

A. I. Nº - 278906.0035/22-3  
AUTUADO - GT COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10.08.2022

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0127-05/22-VD

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO NA EFD. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entrada de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Não acolhida a arguição de nulidade da autuação. No caso concreto o contribuinte não apresentou a Escrituração Fiscal Digital (EFD), a contabilidade comercial e demais elementos relacionados com a escrita da empresa. Ausente provas a dar sustentação financeira às compras de mercadorias nos períodos mensais auditados. De ofício foi excluída da apuração do imposto a MVA (Margem de Valor Agregado), considerando a inexistência de previsão em lei. Presunção mantida, com redução dos valores lançados. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 23/03/2022 para exigir ICMS no valor principal de R\$ 226.791,61, contendo a seguinte imputação fiscal:

**Infração 01 – 005.005.001** - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro de 2020 e de janeiro a setembro de 2021. Valor lançado acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

**Em complemento à acusação fiscal foram adicionadas as seguintes informações na peça acusatória:** Levantamento fiscal conforme planilha em anexo, onde a empresa recebeu as mercadorias constantes da relação de NFe's, e não emitiu notas fiscais das saídas das mesmas. Para o cálculo do ICMS foi utilizado a MVA de 40% sobre os valores das mercadorias recebidas e aplicada a alíquota de 18%. A MVA utilizada está de acordo com o artigo 289, parágrafo 17, inciso XIV do RICMS/Ba – Dec. 13.780/12.

**Documentos juntados no Auto de Infração (fls. 08/19):** Termo de Início de Fiscalização enviado através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico); Planilha das Omissões de Saídas 2020 e 2021 e mídia digital (CD) contendo os documentos em formato eletrônico.

Contribuinte notificado do lançamento através do DTE, apresenta defesa tempestiva através da peça processual subscrita por advogados, juntada aos autos entre as fls. 23 a 33, protocolada na repartição fiscal em 12/04/2022.

Requer, inicialmente, com fulcro no artigo 272, § 5º do CPC, que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos da Autuada e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da petição inicial, em razão da celeridade processual.

Após fazer considerações em torno dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, com destaque para o princípio da reserva legal em matéria tributária, o contribuinte suscita, em razões preliminares, a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de “utilização de roteiro de fiscalização inadequado”.

Discorreu que a falta de registro de notas fiscais no livro de registro de entrada de mercadorias, implica que o sujeito passivo incorreu em descumprimento de obrigação acessória. Desse modo, a metodologia aplicada pelo autuante se mostra equivocada, vez que o levantamento foi realizado com base apenas na escrita fiscal, o que leva apenas e tão somente ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação instrumental. Ressaltou que a cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de mercadorias somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis, o que não é hipótese do presente caso.

Acerca da inadequação do roteiro de fiscalização utilizado pelo Auditoria citou alguns precedentes originários deste CONSEF, a seguir transcritos:

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0005-02/19 EMENTA: ICMS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Embora o autuado não tenha logrado êxito na comprovação total do registro de tais operações, neste caso, impõe a nulidade do lançamento, por **inadequação do roteiro de fiscalização** da forma como foi aplicado. Infração nula, diante da insegurança da acusação, e frente a metodologia de apuração do imposto. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0176-12/17 EMENTA: ICMS. OPERAÇÕES DE ENTRADAS NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. A cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas fiscais de aquisições de mercadorias somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis, o que não é hipótese do presente caso. **A metodologia aplicada pelo autuante se mostra incorreta.** Aplicada a regra do artigo 157 do RPAF/99 com imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Ressaltou que esta situação fica mais patente quando a Lei nº 7.014/96 assim dispõe no capítulo que trata das multas:

*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;*

Reitera que a Lei do ICMS baiano determina que deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, de 1% sobre o valor da mercadoria que tenha entrado na empresa sem registro na escrita fiscal. Por sua vez, no caso em exame, a Auditoria não apresentou provas de que as notas fiscais arroladas na acusação fiscal não estavam registradas na contabilidade do estabelecimento autuado, mas sim que não se encontravam escrituradas no livro Registro de Entradas, havendo omissão de registro tão somente na escrita fiscal do estabelecimento.

Fez referência a outros julgados deste CONSEF relacionados com a matéria em discussão:

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JJF Nº 0037-04.18 EMENTA. ICMS. 1. ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. A cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas

fiscais de aquisições de mercadorias somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis, o que não é hipótese do presente caso. **A metodologia aplicada pelos autuantes se mostra incorreta**, uma vez ter sido o levantamento realizado com base apenas na escrita fiscal, leva apenas e tão somente ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória. Aplicada a regra do artigo 157 do RPAF/99, com imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Infração parcialmente subsistente.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO CJF Nº 0016-12/19 EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Na hipótese dos autos, este Conselho de Fazenda tem firmado entendimento no sentido de reduzir a multa imposta em 50%, percentual de redução, portanto, inferior ao contido na decisão recorrida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.

Requer a defesa que seja declarada a total nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de inadequação do roteiro de fiscalização aplicado pela Autoridade Fiscal.

Ao ingressar no mérito, afirmou que a cobrança do imposto se refere a presunção que não se mostrou demonstrada nos autos.

Discorreu na sequência 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.

Ressaltou que a 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 vendas ocultas que se exige o imposto e não sobre a mercadoria propriamente dita já que aqui se apura tributo através das disponibilidades do estabelecimento comercial, motivo pelo qual resta evidente a improcedência do presente auto de infração.

Mais à frente fez menção à Súmula nº 07 do CONSEF, com a seguinte redação:

**SÚMULA Nº 07 DO CONSEF: 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.**

Transcreveu outras decisões administrativas proferidas pelos órgãos de julgamento do CONSEF que afastaram a cobrança do ICMS quando demonstrado que a falta de registro das notas fiscais de entradas se deu tão somente na escrita fiscal, a exemplo do ACÓRDÃO JJF Nº 0118-04/21-VD; ACÓRDÃO JJF Nº 0004-04/19, sendo exigido, nestes casos, multa por descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, reafirma a defesa, a cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração das notas fiscais, somente é possível se as mesmas não estiverem registradas nos livros contábeis. A falta de escrituração de nota fiscal no livro de registro de mercadorias configura a penalidade de 1% do valor das entradas por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, e não cobrança de imposto mais multa.

Ao finalizar a peça de defensiva o autuado requer que seja decretada a **NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**, e se o órgão julgador assim não entender, que se reconheça a **IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO FISCAL**, com base nos fundamentos retro apresentados.

**Documentos anexados na peça impugnatória (fls. 34/56):** atos constitutivos da pessoa jurídica e subsequentes alterações (doc. 01); instrumento de procuração conferido aos advogados para representarem o contribuinte na esfera administrativa de julgamento (doc. 02); cópia do Auto de

Infração (doc. 03); documento de identificação do advogado subscritor da defesa (doc. 04); e, mídia digital contendo a peça defensiva em formato eletrônico.

Informativo prestado pelo autuante através da peça processual juntada aos autos entre as fls. 58/59, datada de 27/04/2022.

Discorreu, inicialmente, que ao analisar o relatório de monitoramento fiscal (CMO) da empresa autuada, foram identificadas as situações a seguir descritas:

- a) nos exercícios de 2020 e 2021, a empresa recebeu NF-e com mercadorias no valor total de R\$ 1,30 milhões, e não emitiu NF-e ou NFC-e nas saídas, também não efetuado, nesse período, recolhimentos de imposto em favor do erário estadual;
- b) apresentou DMA zeradas em 2020 e não apresentou DMA em 2021;
- c) não escriturou os Livros Fiscais, na EFD;
- d) possui sócio em situação irregular;

Em razão das inconsistências apuradas no monitoramento fiscal, a Repartição Fiscal de origem do processo emitiu a Ordem de Serviço determinando a fiscalização do contribuinte.

Quanto às razões apresentadas pelo sujeito passivo na peça de defesa, o autuante declarou que as mesmas não devem ser acolhidas, visto que o enquadramento da infração no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, está correto, pois restou comprovado que a empresa deixou de proceder à escrituração fiscal digital, EFD, nos exercícios de 2020 e 2021, aliado ao fato de que não foi também apresentada na ação fiscal a escrita contábil a comprovar o registro das notas fiscais.

Com base nos argumentos e explicações apresentadas na peça informativa, o Autuante pede que o Auto de Infração seja mantido sem qualquer redução de valor.

Em despacho exarado à fl. 65 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, conclui que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento.

Apresento na sequência o meu voto.

É o Relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência cuja descrição na peça acusatória apresenta o seguinte conteúdo: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”*.

A autoridade fiscal apontou que o contribuinte adquiriu mercadorias de terceiros, nos meses dos exercícios de 2020 e 2021, acobertadas por notas fiscais, sem o correspondente registro nos livros que compõem a escrita empresarial. Acrescentou que as saídas subsequentes das mercadorias ocorreram sem a emissão de documentos fiscais.

A infração foi enquadrada nas disposições do art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, que apresenta a seguinte redação:

*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;*

A conduta empresarial foi sancionada com a aplicação de multa de 100% do valor do imposto, seguindo a prescrição do art. 42, inc. III, da Lei já acima referenciada, que estabelece penalidade mais gravosa para as situações em que se verifique condutas comissivas ou omissivas do sujeito passivo em desfavor dos interesses do erário estadual.

Na peça defensiva o contribuinte em razões preliminares suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a Auditoria fez uso de roteiro de fiscalização inadequado, vez que a situação descrita nos autos, de falta de registro de notas fiscais na escrita do ICMS, implicou tão somente em descumprimento de obrigação acessória, de forma que o correto seria a aplicação de penalidade de 1% sobre o valor das entradas não escrituradas, em conformidade com a previsão do 42, inc. IX da Lei baiana do ICMS.

Sustentou o contribuinte, em adição, que a cobrança de imposto na hipótese de falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias somente é possível quando estiver comprovada omissão de registro dos documentos fiscais nos livros contábeis.

Quanto à aplicação do roteiro de Auditoria não se identifica o vício processual apontado pela defendente. Isto porque o procedimento fiscal foi regulamentemente iniciado através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, momento em que foram solicitados do contribuinte a entrega dos livros e documentos relacionados com a apuração do ICMS.

Por sua vez a fiscalização a partir das informações existentes no banco de dados da SEFAZ-Ba identificou previamente diversas inconsistências que foram confirmadas na ação fiscal, a seguir enumeradas, nenhuma delas refutadas na peça impugnatória:

- a) Nos exercícios de 2020 e 2021 foram recepcionadas notas fiscais (NF-e) pelo estabelecimento autuado que acobertaram entradas de mercadorias no valor total aproximado de 1 milhão e trezentos mil reais;
- b) Não foram apresentadas ao fisco notas fiscais de saídas (NF-e ou NFC-e) em volume compatível com as entradas apuradas;
- c) Inexistem recolhimentos de ICMS em favor do erário estadual no mesmo período relacionadas ora autuadas;
- d) O contribuinte apresentou as DMAs (Declarações Mensais de Apuração do ICMS) zeradas no exercício de 2020 e não apresentou essas informações no exercício de 2021;
- e) Em ambos os exercícios, nos meses que fazem parte da ação fiscal, não foram escriturados os livros fiscais que compõem a EFD (Escrituração Fiscal Digital).

Diante das inconsistências apuradas foi lavrado o Auto de Infração que tomou por base a única informação disponível para o fisco: as notas fiscais de entradas recebidas pelo contribuinte sem o correspondente registro na escrita da empresa.

Formalizado o lançamento tributário foi oportunizado ao contribuinte apresentar a sua defesa e exercer o contraditório.

Se o caso em exame comporta a presunção de omissão de saídas prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, é questão que será abordada no exame de mérito da autuação fiscal.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Ao ingressar no mérito a defesa sustenta a inexistência da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Alegou que a referida presunção 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. Ressaltou que a presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente nas saídas de mercadorias (não conhecidas) ocorridas em momento pretérito, detectadas via exames contábeis.

O caso em análise apresenta peculiaridades que não se amoldam exatamente ao alegado na peça defensiva, que se sustenta no verbete da Súmula 07 do CONSEF e nos precedentes administrativos citados pelo contribuinte.

A Súmula 07 e os precedentes deste CONSEF afastam a presunção de omissão de saídas quando as entradas de mercadorias ou bens estiverem registrados nos livros contábeis, hipótese em que será

aplicada tão somente a multa pelo descumprimento de obrigação acessória por ausência de escrituração dos documentos fiscais na EFD.

Conforme já destacado linhas acima, no caso concreto sequer houve a apresentação ao fisco da EFD e dos demais elementos da escrita empresarial. Nem mesmo se verificou a juntada ao processo de prova documental a atestar que as notas fiscais foram levadas a registro nos livros da contabilidade, com a demonstração das contrapartidas financeiras que deram suporte às aquisições das mercadorias e dos correspondentes pagamentos. O volume de notas fiscais e os valores das aquisições omitidas, em torno de 1 milhão e 300 mil reais, evidenciam a inexistência de aportes monetários a sustentar as compras efetuadas ao longo dos meses dos exercícios de 2020 e 2021.

Por sua vez o contribuinte não trouxe aos autos provas ou qualquer outra evidência material a demonstrar que as aquisições das mercadorias foram efetuadas com receitas originárias de outras fontes (empréstimos, aumento ou integralização de capital em moeda corrente entre outras).

Nessas circunstâncias e considerando que o contribuinte deixou de elaborar a escrita fiscal obrigatória, através da entrega mensais da EFD, pesa em favor da autuação o enquadramento das omissões na presunção no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Inaplicável, neste caso, a multa prevista no art. 42, inc. IX do mesmo diploma legal, de simples descumprimento de obrigação acessória.

No que se refere à composição da base imponible do imposto apurado na ação fiscal foi acrescentada pela Auditoria a MVA (Margem de Valor Agregado) de 40%. Todavia não há previsão legal para a adição da referida margem de agregação, considerando a disposição normativa contida no art. 23-A, inc. I, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que ao definir a base de cálculo nas hipóteses de presunção de omissão de saídas estabelece que:

***Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:***

***I - o valor apurado, nas hipóteses de:***

***(...)***

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

De ofício retira-se do imposto apurado a margem de agregação aplicada pela Auditoria, no percentual de 40%, posto que não há previsão na lei de adição de MVA nas presunções, ocorrendo o equivocado enquadramento dos valores lançados no A.I. no art. 289, inc. XIV do RICMS/Ba (Dec. nº 13.780/12). Nas presunções a cobrança recai sobre a receita omitida utilizada para dar suporte ao pagamento das entradas não registradas. Essa receita omitida diz respeito a outras saídas de mercadorias também não levadas a registro fiscal-contábil.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que passa a ser a composição descrita no Demonstrativo de Débito abaixo, por período mensal, após a exclusão da MVA de 40%:

Ocorrência	Vencimento	Alíquota	Multa	VI. Autuado (R\$)	VI. Julgado (R\$)
31/01/2020	31/01/2020	18%	100%	4.313,13	2.645,82
29/02/2020	29/02/2020	18%	100%	3.458,44	2.152,74
31/03/2020	31/03/2020	18%	100%	7.062,80	4.422,40
30/04/2020	30/04/2020	18%	100%	6.128,98	3.799,74
31/05/2020	31/05/2020	18%	100%	5.369,06	3.135,74
30/06/2020	30/06/2020	18%	100%	10.319,34	6.368,07
31/07/2020	31/07/2020	18%	100%	9.548,65	5.457,53
31/08/2020	31/08/2020	18%	100%	4.592,81	2.774,45
30/09/2020	30/09/2020	18%	100%	10.400,10	5.980,55
31/10/2020	31/10/2020	18%	100%	13.974,28	8.615,49

30/11/2020	30/11/2020	18%	100%	13.950,07	7.149,79
31/12/2020	31/12/2020	18%	100%	9.253,38	5.234,40
31/01/2021	31/01/2021	18%	100%	13.197,12	6.962,26
28/02/2021	28/02/2021	18%	100%	13.670,93	8.981,27
31/03/2021	31/03/2021	18%	100%	24.264,15	12.665,79
30/04/2021	30/04/2021	18%	100%	11.061,26	6.927,64
31/05/2021	31/05/2021	18%	100%	11.058,35	6.789,05
30/06/2021	30/06/2021	18%	100%	11.560,22	6.958,20
31/07/2021	31/07/2021	18%	100%	12.009,66	7.485,67
31/08/2021	31/08/2021	18%	100%	28.601,35	16.113,51
30/09/2021	30/09/2021	18%	100%	2.997,53	1.697,74
<b>TOTAL</b>				<b>226.791,61</b>	<b>132.317,85</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278906.0035/22-3**, lavrado contra **GT COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 132.317,85**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR