

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 210613.0002/19-0
<b>RECORRENTE</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TX AGROPECUÁRIA E TURISMO S. A.
<b>RECORRIDO</b>	- TX AGROPECUÁRIA E TURISMO S. A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0031-02/20
<b>ORIGEM</b>	- INFAC COSTA DO CACAU
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 04/02/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0269-11/20-Vd

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ENTRADA DE MERCADORIAS OU BENS NÃO REGISTRADOS. Cabe ao Sujeito Passivo provar o cumprimento de sua obrigação acessória, surgida com a realização da compra mercantil, pois se trata de fato extintivo do direito estatal de lhe exigir o imposto, ou de lhe exigir a multa correspondente, conforme o caso. Mantida a decisão de piso por outros fundamentos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário NÃO CONHECIDO. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos em razão do Acórdão 2ª JJF N° 0031-02/20, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/06/2019, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$512.985,28, em decorrência de uma única infração, descrita a seguir:

*INFRAÇÃO 01 – 05.05.01 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. O autuante complementa informando se tratar o lançamento por “Presunção autorizada conforme determinação do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96”.*

*Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. Multa tipificada no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 18/02/2020 (fls. 228 a 240) e decidiu pela Procedência em Parte da presente exigência, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

#### **“VOTO:**

*O auto de infração em análise impõe ao sujeito passivo uma única infração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, com base em presunção legalmente autorizada pela Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, §4º, inciso IV, impugnada pelo sujeito passivo.*

*Quanto ao aspecto formal verifico que a autoridade fiscal, quando da lavratura do auto de infração, identificou o sujeito passivo, descreveu com precisão a infração cometida, apontou a conduta praticada pelo contribuinte considerada infração, os artigos da legislação infringidos, a multa e sua previsão legal, os prazos para impugnação, a possibilidade de redução percentual da multa, tudo em conformidade com as disposições contidas no art. 142 do CTN e art. 39 do RPAF/99.*

*Observo que foi entregue ao contribuinte, cópia do auto de infração, do demonstrativo de débito, assim como o levantamento fiscal contendo relação das notas fiscais que identificou como não escrituradas, com seus respectivos números, remetentes, valor, ICMS destacado, tudo em arquivo eletrônico gravado no CD, fl. 19, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, de forma que permitiu a autuada exercer com plenitude seu direito de defesa, abordando com conhecimento todos os aspectos da infração exercendo assim o contraditório.*

*Às fls. 07 e 08, consta cópia de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, onde são requeridos da autuada a apresentação dos livros contábeis, livros fiscais, notas fiscais de entrada de mercadorias, DOCUMENTOS DE ARRECADAÇÃO ESTADUAL – DAE, documentos que serviram de respaldo aos registros contábeis e GUIAS NACIONAL DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS*

ESTADUAIS – GNRE, encaminhada ao contribuinte através do DOMICILIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO – DT-e, em 19/06/2019, tendo sido acessada em 24/06/2019.

Assim sendo o contribuinte teve ciência do início da ação fiscal, conforme previsto no art. 26, inc. III do RPAF/99.

A autuada argui que os valores referentes ao período de 01/01/2014 a 23/06/2014 estariam abrangidos pela decadência, arguição que será apreciada oportunamente a seguir.

Portanto, não verifico a existência de vícios no aspecto formal que possa macular o lançamento de nulidade, que ficam rejeitadas.

Registro, por dever de esclarecimento, que as reiteradas alusões da defesa a “norma Estadual Lei nº 6.284/99”, merece correção, haja vista os dispositivos legais atribuídos à suposta lei, leva a concluir que a defesa se refere ao Decreto nº 6.284/99, que aprovou o antigo Regulamento do ICMS no Estado da Bahia, revogado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, que passou a vigorar a partir de 1º de abril de 2012.

Também é importante registrar que o “artigo 965 do RPAF”, citado como supedâneo da arguição de decadência, não pode ser atribuído ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, vez que o mesmo contém apenas 180 artigos e sequer trata da matéria.

Constatou que a autuada, estabelecida no município de Itacaré, dedica-se a atividade de hotéis, código 55.10-8-01, conforme consta no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e no cadastro estadual de contribuintes do ICMS – CAD-ICMS, podendo exercer outras atividades secundárias, como: Incorporação de empreendimentos imobiliários, Outras sociedades de participação, exceto holdings, Administração de condomínios, de shopping centers e de outros imóveis, Agências de viagens e Operadores turísticos. Conforme vasta documentação acostada, oferece a seus clientes o serviço tipo “all inclusive”, modalidade de serviço de hotelaria, onde se inclui no valor da diárida todas as refeições e bebidas servidas nas instalações do estabelecimento.

Inicialmente cabe ressaltar que por força do art. 5º, §2º, inc. XII da Lei nº 7.014/96, incluem-se entre os contribuintes do ICMS o restaurante, bar, café, lanchonete, cantina, hotel e estabelecimentos similares que efetuam o fornecimento de alimentação, bebidas ou outras mercadorias. Entretanto, deve-se observar que o serviço de hospedagem de qualquer natureza em hotéis, com fornecimento de serviço, a Lei Complementar nº 116/2003 prevê que haverá apenas tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, inclusive, sobre a alimentação, quando o valor cobrado estiver incluído no preço da diárida paga pelo hóspede, ou seja, não havendo tributação do ICMS, quando do fornecimento de alimentos e bebidas integrar o valor da diárida.

O ICMS incide, no caso de empresas dedicadas ao ramo hoteleiro, exclusivamente sobre as refeições comercializadas em seu restaurante, quando cobradas separadamente do preço da diárida. No presente caso, as peças processuais e os elementos trazidos pela defesa, atestam que as refeições são vendidas juntamente com as diáridas no sistema de “all inclusive”, portanto, fora do campo de incidência do imposto estadual.

Compulsando os autos e após analisar os fatos com base nos documentos carreados ao processo, é de extrema importância para decisão da lide, listar alguns pontos de crucial importância:

Quanto a intimação encaminhada ao contribuinte através do Domicilio Tributário Eletrônico – DT-e, em 19/06/2019 e acessada em 24/06/2019, destaco que tal instrumento serve de comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, se prestando para científicar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos; encaminhar notificações e intimações e expedir avisos em geral.

O DT-e foi instituído pelo COTEB – Lei nº 3.956/81, através do art. 127-D, acrescentado pela Lei nº 13.199/2014, com efeitos a partir de 29/11/2014.

O parágrafo único do citado artigo prevê que a comunicação eletrônica será considerada pessoal para todos os efeitos legais, observando-se o seguinte:

I - considerar-se-á realizada no dia em que o sujeito passivo acessá-la;

II - nos casos em que o acesso se dê em dia não útil, será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte;

III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo;

A redação do inciso III, do parágrafo único do art. 127-D, atualmente vigente, modificou o prazo para 5 dias, nele contido, cuja redação foi dada pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019. Portanto, na época dos fatos, somente seria considerada realizada a intimação caso não fosse acessada, dentro de 15 dias.

O contribuinte acessou a intimação, repito, em 24/06/2019, portanto, antes de se completar o prazo de 15 dias, de forma que deve ser considerado como data de ciência a data de leitura, e, por consequência o prazo de 48

horas venceria em 26/06/2019.

A autuada junta cópia de e-mail, trocado com o Auditor Fiscal autuante, fls. 124 e 124-v onde verifica-se que em 25/06/2019, o Gerente Fiscal da empresa solicita ao Auditor Fiscal, esclarecimentos de algumas dúvidas, inclusive alegando o fato do escritório contábil da empresa se localizar em São Paulo.

Em resposta, no mesmo dia, utilizando o e-mail corporativo, o autuante respondeu textualmente: “Na intimação foi informado que não será necessário entregar documentos físicos. A Fiscalização está sendo realizada com base nas Notas Fiscais Eletrônicas e na EFD. Será necessário o comparecimento de um representante da empresa, com procuraçāo, no dia 03/07, na Infaz Itabuna para dar ciência e receber cópia do Auto de Infração e dos demonstrativos” (Mantida a grafia original, grifei). Sendo o auto de infração lavrado no mesmo dia, horas após a postagem do e-mail acima.

Apesar do alegado cerceamento do direito de defesa, com citação do Acórdāo JJF nº 0180-03/17, sob o argumento de que antes de autuar, deveria o Auditor Fiscal aguardar os esclarecimentos necessários, a serem encaminhados, lembro que não há previsão regulamentar para tal procedimento, apesar de entender que seria uma atitude salutar e recomendada a ser observada pela autoridade fiscal, em homenagem aos princípios da lealdade e da boa-fé, que corroboram com a eficiência dos atos administrativos, na medida que auxilia no esclarecimento de eventuais dúvidas.

Ademais, o fato de não haver os entendimentos com o sujeito passivo durante o período da ação fiscal, não caracteriza cerceamento de defesa, haja vista que após a ciência, o contribuinte dispõe de 60 dias para se defender, o que faz, consoante previsão regulamentar.

A intimação ao contribuinte para apresentar os documentos via DT-e, sequer foi atendida, ou pela resposta do autuante quanto a desnecessidade de apresentá-los, ou pelo exíguo tempo entre a ciência e a data de lavratura do auto de infração, pois, o mesmo foi lavrado em 25/06/2019, horas após o contato do contribuinte com o fiscal. Ou seja, os livros contábeis não foram entregues, tampouco examinados pelo autuante, já que não constam evidências de que tal exame tenha sido executado, mesmo porque, o autuante não trouxe aos autos nenhum levantamento ou demonstrativo que deixe inequívoco a realização dos exames nos registros contábeis.

Este fato, no contexto da autuação, se reveste de importância fundamental, conforme veremos adiante.

Efetivamente não é mais necessária a análise em auditorias fiscais de documentos em meio físico, haja vista que a Escrituração Fiscal Digital – EFD, que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, cumpre perfeitamente a função de suprir os Fiscos de dados e informações necessárias e suficientes para os exames de auditoria.

Por outro lado, as notas fiscais eletrônicas, emitidas e armazenadas eletronicamente tem existência apenas digital e se presta para documentar operações, cuja validade jurídica, tem garantia pela assinatura digital do emitente e autorizada pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05), e encontram-se disponíveis para o exame dos fiscos estadual e federal.

Portanto, a Fiscalização para realizar seus trabalhos de auditoria fiscal dispensa o recebimento de livros e documentos fiscais em meios físicos. Contudo, neste caso específico, cuja acusação se fundamente em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, além dos livros e documentos fiscais, é imprescindível o exame dos registros contábeis do contribuinte a ser realizado através dos livros contábeis.

Registro que os livros contábeis também já existem com sua versão digital por conta da instituição da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL – ECD, parte integrante do SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL que tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, ou seja, os livros Diário e seus auxiliares, Razão e seus auxiliares e os Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos fatos contábeis.

No processo instrutório, consulta junto a Gerência de Cadastro e Informações Econômico-Fiscais – GECIF da Diretoria de Produção de Informações – DPI da Superintendência de Administração Tributária – SAT, obtive a informação de que a autuada transmítiu os arquivos referentes a sua escrituração contábil, cujos registros poderiam ser acessados pelo autuante, desde que solicitasse à gerencia. Para tanto, transcrevo resposta do gerente: “Os auditores não têm acesso a ECD livremente, necessitando encaminhar pedido a GECIF. Esse acesso é restrito a preposto da Sefaz Bahia autorizado que, mediante acesso ao Receitanet BX utilizando certificado e-CPF consulta e requisita esses arquivos de forma automática, preenchendo algumas informações exigidas pela aplicação antes de finalizar a requisição. Esses arquivos são gravados em um diretório do nosso servidor, copiados para uma mídia e entregues ao auditor mediante assinatura de um termo de compromisso”. A resposta demonstra que a ECD não está disponível para os fiscais da mesma forma que os arquivos da EFD, necessitando de providências prévias por parte do Auditor Fiscal.

Dos fatos relatados e com base na análise dos autos, conclui-se que a fiscalização teve como base para efetuar o levantamento, exclusivamente os registros fiscais contidos na EFD do contribuinte e das notas fiscais

eletrônicas, sem ter procedido a qualquer exame nos registros contábeis da empresa, conforme declaração do autuante, constada na intimação, fl. 07.

A linha adotada pela defesa, concentra-se no fato da autuada não comercializar refeições, pois, estas são vendidas juntamente com as diárias no sistema de “all inclusive”, e, portanto, estaria sujeito apenas a tributação do ISS, que seria um argumento válido, se comprovadamente inexistassem outras operações tributadas pelo ICMS. Não é isso que demonstram as Declarações Mensais de Apuração do ICMS – DMA dos exercícios fiscalizados, apesar se tratar de um estabelecimento hoteleiro, cujas atividades, na sua maioria, não se submetem ao imposto estadual.

Apesar das ponderações acima, deve ser considerado nos exames fiscais, o fato de se tratar de um estabelecimento hoteleiro, cujas atividades, em grande parte, não se submetem ao imposto estadual, mas, sim, ao ISS, tributo cobrado sobre as hospedagens prestadas aos seus clientes. O ICMS incide, no caso de empresas do ramo hoteleiro, exclusivamente sobre as refeições comercializadas não incluídas nas diárias.

O autuante não trouxe aos autos elementos que possibilitem quantificar quanto das saídas são decorrentes de fornecimento de refeições vendidas juntamente com as diárias no sistema de “all inclusive” e quanto são vendidas sem estarem incluídas no valor das diárias.

No mérito, repito, a razão da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

A autorização legal para exigir o ICMS com base na presunção encontra-se autorizada no §4º, do art. 4º da citada lei, 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:

I - saldo credor de caixa;

II - suprimento 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;

VI - valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras; (...)

c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

VII - valores totais diários das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Ou seja, o legislador definiu como possibilidade de exigir imposto com base em presunção, nos incisos I ao V, as conclusões decorrentes do exame dos registros contábeis do contribuinte, e nos incisos VI e VII do exame de informações fornecidas por terceiros.

A base da presunção legal contemplada no inciso IV, é a ocultação de receitas advindas de saídas anteriores, onde deve-se perquirir, para cobrança do imposto, se elas não foram escrituradas não somente no livro Registro de Entradas, mas, também, nos registros contábeis da empresa, pois são tais registros que comprovam, efetivamente, a entrada de recursos não contabilizados, e, portanto, ocultados ao fisco pelas vendas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas.

Assim, a acusação de omissão de saídas apurada mediante constatação de entradas de mercadorias sem o registro, somente tem validade se acompanhada da comprovação de que tais registros não foram efetuados na Contabilidade do contribuinte.

Esse tem sido o entendimento do CONSEF, inclusive com a publicação da Súmula do CONSEF nº 07, a seguir transcrita.

“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”

Não tendo examinado os livros contábeis da autuada, não há como se aplicar a presunção de omissão de saídas prevista no art. 4º, §4º, inciso, IV da Lei nº 7.014/96.

Outro aspecto importante a ser considerado, se deve ao fato da autuada desenvolver atividade de estabelecimento dedicado ao ramo hoteleiro, onde adota o sistema “all inclusive”, implicando na adoção de roteiro de fiscalização adequado, sendo que, o aplicado no caso em análise, não garante a ocorrência do fato gerador, o que impede a aplicação da presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis.

Tendo demonstrado que a exigência fiscal não se coaduna com o previsto pela legislação tributária e considerando que a autuada admitiu, textualmente, que não efetuou o registro das notas fiscais na sua escrita fiscal, identificadas pelo autuante, conforme levantamento gravado em planilha eletrônica no CD, fl. 19, recorro ao regramento previsto pelo art. 157 do RPAF/99, in verbis:

*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.*

Dessa forma, diante a insubsistência da infração em relação à obrigação principal, porém, com a comprovação do cometimento da obrigação acessória vinculada à imputação, isto é, falta de registro das notas fiscais na escrita fiscal, considero pertinente aplicar a penalidade de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, em razão da retroatividade benéfica do inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevista no art. 106, inc. I do CTN, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram, em parte, em 2014 e a penalidade ora aplicada, foi alterada pela Lei nº 13.461/2015, com efeitos desde 11/12/2015.

*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;*

Assim decidindo, cabe analisar a prejudicial de decadência.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Tais raciocínios somente se aplicam às infrações por descumprimento de obrigações principais, não havendo que se falar nos efeitos do art. 150, §4º do CTN quando a obrigação é acessória, já que o citado dispositivo faz expressa referência à homologação do lançamento.

No presente caso, tendo convertido a infração em multa por descumprimento de obrigações acessórias, não há o que homologar, pois os lançamentos ocorreram de ofício em 2019.

Portanto, não acolho a arguição de decadência.

Quanto ao argumento da autuada de que as notas fiscais de nº 327, 329, 331, 088, 091, 527, 528, 205, 536, 537 foram emitidas em seu favor, mas, sem o seu conhecimento, não merece acolhimento, haja vista que efetivamente as notas fiscais foram emitidas, tendo como destinatário a autuada e encontram-se com o status de autorizada no PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA, tendo contra o fato, apenas emitido notificações extrajudiciais, fls. 197 a 204.

Neste caso, o contribuinte tendo identificado a emissão irregular das notas fiscais, cujas cópias foram apensadas às fls. 205 a 215, com datas de emissão entre 24/11/2015 e 14/11/2017, deveria ter providenciado junto aos emitentes o cancelamento das mesmas ou adotar os procedimentos previstos no §17 do art. 88 do RICMS/2012.

*§ 17. Os contribuintes deverão verificar regularmente, mediante acesso ao endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>, todas as notas fiscais emitidas com destino aos seus estabelecimentos, ficando obrigados, quando for o caso, a registrarem o evento “desconhecimento da operação” no prazo de até 70 dias contados da emissão da nota no endereço eletrônico [www.nfe.fazenda.gov.br](http://www.nfe.fazenda.gov.br), salvo em relação às mercadorias previstas no § 14 deste artigo, cujo prazo será o nele estipulado.*

Ou, se for o caso proceder conforme previsto no §16 do mesmo artigo do RICMS/2012.

*§ 16. O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento “desconhecimento da operação”;*

Não tendo adotado tais providências, não há como acatar os argumentos da defesa, devendo as notas fiscais citadas serem consideradas como não escrituradas.

*A desesa à fl. 192, traz aos autos listagem de notas fiscais que afirma terem sido escrituradas em janeiro de 2018, sem que o autuante tenha se manifestado acerca do argumento.*

*Efetivamente, o fato poderia ensejar a conversão do processo em diligência para as verificações e ajustes necessário. Entretanto, em homenagem ao princípio da celeridade processual e considerando que os registros necessários os esclarecimentos da arguição estão disponíveis para consulta dos julgadores, pois, encontram-se arquivados no banco de dados do Sistema EFDG, procedi a verificação no Livro Registro de Entradas, da EFD, transmitida pelo contribuinte e constatei que assiste razão a autuada, de modo foram excluídos os valores referentes aos citados documentos fiscais.*

*Assim procedendo, indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, por constatar que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores.*

*Assim sendo, a penalidade a ser aplicada no presente Auto de Infração soma o valor de R\$60.348,61, conforme demonstrado.*

Ocorrência	Vencimento	Base de Cálculo - R\$	Multa - %	Valor - R\$
31/01/2014	09/02/2014	290.126,42	1%	2.901,26
28/02/2014	09/03/2014	253.162,72	1%	2.531,63
31/03/2014	09/04/2014	264.538,92	1%	2.645,39
30/04/2014	09/05/2014	395.227,55	1%	3.952,28
31/05/2014	09/06/2014	290.335,52	1%	2.903,36
30/06/2014	09/07/2014	252.212,53	1%	2.522,13
31/07/2014	09/08/2014	327.145,93	1%	3.271,46
31/08/2014	09/09/2014	233.458,77	1%	2.334,59
30/09/2014	09/10/2014	315.818,04	1%	3.158,18
31/10/2014	09/11/2014	68.265,99	1%	682,66
30/11/2014	09/12/2014	35.187,10	1%	351,87
31/12/2014	09/01/2015	106.599,95	1%	1.066,00
31/01/2015	09/02/2015	246.392,23	1%	2.463,92
28/02/2015	09/03/2015	26.766,23	1%	267,66
31/03/2015	09/04/2015	26.841,70	1%	268,42
30/04/2015	09/05/2015	36.494,88	1%	364,95
31/05/2015	09/06/2015	20.833,37	1%	208,33
30/06/2015	09/07/2015	13.302,98	1%	133,03
31/07/2015	09/08/2015	5.941,70	1%	59,42
31/08/2015	09/09/2015	38.665,14	1%	386,65
30/09/2015	09/10/2015	44.590,48	1%	445,90
31/10/2015	09/11/2015	88.795,50	1%	887,96
30/11/2015	setuado015	407.465,56	1%	4.074,66
31/12/2015	09/01/2016	212.270,27	1%	2.122,70
31/01/2016	09/02/2016	14.804,90	1%	148,05
29/02/2016	09/03/2016	84.499,42	1%	844,99
31/03/2016	09/04/2016	348.886,24	1%	3.488,86
30/04/2016	09/05/2016	97.488,82	1%	974,89
31/05/2016	09/06/2016	43.199,13	1%	431,99
30/06/2016	09/07/2016	13.556,27	1%	135,56
31/07/2016	09/08/2016	85.371,66	1%	853,72
31/08/2016	09/09/2016	36.816,98	1%	368,17
30/09/2016	09/10/2016	44.214,45	1%	442,14
31/10/2016	09/11/2016	104.933,75	1%	1.049,34
30/11/2016	09/12/2016	49.947,91	1%	499,48
31/12/2016	09/01/2017	36.495,35	1%	364,95
31/01/2017	09/02/2017	34.524,83	1%	345,25
28/02/2017	09/03/2017	10.914,36	1%	109,14
31/03/2017	09/04/2017	8.012,74	1%	80,13
30/04/2017	09/05/2017	1.799,60	1%	18,00
31/05/2017	09/06/2017	4.566,79	1%	45,67
30/06/2017	09/07/2017	15.048,80	1%	150,49
31/07/2017	09/08/2017	58.442,67	1%	584,43
31/08/2017	09/09/2017	8.085,13	1%	80,85
30/09/2017	09/10/2017	27.910,18	1%	279,10
31/10/2017	09/11/2017	183.699,90	1%	1.837,00
30/11/2017	09/12/2017	508.781,79	1%	5.087,82
31/12/2017	09/01/2018	212.420,30	1%	2.124,20
<b>Total</b>		<b>6.034.861,45</b>		<b>60.348,61</b>

*Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais), a 2<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

O Sujeito Passivo apresentou petição, de duas folhas, mediante a qual declara concordância com o julgado e pede a manutenção da suspensão da exigibilidade do tributo, até o final do processo administrativo.

## VOTO

Observo que a decisão da 2<sup>a</sup> JJF, (Acórdão JJF Nº 0031-02/20), desonerou o sujeito passivo, reduzindo o crédito tributário lançado de R\$512.985,28, para o montante de R\$60.348,61, em valores históricos, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas*”. Em complemento, consta que “*se trata de lançamento por presunção, autorizada conforme determinação do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96*”.

A 2<sup>a</sup> JJF converteu a exigência fiscal em multa de 1%, com base no que dispõe a Súmula nº 07, pois entendeu que não houve o exame dos livros contábeis da empresa, face ao que concluiu que descabe falar-se em “*presunção de omissão de saídas*”.

Pois bem, como se depreende do breve resumo acima, o lançamento tributário teve por base o texto do art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, que reproduzo abaixo:

“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;  
...”

Extrai-se, do texto acima reproduzido, que a constatação de “entradas de mercadorias ou bens não registrados”, conduz à cobrança de imposto por “presunção”. De fato, embora a entrada de mercadoria não seja fato gerador do imposto, a ausência do seu registro (fato provado) conduz à conclusão (por presunção) de que o estabelecimento fiscalizado fez uso de receitas anteriores (também sem registro), as quais teriam sido utilizadas para efetuar compras, igualmente sem registro no estabelecimento.

Assim, o fato presumido é a “obtenção de receitas anteriores sem registro”, com as quais a empresa comprou mercadorias, ou bens, sem registro. O que dá suporte a esse raciocínio presuntivo é, portanto, a ocultação de receitas anteriores, uma vez que os recursos utilizados não tiveram, por origem, a conta Caixa da empresa.

Por isso, justifica-se que a presunção seja elidida, sempre que o Sujeito Passivo demonstre que, embora não tendo registrado a nota fiscal de entrada, promoveu o lançamento da operação no seu sistema contábil, utilizando recursos de sua conta “Caixa”.

Nesse sentido, a Câmara Superior do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, aprovou a Súmula nº 07, reconhecendo que não deverá ser cobrado o imposto por presunção quando for possível vislumbrar a escrituração das operações de entrada nos livros contábeis respectivos, conforme se lê no enunciado abaixo:

“*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.*”

A questão que deve ser analisada, todavia, de natureza eminentemente processual, é a seguinte:

*“a quem cabe provar o registro contábil de tais operações de entrada”. Ou melhor, dito de outra forma, “constatada a omissão do registro das notas de entrada, na escrita fiscal, a quem deve ser atribuído o ônus processual de comprovar o fato que dá suporte ao lançamento tributário”? O fisco ou o contribuinte?*

Penso que o próprio texto normativo nos auxilia na resposta a essa pergunta, pois dispõe que **“salvo prova em contrário** (grifo acrescido), presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar ... entradas de mercadorias ou bens não registradas”.

Ora, se após constatada a ocorrência de entradas não registradas, o Fisco ainda tivesse que produzir prova da falta de contabilização do pagamento relativo a essas operações, teríamos que chegar à conclusão acerca da mais absoluta inutilidade da regra disposta no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, na medida em que já existe uma outra regra específica, na lei, estabelecendo o efeito presuntivo associado ao não registro de pagamentos realizados, conforme inciso V do mesmo parágrafo já referido, conforme abaixo:

*“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;*

*V - pagamentos não registrados (grifo acrescido);  
... ”*

Nesse sentido, é importante destacar que a essência da atividade hermenêutica, somente se materializa à medida em que o operador de direito alcança o seu intento, de atribuir um sentido válido à norma, dentre as variadas possibilidades que o texto oferece. Não se legitima, todavia, a interpretação de um vocábulo que lhe esvazie, por completo, o conteúdo semântico, furtando-lhe a possibilidade de inovar no quadro normativo posto.

Sua despropositada, por consequência, a conclusão a que chegou a decisão de piso, no sentido de exigir que a fiscalização devesse colher provas na escrita contábil da empresa autuada.

Ademais, a prova da ocorrência de um fato qualquer cabe a quem alega a sua existência, sendo inviável, quase sempre, provar-se o contrário. O Novo CPC foi pródigo ao distribuir o ônus processual, vinculando-o ao agente processual diretamente interessado na existência do evento, conforme art. 373, abaixo reproduzido:

*“Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*... ”*

Ora, ainda que houvesse o exame da escrita contábil do Contribuinte, nenhuma prova bastaria a evidenciar a omissão da empresa, pois seria necessário percorrer todos os lançamentos realizados numa faixa de tempo próxima, à medida em que não se tem a data exata da entrada da mercadoria no estabelecimento, muito menos a data do seu pagamento, mas apenas há, no processo, a data de emissão do documento fiscal, termo esse que muito antecede, em boa parte dos casos, ao momento do efetivo ingresso das mercadorias no estoque empresarial.

Cabe, sem dúvidas, ao Sujeito Passivo, provar o cumprimento de sua obrigação acessória, surgida com a realização da compra mercantil, pois se trata de fato extintivo do direito estatal de lhe exigir o imposto, ou de lhe exigir a multa correspondente, conforme o caso.

De fato, a ausência de prova contábil no presente processo não socorre a empresa autuada, ao contrário, pois é onus processual seu evidenciar a ocorrência do registro de tais operações. Deveria, a 2ª JJF, descortinando a existência de registro contábil de tais operações, diligenciar no

sentido de que tais elementos pudessem vir ao processo, mas jamais converter a autuação em multa, providência de que somente se cogita quando provada está a contabilização, conforme enunciado da Súmula 07, que peço vénia para reproduzir abaixo:

*“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 (grifo acrescido), hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.”*

Como não há prova do registro contábil, bem como inexiste qualquer iniciativa do Sujeito Passivo nesse sentido, é forçoso admitir que a decisão de piso merece reforma.

Noto, todavia, que embora o ônus probatório devesse ser atribuído ao Sujeito Passivo, a atividade da recorrente guarda peculiaridades que desaconselham a cobrança de imposto com base na presunção de omissão de saídas. De fato, os elementos de prova acostados ao processo revelam que a empresa autuada desenvolve atividade hoteleira, atuando preponderantemente através de sistema “all inclusive”, conforme atestam as cópias dos extratos cadastrais, às folhas 62/63, bem como os extratos de conta-consumo emitidos pelo estabelecimento, cujas cópias se encontram às folhas 143/170.

Por isso, entendo por adequada a conversão em multa, perpetrada pela 2ª JJF, amparada, todavia, por outros fundamentos

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao presente Recurso de Ofício, mas altero a fundamentação do deciso.

Quanto ao Recurso Voluntário, noto que, embora a petição empresarial tenha sido cadastrada, no sistema, como Recurso Voluntário, o seu conteúdo não revela qualquer insurgência da Autuada, pelo contrário, pois manifesta, expressamente, concordância com o julgado da 2ª JJF.

Sendo assim, não conheço o Recurso Voluntário, por ausência de elemento essencial para a sua caracterização, qual seja, a volitividade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Recurso Voluntário, e NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 210613.0002/19-0, lavrado contra TX AGROPECUÁRIA E TURISMO S. A., devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$60.348,63, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS