

A. I. N° - 272041.0202/15-0
AUTUADO - WAT COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA
ORIGEM - INFAC EUNÁPOLIS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15.02.2016

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0004-02/16

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DE ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Quando esta situação ocorre, a lei autoriza a presunção de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. A ocorrência foi constatada pela falta de contabilização de entradas de mercadorias. 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, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser “hotel”, com venda de serviços de hospedagem com fornecimento do serviço “all inclusive”, cuja operação sujeita-se ao pagamento de imposto municipal. Representada a autoridade fiscal para a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/06/2015, para exigência de ICMS no valor de R\$190.975,95, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

01 – 05.05.01 - Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2013, conforme demonstrativo das NFe ausentes do Sintegra e documentos às fls. 08 a 30.

O autuado, através de seu representante legal, fls. 95 a 119, impugnou o auto de infração alegando que:

1. Tem por atividade principal HOTEL no seu objeto social, conforme consta nos registros da SEFAZ, e que o regime tributário é LUCRO REAL.
2. No período fiscalizado o autuante não averiguou se as notas fiscais de fato estavam lançadas e nem sequer consultou as notas fiscais, para ver se de fato procedia a referida autuação, o que foi feito foi apenas a comparação dos valores constantes no informe do Sintegra versus as informações constantes no sistema Sefaz de Notas Fiscais, porém deixou de analisar as fontes, pois as Notas Fiscais Eletrônicas contém mais de seis números e a leitura do Sintegra desconsidera o primeiro número das notas com mais de seis números. Para demonstrar tal fato, apresentou às fls.97 a 112, uma planilha contendo relação de notas fiscais que constam como lançadas no Livro Registro de Entrada de Mercadorias e não foram consideradas.
3. As Notas Fiscais não foram analisadas como documentos fiscais idôneos, pois existe uma quantidade de notas fiscais na qual o auditor alega ter o estabelecimento recebido, porém a

própria empresa remetente emitiu notas fiscais de devolução sem seu conhecimento, discriminadas à fl.113, caracterizando um erro de emissão e posterior conserto deste erro sem ter tomado ciência do fato, conforme notas discriminadas:

4. Registrhou um Boletim de Ocorrência contra a empresa “DE NIGRIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA”, em virtude da emissão em seu nome de uma série de notas fiscais das quais não tinha ciência e nem sequer havia efetuado nenhum pedido ou compra, o que caracteriza fraude, sendo que somente com o levantamento do referido Auto foi que tomou conhecimento de tais emissões, sendo que os seguintes fatos comprovam sua alegação: *A empresa De Nigris Distribuidora de Veículos Ltda., efetuou de fato a venda de duas “Sprinter” para a autuada, fato este real com as Notas Fiscais 1396 e 1397 de 19/06/2013 e que foi registrado no Livro Registro de Entradas e no Livro Diário, com os devidos pagamentos devidamente registrados; porém à partir dai, como pode ser visto pela notas fiscais emitidas, a “De Nigris Distribuidora de Veículos Ltda” começou a utilizar os dados cadastrais para emissão indevida em nome da autuada, fato este comprovado no mês de junho de 2013 pela quantidade de notas de vendas e de devoluções emitidas, sendo que nos meses seguintes a referida empresa sequer se deu ao trabalho de cancelar a notas emitidas. Pelo aspecto lógico não teria sentido nenhum um hotel com 120 (cento e vinte) apartamentos comprar mais de 28 (vinte e oito) veículos num período de 06 (seis) meses, sendo que a atividade principal da autuada é Hotel e as secundárias dentro da sua área de atuação, conforme relação de notas abaixo da qual a autuada jamais recebeu não só a nota como também o produto, fato este que em seguida ao contato da autuada com a “De Nigris”, duas funcionárias e uma representante compareceram em Porto Seguro, oriundas de São Paulo para tentar esclarecer o fato, conforme ata de reunião em anexo, o que somente evidenciou a total responsabilidade da empresa da qual utilizou de má fé os dados cadastrais da autuada.*
5. Outro fator que deve ser analisado são os critérios utilizados pelo auditor em relação aos cruzamentos de informações, pois o mesmo utilizou os lançamentos do Sintegra versus o Sistema Sefaz, porém esqueceu de analisar as fontes, pois as Notas Fiscais Eletrônicas contém mais de seis números e a leitura do Sintegra desconsidera o primeiro número das notas com mais de seis números, para tal fato anexou valores do Sintegra, os valores do Sistema Sefaz, e os valores da diferença levantados pelo auditor nos anos 2011, 2012 e 2013. Elaborou às fls.115 a 117, quadros comparativos mensais dos anos de 2011 a 2013, entre os valores do Sintegra, para os valores apurados pela fiscalização e os constantes na SEFAZ.
6. Além dos fatores acima citados, comenta que:
 - 6.1 – *O Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956 de 11/12/1981 e suas alterações posteriores, definem no Art 4º VII sobre a Não Incidência do ICMS: “VII - a saída, do estabelecimento prestador de serviço, de mercadoria a ser ou que tenha sido utilizada na prestação de tais serviços, conforme relacionados em lei complementar, ressalvados os casos expressos de incidência do ICM”*
 - 6.2 - *A Lei nº 7.014/96, no seu Art 2º dispõe: “Art. 2º O ICMS incide sobre:*
I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;
II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
b) sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;”;

Conforme PARECER Nº 28292/2012 DATA:29/11/2012 ICMS.BASE DE CÁLCULO. Atividades de hotelaria, organização de festas recepção e bufê. Aquisições de mercadorias para revenda, consumo e insumos. Fornecimento de alimentos e bebidas. Operações de vendas "all inclusive". Incidência.

Substituição tributária. Procedimentos de escrituração e apuração. RICMS/Ba, Decreto nº 13.780/2012, artigo 267, inciso VI. Ato COTEPE 09/2008. Lei Complementar nº 116/2003, Lista de Serviços itens 9.01 e 17.10, na sua resposta ao item “Pergunta b” menciona a Lei citada acima: “Neste sentido, a Lei nº 7.014/96, artigo 2º, dispõe que o ICMS incidirá sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços quando esses serviços não estiverem na competência tributária do município ou quando estiverem e a Lei Complementar dispor expressamente que haverá a incidência do imposto estadual.”

Pelo acima alinhado, salienta que o referido Auto de Infração não atentou para a legalidade das operações e não vislumbrou a atividade econômica da empresa (HOTEL), com faturamento total na venda de serviços de hospedagem com fornecimento de serviço chamados “all inclusive” e a “meia-pensão” (dependendo do tipo de pacote vendido), nem o seu faturamento total (vendas de serviços, pois a mesma não revende produtos), apenas confrontado os valores entre SINTEGRA VERSUS SISTEMA SEFAZ, e sustenta que não houve nenhuma infração e nenhuma sonegação fiscal ou contábil.

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Na informação fiscal à fl.250, o autuante não acatou a alegação do autuado de que algumas notas fiscais eletrônicas de entradas de mercadorias estariam lançadas nos seus livros fiscais, dizendo que não foram juntados os livros Registro de Entradas de Mercadorias dos anos de 2011 a 2013, mas tão-somente parte destes livros referentes aos meses de agosto e outubro de 2011, constantes às fls.202 a 203, nada restando comprovado.

Destaca que o próprio autuado concorda implicitamente com quase a totalidade da autuação, e não comprova as alegações discordantes, pois não juntou os livros acima citados.

Explica que seu trabalho fiscal foi realizado com os arquivos Sintegra corretos da SEFAZ/BA, pelo que entende não restar dúvidas sobre a precisão dos mesmos.

Frisa que a transferência da posse da mercadoria é condição necessária e suficiente para a averiguação do levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, assim como a transferência de propriedade da mercadoria.

Com base nisso, entende que todo o arrazoado da defesa não justifica a falta de registro de entradas de mercadorias apuradas no arquivo Sintegra dos anos de 2011 a 2013.

Conclui mantendo seu procedimento pela procedência da autuação.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS, relativo à presunção legal de ocorrência de operações de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, decorrente da constatação de entradas de mercadorias não registradas na escrita fiscal, apurada através de notas fiscais de compras (NFe) ausentes do Sintegra, e relacionadas no demonstrativo às fls. 08 a 30, nos exercícios de 2011, 2012 e 2013, cuja presunção é prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, in verbis:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Portanto, a infração decorre da presunção da omissão de saída decorrente da falta de registro de notas fiscais de entrada de mercadorias não contabilizadas, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, pois tal constatação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos destas mercadorias com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Assim, é permitido legalmente o lançamento por presunção, que cabe prova em contrário, como fez o impugnante ao trazer ao processo documentos visando provar que parte das notas fiscais que foram acusadas não justifica a presunção, com base nas seguintes alegações:

- a) que a conclusão fiscal está baseada apenas na comparação dos valores constantes no Sintegra versus as informações constantes no sistema Sefaz de Notas Fiscais, tendo apresentado uma planilha às fls.97 a 112 das notas fiscais que diz se encontrar escrituradas nos livros fiscais, fato não observado pela fiscalização;
- b) que existe uma quantidade de notas fiscais na qual o auditor alega ter o estabelecimento recebido, porém a própria empresa remetente emitiu notas fiscais de devolução sem seu conhecimento, discriminadas à fl.113;
- c) que registrou um Boletim de Ocorrência contra a empresa “DE NIGRIS DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA”, em virtude da emissão em seu nome de uma série de notas fiscais das quais não tinha ciência e nem sequer havia efetuado nenhum pedido ou compra.

Como se depreende dos argumentos defensivos apresentados a questão a ser decidida se concentra na análise das provas, eis que, se confirmados os documentos acima citados resta elidida a acusação fiscal.

Antes de entrar no exame das provas apresentadas, observo que foi informado pelo autuado que tem por atividade principal HOTEL no seu objeto social, o que foi confirmado no sistema da Secretaria da Fazenda.

Cabe analisar o que diz a legislação a respeito da atividade de hotel e congêneres.

A rigor todo contribuinte na condição “hotel” exerce atividade mista, ou seja, é hotelaria bem como restaurante. Por força do art. 2º, IX, “g”, combinado com o artigo 36, § 2º, XII, do RICMS/97, bem como pelas disposições contidas no RICMS/2012, está obrigado a recolher o ICMS sobre o fornecimento de alimentação, que não esteja inclusa no preço da diária ou mensalidade. E é assim que deve proceder, recolhendo o imposto pelo regime especial de sua receita bruta.

Rezam os artigos abaixo, in verbis:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

(...)

IX - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, o fornecimento de materiais se sujeitar à incidência do ICMS, a saber (Anexo 1):

g) fornecimento de alimentação em hotéis, motéis, pensões e congêneres, sempre que o respectivo valor não estiver incluído no preço da diária ou mensalidade;

Art. 36. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º Incluem-se entre os contribuintes:

.....

XII - o restaurante, bar, café, lanchonete, cantina, hotel e estabelecimentos similares que efetuem o fornecimento de alimentação, bebidas ou outras mercadorias;

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que a autuação se deu em razão de ter sido identificada a existência de documentos fiscais sem que tivesse os devidos registros em suas escritas, tendo sido exigido imposto por omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente, sem a emissão de nota fiscal, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas de mercadorias, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

No caso presente, considerando-se que é cristalino que o contribuinte exerce a atividade de hotel com o fornecimento de serviços de competência do Poder Público Municipal.

Na fase de instrução, deixei de submeter o processo para realização de diligência visando a confirmação se os documentos fiscais objeto da autuação foram escriturados nos livros fiscais, visto que o próprio autuante anexou às fls.88 a 91, cópias dos Relatórios da DMA Consolidada dos anos de 2011, 2012 e 2013, nas quais inexistiu qualquer venda tributada pelo ICMS. Entendo que caso o estabelecimento tivesse realizado operação sujeita ao ICMS sem ter levado à tributação desse imposto, o autuante teria exigido o respectivo imposto. Portanto, considerando que o autuante não apontou qualquer erro nas informações constantes nas DMAs, entendo desnecessário analisar as provas apresentadas na defesa de que parte dos documentos fiscais estaria registrada na escrita fiscal, pois as DMAs indicam que 100% das operações de saídas não está sujeita ao ICMS.

No caso dos autos, repito, a presunção não poderia ter sido utilizada em desfavor do contribuinte, uma vez que se trata de um estabelecimento hoteleiro, cujas atividades, na sua maioria, não se submetem ao imposto estadual, mas, sim, ao ISS, tributo cobrado sobre as hospedagens prestadas pela recorrente a seus clientes. O ICMS incide, no caso de empresas do ramo hoteleiro, exclusivamente sobre as refeições comercializadas. Contudo as peças processuais demonstram que o autuado não comercializa com refeições, pois estas são vendidas juntamente com as diárias no sistema de “all inclusive”.

Assim, entendo que inexistente probabilidade de que fato o gerador tenha ocorrido, o que impede a aplicação da presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, o que torna inadequado o roteiro de fiscalização utilizado para a atividade do contribuinte.

Vale consignar ainda que a correção do roteiro de auditoria através deste processo implicaria em uma nova fiscalização, razão pela qual impõe a NULIDADE do Auto de Infração, por inadequação do roteiro na forma como foi adotado, implicando em insegurança da acusação e da quantificação da base de cálculo, conclusão essa que fundamento no nas disposições do art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99.

Dessa forma, recomendo a renovação do procedimento fiscal, com aplicação de outros roteiros de fiscalização ou mesmo com a aplicação do roteiro de diferencial de alíquotas, antecipação tributária, ou qualquer outro, desde que sejam observadas as peculiaridades do negócio do sujeito passivo.

Ante o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **272041.0202/15-0**, lavrado contra **WAT COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA**.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras 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 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR