

PROCESSO - A. I. Nº 210613.0010/18-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - CASA DOCE COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0196-04/20-VD
ORIGEM - INFAZ ITABUNA (COSTA DO CACAU)
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/10/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0226-11/21-VD

EMENTA: ICMS. ENTRADA DE MERCADORIAS OU BENS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Vê-se que o legislador não especifica a que falta de registro se refere, se a fiscal, a contábil, ou ambas. Assim é que, por prudência, é facultado ao autuante diante de um indício de falta de registro, ainda que seja apenas na escrita fiscal, efetuar o lançamento, sendo invertido o *ônus probandi*, para o autuado, que prontamente possa elidir a acusação mediante comprovação de registro contábil. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que por unanimidade, julgou Improcedente o Auto de Infração lavrado em 22/12/2018, que lançou no valor de R\$141.596,42, em decorrência da constatação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de entradas de mercadorias não registradas nos livros fiscais.

O autuado apresenta impugnação às fls. 18 a 20, informação fiscal prestada pelo autuante (fl. 76), e os autos remetidos à apreciação da 4ª JJF que decidiu pela IMPROCEDÊNCIA (fls. 88/90) do Auto de Infração nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente, observo que a acusação em discussão está posta de maneira clara e devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo art. 39 do RPAF/BA. Dessa forma, rejeito a nulidade arguida.

A infração em discussão, trata de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas.

*Para essa situação, a legislação do ICMS, no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, prescreve que “Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: saldo credor de caixa, suprimento a caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como **entrada de mercadorias ou bens não registrados**, pagamentos não registrados ou das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: instituições financeiras; administradoras de cartões de crédito ou débito; “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

Portanto, a irregularidade apontada tem por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuiu o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

No caso presente, de acordo com os documentos que embasam a infração, especialmente o demonstrativo “T” de fls. 11/15, constato que restou comprovado que a auditoria foi efetuada exclusivamente nos livros fiscais do contribuinte, conforme a informação inserida no cabeçalho do referido demonstrativo, o qual transcrevo: “Omissão de Saídas de mercadorias tributáveis evidenciada pela constatação do não registro de entradas de mercadorias, bens e serviços na escrituração fiscal do contribuinte, tomando por base as aquisições constantes

nas Notas Riscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas”.

Assim, não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registrados na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, razão pela qual, fica afastada a presente exigência.

Ressalto que a irregularidade detectada pela fiscalização, qual seja, entrada no estabelecimento de bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, é passível da aplicação da multa prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, entretanto, tal penalidade não pode ser exigida no presente lançamento, por mudança de fulcro da acusação fiscal.

Ante ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A JJF, recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

VOTO

Com o máximo e devido respeito ao voto prolatado em primeira instância, pela improcedência do lançamento, venho discordar do eminente Relator *a quo*. Como bem consta no enquadramento da infração à fl. 01, o lançamento foi efetuado com base em presunção prevista no inciso IV do §4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, *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:

*...
IV - entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

O núcleo do voto que apontou a improcedência, diz que:

“No caso presente, de acordo com os documentos que embasam a infração, especialmente o demonstrativo “T” de fls. 11/15, constato que restou comprovado que a auditoria foi efetuada exclusivamente nos livros fiscais do contribuinte, conforme a informação inserida no cabeçalho do referido demonstrativo, o qual transcrevo: “Omissão de Saídas de mercadorias tributáveis evidenciada pela constatação do não registro de entradas de mercadorias, bens e serviços na escrituração fiscal do contribuinte, tomando por base as aquisições constantes nas Notas Riscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas”.

Assim, não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registrados na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, razão pela qual, fica afastada a presente exigência.

A ausência dos registros nos livros de entrada, é prova suficiente para o lançamento por presunção, já que de uma exegese da Lei nº 7.014/96, não há qualquer conexão de dependência da constatação de uma infração com a outra (falta de registros nos livros fiscais e falta de registro nos livros contábeis), mas pela leitura, são infrações completamente independentes, vejamos o teor do parágrafo 4º do art. 4º:

§ 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 registradas;

V - pagamentos não registrados;

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

a) instituições financeiras; b) administradoras de cartões de crédito ou débito; c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;

Verifica-se que são 6 situações distintas a se estabelecer presunções legais, sendo a do caso presente, a do item IV e os pagamentos não registrados a do item V, que não se conectam, nem tem relação de interdependência.

Se o autuante, ao verificar a escrituração contábil do contribuinte, constatar que mesmo

operações registradas em seus livros fiscais mas sem a comprovação dos pagamentos destas operações, poderá também fazer o lançamento, visto que a ausência de registros de pagamentos em sua escrita contábil, visa manter artificialmente o saldo devedor de Caixa, omitindo-se receitas tributáveis. Voltemos então a uma parte do núcleo do voto recorrido:

Assim, não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registrados na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, razão pela qual, fica afastada a presente exigência.

Ora, se o lançamento fosse feito não por falta de registros nos livros fiscais, mas por falta de registros contábeis nas aquisições (item V do parágrafo 4º), ainda que registradas nos livros fiscais, aí sim, teríamos a improcedência do lançamento, pela falta neste processo, de provas dos registros contábeis, que é uma obrigação do autuante fazer. O que o eminente Relator *a quo* fez, foi fundir dois itens independentes das presunções legais, num só!

Conquanto o contribuinte poderia trazer ao Fisco, provas de que efetuou os registros contábeis dos pagamentos, neste caso, ao contrário do que diz o voto recorrido, subsistiria a multa por descumprimento de obrigações acessórias e não a improcedência, porque quanto à falta de registros nos livros fiscais, não foi feita prova em contrário, aliás, o próprio contribuinte em sua impugnação à fl. 19, reclama que o auditor fiscal não atendeu ao prescrito no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, multa de 1% pela falta de registro.

Ao mesmo tempo que reclama que parte do lançamento deve ser excluído por comprovar que parte das aquisições foi furtada e não chegou ao destino, e elabora um demonstrativo à fl. 73, no valor de R\$4.213,40 de multa por falta de cumprimento de obrigações acessórias, ao invés de trazer a comprovação dos registros contábeis e elidir totalmente o lançamento, dado que há súmula neste Conselho que acata o registro contábil para efeito de elisão da presunção estabelecida pela falta de registros nos livros fiscais.

Há de se presumir, que o contribuinte possuindo provas de sua inocência quanto à acusação do fisco, as apresentasse na impugnação. Se alguma dúvida ou insegurança persistisse, seria cabível o saneamento mediante diligência para busca da verdade material e não a declaração da improcedência do lançamento.

Colaciono ainda, a Súmula nº 7 deste CONSEF, recentemente publicada:

“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.”

É certo que cabe ao fisco, o ônus da prova quando do lançamento de ofício, cabendo ao autuado, defender-se da acusação fiscal, apresentando suas razões de defesa, exceto quando estivermos tratando de uma prova impossível ou prova negativa.

Analisando o texto legal, Lei nº 7.014/96, diz que *“salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, entradas de mercadorias ou bens não registrados”* – é óbvio que estamos aqui diante de uma presunção *juris tantum*, que cabe prova em contrário, e esta prova cabe em princípio, não ao fisco, mas ao contribuinte autuado, já que a falta de registro no livro de Entrada, por si, já constitui sério indício de omissão de receitas.

Por isto mesmo, a falta de registro nos livros fiscais, consta no rol das 6 presunções legais, e assim, entendo que isto é suficiente para o lançamento e a inversão do ônus da prova, numa exegese simples e direta da norma, pois diz o item IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas e a seguir, o V - pagamentos não registrados; diferente seria a interpretação se ambos estivessem no mesmo item – entradas de mercadorias ou bens não registrados com os pagamentos não registrados, mas como já dito, são hipóteses independentes, já que mesmo sendo cumprido o item V, o registro nos livros fiscais, eventualmente comprovado a falta de comprovação de pagamento, também permite o lançamento por presunção, logo são situações independentes e não interdependentes.

Assim é que, ao se constatar a falta de registro de uma nota fiscal, pode se presumir que para a sua aquisição, houve desembolso de receitas não contabilizadas, que por sua vez, seriam provenientes de omissões de saídas tributáveis de mercadorias. Se o contribuinte em sua impugnação traz a prova que fez registro contábil, desfaz-se a presunção.

Durante muito tempo este Conselho de Fazenda, simplesmente considerava que a falta de registro era prova suficiente para o lançamento, sem se atentar que o registro do pagamento da nota fiscal em sua escrituração contábil, constituiria prova em contrário, razão pela qual, após diversos julgamentos, sumulou tal decisão, no sentido de que *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 há nesta súmula, nenhuma obrigatoriedade quanto à maneira que deve se realizar o procedimento. A falta de registro no livro de Entradas é prova suficiente para a presunção e para o lançamento, cabendo a prova em contrário do autuado.

Pela súmula, certamente, se um autuante, diante de uma falta de registro, efetua o lançamento por presunção, e o autuado traz a comprovação dos registros em seus livros contábeis, elide o lançamento quanto à obrigação principal, remanescendo o descumprimento da obrigação acessória.

Ao que parece, a Súmula 7 acima referida, acabou por trazer um equívoco neste Conselho de Fazenda, a de que seria obrigatório que o autuante comprove não só falta de registro no livro de Entradas, como também comprovar a falta de registros nos livros contábeis. Em verdade a súmula compele os julgadores a aceitarem o registro contábil como prova em contrário, desconstituindo o lançamento. Digo isto, porque não encontro esse tipo de entendimento (obrigação de prova simultânea de falta de registro contábil e fiscal) em momento anterior à edição da Súmula 7.

Desse jeito, estaríamos avançando antecipadamente na instrução probatória de tal forma, que em si, sequer faria jus a uma presunção *juris tantum*, dado que não vislumbro outra forma de se fazer prova em contrário, a menos que o contribuinte negue aquisição das mercadorias, e a simples negativa é insuficiente para elidir o lançamento, necessitando de provas complementares.

Não que o autuante esteja impedido de adentrar tal investigação no procedimento, mas é que diante da norma da Lei nº 7.014/96, que diz *salvo prova em contrário, na falta de registros do documento fiscal, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar entradas de mercadorias ou bens não registrados*

Numa análise imediata, vê-se que o legislador não especifica a que falta de registro se refere, se a fiscal, a contábil, ou ambas. Assim é que, por prudência, é facultado ao autuante diante de um indício de falta de registro, ainda que seja apenas na escrita fiscal, efetuar o lançamento, sendo invertido o *ônus probandi*, para o autuado, que prontamente possa elidir a acusação mediante comprovação de registro contábil.

Assim, o voto recorrido diz que o autuante, na informação fiscal, diz:

“No caso presente, de acordo com os documentos que embasam a infração, especialmente o demonstrativo “T” de fls. 11/15, constato que restou comprovado que a auditoria foi efetuada exclusivamente nos livros fiscais do contribuinte, conforme a informação inserida no cabeçalho do referido demonstrativo”.

Também diz que *“não existem provas de que os pagamentos referentes aos referidos documentos fiscais não estavam registrados na escrita contábil do autuado, o que caracterizaria a omissão de receitas (de saídas de mercadorias), empregadas no pagamento das entradas que deixaram de ser contabilizadas, razão pela qual, fica afastada a presente exigência.*

Convenhamos, não há qualquer clareza na legislação comentada que nos traga a uma conclusão de que *somente a falta de registros contábeis autoriza o lançamento por presunção*, tendo o relator a quo, efetuado uma interpretação extensiva da norma, já que não se especifica que a

presunção somente é autorizada mediante ausência de registro contábil, **mas sempre que se verificar ausência de registros de entrada.**

Por fim, ainda que por prudência, o fisco, para se certificar de que há certeza e liquidez do lançamento, e de que seja necessária a comprovação do exame dos livros contábeis, não caberia a improcedência, visto a uma incerteza estabelecida (se o autuado não comprovou os registros contábeis eventualmente feitos) é certo que no máximo caberia a nulidade, mas que em processo administrativo decorre de vício insanável, formal, ou material, o que não me parece o caso, pois uma diligência efetuada poderia se certificar se houve ou não o registro contábil.

Há de se perguntar, se a Junta enviasse o auto em diligência para que o contribuinte fosse intimado a apresentar os livros contábeis, que justificativa impede tal saneamento? Se o contribuinte não apresentasse os livros, o lançamento certamente seria procedente; se apresentasse e comprovasse o registro contábil, o auto teria conversão em multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Vejamos o que diz o parágrafo 1º, art. 18 do RPAF:

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10(dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

Assim não vislumbro quaisquer vícios insanáveis, que levem à nulidade do lançamento, nem tampouco a improcedência. Ainda que a Lei nº 7.014/96 expressamente indicasse a falta de registro contábil como sendo necessária para o lançamento por presunção, ainda assim, penso que tal vício é sanável.

Primeiro, é preciso levar em conta que o contribuinte não tendo o autuado feito a prova de registros contábeis, não impede o autuante de lançar por presunção pela falta de registros fiscais, e inverter o ônus da prova.

Segundo, ainda que o autuado tenha disponibilizado os livros contábeis à fiscalização e o autuante tenha negligenciado sua consulta, nada impede que na defesa, o contribuinte apresente as provas de que disponha (registros contábeis) para elidir o lançamento.

Tal fato demonstra que a simples intimação e entrega dos livros contábeis constitui uma formalidade que não impede o autuante, por erro ou negligência, ainda que haja os registros contábeis, formalizar o lançamento, que só poderia ser desconstituído em última instância, pela impugnação provando que de fato, havia registros contábeis. Neste caso, a mera formalidade da intimação e entrega dos livros contábeis, estaria a cancelar o lançamento, ainda que com erro defensável e sanável.

Terceiro, ao menos uma infração *in casu*, é líquida e certa, pois existe ao menos uma infração comprovada, o descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro do livro de Entradas, fato reconhecido parcialmente na impugnação. Assim, numa eventual diligência saneadora, subsistira no mínimo a multa.

Registro ainda, que os lançamentos por presunção, como o de estoque de mercadorias, auditoria da conta Caixa, etc., têm sido objeto de inúmeras diligências neste Conselho de Fazenda, inclusive por erros do autuante, tanto materiais, como formais, e nem por isto, os autos são anulados, ou julgados improcedentes, sem que sejam esgotadas todas as possibilidades de saneamento, razão pela qual considero que não há fundamento legal, que obrigue o autuante a comprovar auditoria contábil no procedimento, para efetuar o lançamento por presunção.

O contribuinte, no exercício da ampla defesa, tem a oportunidade de fazer prova em contrário, e trazer aos autos, comprovação dos registros contábeis, fora o fato já comentado, que o autuante mesmo tendo acesso aos livros contábeis, e por descuido, não verifique que os registros se

encontram lá, obriga no final das contas, que o autuado comprove os registros contábeis na impugnação, sob pena de manutenção do lançamento.

Enfim, entendo que esta improcedência declarada, **está desprovida de fundamentação quanto à possibilidade de saneamento e busca da verdade material**, sendo absolutamente certo que ao menos houve descumprimento de obrigações acessórias, não havendo improcedência total nem nulidade absoluta.

Por isto mesmo, venho discordar também, com a devida vênia, do trecho abaixo, quando foi dito que não se poderia aplicar a multa por mudança de fulcro da acusação fiscal:

Ressalto que a irregularidade detectada pela fiscalização, qual seja, entrada no estabelecimento de bem, mercadoria ou serviço sujeitos à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, é passível da aplicação da multa prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, entretanto, tal penalidade não pode ser exigida no presente lançamento, por mudança de fulcro da acusação fiscal.

Vejamos o que diz o art. 157 do RPAF:

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.

Ora, evidente que existe sim uma obrigação acessória (registro dos documentos fiscais) vinculada à imputação (presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis pela falta de registros das entradas), o que caberia, como dito, no mínimo a conversão do lançamento em multa por cada uma das notas fiscais de entrada não registradas.

Contudo, dispense a diligência para intimar o contribuinte a apresentar registros contábeis dos pagamentos, que poderia trazer total segurança ao lançamento, dado o fato de que se o autuado dispõe dos registros contábeis, mas ainda não os apresentou, poderá interpor Pedido de Reconsideração junto à PGE/PROFIS, ao apresentar as provas de que há registros contábeis dos pagamentos das notas fiscais sem registros no livro de Entrada, quando então, o processo seria novamente julgado, mas ao contrário do voto recorrido, entendo que subsistiria a multa por falta de cumprimento de obrigações acessórias.

Por fim, o contribuinte fez prova de roubo de cargas, mediante queixa registrada na polícia, no que foi acatado pelo autuante na informação fiscal, fl. 76, alterando o lançamento de R\$141.596,42, para R\$127.156,16, conforme fl. 82, com o novo demonstrativo de débito.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210613.0010/18-5**, lavrado contra **CASA DOCE COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$127.156,16, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de Agosto de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS