livros impressos e documentos solicitados (DMA) foram apresentados ao Autuante, tempestivamente, portanto, tinha o agente o dever analisá-los, como determina a legislação fiscal, e não o fez, como já demonstrado abusivamente neste reclamo

Entende a recorrente que o fiscal autuante não poderia escolher unicamente o EFD, ao seu bel prazer, para fabricar o auto ora espancado, essa escolha indevida não tem ressonância na lei, muito menos na jurisprudência dominante.

Traz julgados do STF afirmando que o Fiscal tem que se prender ao objeto da investigação e que, neste caso, o Autuante não agiu corretamente, abusou do seu poder, quando era seu dever periciar outros documentos (DMA e Razão) obrigatórios.

Contesta e afirma não ser possível a alegação de ausência de prova quando há recusa em analisar as provas apresentadas.

Sinaliza que o ICMS é um imposto por homologação, ou seja, o sujeito passivo tem a obrigação de informar a Fazenda Pública, o valor apurado em um determinado período fiscal.

Confirma a recorrente que o ICMS devido nos períodos fiscalizados, todos, foram informados a

Fazenda Pública, tempestivamente, por meio da DMA - Declaração de Apuração Mensal do ICMS e que o que ocorreu foi apenas a falta de registro na escrita, pois, os valores de apuração foram claramente demonstrados através da obrigação acessória mencionada nos períodos fiscalizados.

Requer, portanto, a aplicação da penalidade alternativa por ser mais justa, pois, o que houve na verdade foi falha na EFD porém a apuração foi realizada e os impostos recolhidos.

Entende que caso os nobres julgadores não altere o lançamento do suposto crédito, estará condenando a recorrente a pagar todo o imposto novamente o que é totalmente proibido por nosso ordenamento jurídico.

Traz julgados para corroborar com sua tese quanto à suposta bitributação.

Sinaliza que a presunção legal de omissão de saídas tem que estar de acordo com os sinais externos de certeza, caso contrário, além de não estar de acordo com a verdade material dos fatos contraria, outrossim, o postulado da RAZOABILIDADE.

Isto porque, justifica afirmando que não houve falta de recolhimento do imposto, basta fazer um confronto nos saldos da DMA com os impostos recolhidos que fica mais do que provado que a obrigação principal foi cumprida pela Recorrente.

Afirma que para a validade da presunção, a Fazenda Pública deverá procurar outros elementos probatórios de que se trata de disponibilidade de mais de um critério para fiscalização e nesse caso, o autuante fez apenas um cruzamento nas informações, sendo que o referido tinha mais de quatro situações para extrair a verdade real dos fatos, gerando auto de infração sem nenhum compromisso com a apuração da verdade real e isso é claro, configura abuso de autoridade.

No que tange à infração 2, requer o cancelamento e/ou redução das multas aplicadas, consubstanciado nas regras do § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996.

Por fim, roga que seja reconhecido a boa-fé da recorrente, pois, apesar de ter apresentado a EFD fora dos padrões, justifica que foram inúmeras as dificuldades do sistema em migrar do Regime do Simples Nacional para o Regime Normal.

Ademais requer perícia contábil para comprovar o registro das entradas de mercadorias no estabelecimento.

Em 19 de junho de 2019, após exames das peças que compõem o presente PAF, e orientada pelo princípio da busca da verdade material, deliberou essa Câmara por encaminhar o presente auto de infração em diligência à INFAZ DE ORIGEM, com vistas a intimar o contribuinte a identificar, pormenorizadamente, junto aos livros contábeis da empresa, os registros de pagamento das notas fiscais supostamente omitidas.

A recorrente em 25/11/2019, tendo sido intimada no dia 06/11/2019, acostou às fls. 269 a 615, tempestivamente os demonstrativos solicitados pela CJF, listando, pormenorizadamente, todos os lançamentos fiscais com o correspondente indicativo das páginas relacionadas junto ao LIVRO RAZÃO da conta caixa do período objeto do presente lançamento fiscal.

Este é o relatório.

## VOTO

Em seu recurso voluntário, atesta o Contribuinte que o saldo devedor constante em sua escrituração fiscal (EFD- ICMS do período) não reflete a sua real situação fiscal e postula a devida análise da sua DMA.

O fiscal autuante desprezou as alegações sustentadas pelo recorrente, alicerçando sua conclusão na substituição dos Livros Fiscais manuais pela EFD fixada através dos arts. 897- A, §1º, inciso III do RICMS/97 e 247, § 1º, inciso III do Decreto nº 13.780/12.

Ademais, a referida presunção encontra guarida em nosso ordenamento jurídico, que prevê a presunção relativa em favor do Fisco, principalmente em relação à hipótese apreciada nos autos. Nossa melhor doutrina advoga a referida observância, conforme se verifica em irretocável ensinamento esposado pela Mestre Maria Rita Ferragut, que, tratando especificamente sobre o tema, assim se posicionou, comungando do entendimento dos nossos tribunais:

*“as presunções colaboram, também, para a eficácia da atividade arrecadatória, através da simplificação da arrecadação, nas hipóteses em que a prova direta é impossível ou muito difícil de ser produzida. Nesse sentido, realizam o princípio da praticabilidade sem desconsiderar a subsidiariedade da prova indireta e a possibilidade de o sujeito contra a quem a presunção aproveita produzir provas contrárias a presunção.”*

Em referência às alegações quanto à DMA, entendo que não há prova de que as notas fiscais objeto da autuação estavam presentes nas referidas declarações, devendo, portanto, ter sido demonstrado minuciosamente que o valor de crédito lançado na DMA foi extraído das supostas notas fiscais omitidas.

Ressalto ainda que a DMA é uma cédula suplementar, não sendo, portanto, peça fiscal utilizada para identificar notas fiscais lançadas, visto que referida declaração acessória contém, tão somente, informações vinculadas aos totalizadores das operações por Estado e CFOP.

E o ônus probante nesse caso é atribuído ao contribuinte. Neste caso, apesar de acostar em sede de impugnação o livro de registro de entrada, confeccionado pelo seu sistema operacional como prova da escrituração fiscal, o mesmo não foi devidamente autenticado junto a Junta Comercial.

O eventual acolhimento das razões recursais do Autuado, subsidiado apenas com alegações destituídas de correlatas provas, poderia implicar num perigoso precedente para as situações análogas e semelhantes.

Isto porque, limitou-se o recorrente a alegar que as notas fiscais de entrada foram devidamente escrituradas em Livros Manuais e referidas informações consolidadas foram inseridas em sua DMA, sem, repita-se, produzir qualquer prova de que o valor lançado como totalizador e informado em sua DMA como “Entradas” é, em verdade, a soma de todas as notas fiscais autuadas.

Cumprida, contudo, a diligência posta pela 2ª CJF, trouxe a recorrente, já em sede recursal, provas adicionais que, de fato, comprovam o lançamento contábil das notas lançadas.

Isto porque, acostou aos autos relação pormenorizada dos lançamentos de compra, identificando e correlacionando cada lançamento fiscal (entradas não registradas) aos registros realizados junto ao seu Livro Contábil.

Ocorre que, para surpresa dessa relatora, o Livro Razão anexado não apresenta autenticação da JUNTA COMERCIAL, assim como não foi anexado qualquer documento que comprove que o Livro Razão anexo, de fato, é parte integrante do LIVRO DIÁRIO do exercício autuado e cuja autenticação tenha efetivamente ocorrido.

Quanto a referida autenticação dos Livros, o Decreto-Lei nº 486 de 03 de março de 1969 dispõe sobre a escrituração e livros mercantis, em seu artigo 5º traz a obrigatoriedade de submeter os livros à autenticação do órgão competente de Registro do Comércio, e quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, conforme enxerto abaixo:

*Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º.*

*Art. 5º Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de **Livro Diário**, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante.*

*§ 1º O comerciante que empregar escrituração mecanizada, poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente.*

*§ 2º Os Livros ou fichas do Diário deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação do órgão competente do Registro do Comércio.*

*§ 3º Admite-se a escrituração resumida do Diário, por totais que não excedam o período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação.*

Essa obrigatoriedade também é referenciada pelo Decreto nº 3.000/1999 em seu artigo 258 e pelo Código Civil 2002 no artigo 1.181, conforme redação abaixo:

*Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de **Livro Diário**, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).*

*§ 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).*

*Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.*

*Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.*

Assim, e em que pese não existir uma lei específica que revoga a obrigatoriedade da autenticação dos livros contábeis pelas Juntas Comerciais e pelos Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, o Decreto nº 8.683 de 25 de Fevereiro de 2016 dispensa a referida autenticação, sendo esta substituída pela autenticação da **ECD** – Escrituração Contábil Digital transmitida através do **SPED** – Sistema Público de Escrituração Digital, que levará em consideração o próprio recibo de entrega que o programa gerador emite no momento da transmissão.

Isto posto, não poderia essa CJF admitir como prova documento contábil não autenticado, sob pena de constituir hipótese de o contribuinte, após todas as evidências de omissões em seus arquivos enviados, acostar documentos intempestivamente elaborados, visando esquivar-se das suas obrigações com o Fisco.

Assim sendo, e comungando do entendimento esposado no julgamento realizado pela MM 2ª JJF, concluo que as razões de recurso da autuada estão desprovidas de provas que pudessem infirmar a pertinência da autuação.

Entendo, portanto, que a recorrente não se desincumbiu do ônus probante que lhe é atribuído junto ao Processo Administrativo Fiscal.

Ressalto, entretanto, que a recorrente poderá produzir as provas que julgar necessárias à sua defesa, após este julgamento de 2ª Instância, em sede de Pedido de Controle da Legalidade.

Quanto à infração 2, limitou-se a recorrente a requerer cancelamento ou redução da multa aplicada, não abordando qualquer razão defensiva.

Conforme disposto no nosso ordenamento legal, a Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais, inclusive o Registro de Entradas de mercadorias.

A falta de entrega da EFD impede que o fisco cumpra com os roteiros de fiscalização, sendo, portanto, inaceitável e razoável a multa aplicada.

Considero a infração 2, portanto, procedente.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **272466.3018/16-4**, lavrado contra **SUPERMERCADO LÍDER LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.172,77**, acrescido da multa de 100%, previstas no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$1.380,00**, prevista no inciso XVIII-A, “L” do mesmo artigo e lei, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS