

A. I. N° - 210742.0203/14-6
AUTUADO - ADAGILSON NUNES DE JESUS
AUTUANTE - ROBINSON MEDEIROS DOS SANTOS
ORIGEM - INFRAZ PAULO AFONSO
INTERNET - 04.12.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0252-01/14

EMENTA: ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCEDIMENTO LEGAL. VÍCIOS PROCEDIMENTAIS. INDETERMINAÇÃO DOS FUNDAMENTOS FÁTICOS E LEGAIS DA IMPUTAÇÃO FISCAL. A constatação de omissão de entradas de mercadorias pode dar ensejo a dois tipos de ação fiscal, a depender do tipo de verificação efetuada pelo fisco, sendo possível o lançamento de ICMS ou apenas a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória. Se o fisco se limita apenas a verificar se as Notas Fiscais de entradas se encontram escrituradas no livro fiscal próprio (Registro de Entradas), a falta de registro das Notas no livro fiscal constitui mero descumprimento de obrigação acessória, punível com multa de 10% ou de 1% do valor das entradas não escrituradas, conforme se trate de operações tributáveis ou não tributáveis (Lei nº 7.014/96, art. 42, incisos IX e XI). Para ser cobrado o imposto, é preciso que a fiscalização ateste que as entradas não foram contabilizadas, lançando-se o tributo em tal situação, não pela omissão de entradas em si, mas porque, ao deixar de lançar as entradas, a lei autoriza a presunção de que as entradas não declaradas foram pagas com receitas de vendas anteriormente efetuadas e também não registradas, e por conseguinte sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º). Na situação em exame, pelo que consta na descrição do fato, a fiscalização se limitou a cotejar as Notas Fiscais com o Registro de Entradas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 10.6.14, compreende os seguintes fatos:

1. omissão de saídas de mercadorias tributáveis presumida por meio de apuração através de Notas Fiscais de entradas, confrontadas com o livro Registro de Entradas – “Omissão de saídas pelas entradas [sic], apurada através AUDIG, confrontados os arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas com o LRE” –, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 12.079,10, com multa de 150%;
2. recolhimento a menos de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), implicando, dessa forma, o não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menos [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 13.258,21, com multa de 75%.

O autuado apresentou defesa (fl. 155) pedindo a nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que aproximadamente 70% das Notas Fiscais relacionadas no Auto foram emitidas por uma empresa com a qual nunca foi realizada qualquer compra ou mesmo pedido de aquisição de mercadorias. Observa que se trata de uma empresa localizada em outro Estado, mais precisamente na cidade de Lagarto, em Sergipe, denominada J H Comercial e Transportes Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 32.782.906/0001-25. Aduz que a situação exposta leva à suposição de uso indevido de sua inscrição. O signatário assegura que, como titular e proprietário, jamais fez ou autorizou qualquer compra ou pedido de mercadorias junto à referida empresa.

Solicita que, através da autoridade e competência desta Secretaria, seja efetuado um levantamento junto à emitente das Notas Fiscais, a fim de ser apurado quem vendeu, emitiu as notas e transportou as mercadorias, possibilitando, através dessas informações, identificar-se o responsável ou responsáveis pelo ato, adotando-se aí as medidas cabíveis.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 161-162) dizendo que, quanto à preliminar de nulidade, ressalta que em relação às Notas Fiscais de que cuidam as infrações 1^a e 2^a constam nos demonstrativos as Notas Fiscais com os respectivos números das chaves de acesso (fls. 8/16), pois se trata de Notas Fiscais Eletrônicas, permitindo ao sujeito passivo identificar o conteúdo dos documentos fiscais, e, além disso, as infrações estão descritas com clareza, tendo o sujeito passivo recebido cópia do Auto de Infração e dos levantamentos fiscais, podendo exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

No tocante às Notas Fiscais emitidas pela empresa J H Comercial e Transportes Ltda., que o contribuinte alega desconhecer, diz que a jurisprudência do CONSEF considera que as Notas Fiscais Eletrônicas servem como elemento de prova das aludidas aquisições, conforme o Acórdão JJF 0236-02/13. Além disso, a simples alegação não invalida a presunção legal.

Observa que os cálculos não foram contestados.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Os dois lançamentos objeto deste Auto de Infração são vinculados entre si, pois os valores lançados têm origem em omissões de saídas apuradas através de Notas Fiscais de entradas, tendo reflexos tanto na presunção de saídas de que cuida o item 1º quando no recolhimento a menos de que cuida o item 2º.

O autuado pede a nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que aproximadamente 70% das Notas Fiscais relacionadas no Auto foram emitidas por uma empresa com a qual nunca foi realizada qualquer compra ou mesmo pedido de aquisição de mercadorias, localizada na cidade de Lagarto (SE), denominada J H Comercial e Transportes Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 32.782.906/0001-25. O signatário da defesa assegura que, como titular e proprietário, jamais fez ou autorizou qualquer compra ou pedido de mercadorias junto à referida empresa. Solicita que a inspetoria fazendária adote as providências cabíveis, a fim de ser apurado o fato junto ao emitente das Notas e da pessoa que transportou as mercadorias.

Noutras circunstâncias, poder-se-ia cogitar sobre a viabilidade da apuração desse fato no curso deste processo ou fora dele. Porém uma diligência somente faz sentido quando o procedimento fiscal se mostra eficaz, havendo apenas correções a serem feitas. Ocorre que avulta nestes autos um vício que considero irreparável, porque o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais. Refiro-me à forma inadequada como foi descrita a infração objeto do item 1º, que se reflete no item 2º.

Noto ainda que no item 1º foi aplicada a multa de 150%. Embora o autuado não questione o percentual da multa, é meu dever, como julgador, zelar pela fiel aplicação do direito. Quanto aos ACÓRDÃO JJF N.º 0252-01/14

aspectos de fato, cabe ao contribuinte impugná-los, se assim quiser. Porém o direito não precisa necessariamente ser alegado, pois o julgador tem o dever de conhecer o direito. A norma jurídica incide independentemente da vontade das partes, independentemente de ser invocada ou não. E sendo o lançamento um ato vinculado, compete ao órgão julgador zelar pela fiel observância da lei. Voltarei a tratar dessa questão da multa no final deste voto.

Mas a questão que de fato invalida o lançamento se encontra nas impropriedades do enunciado da infração.

Para que se possa entender o que o fisco realmente pretendeu cobrar no item 1º deste Auto, cumpre que se atente para a descrição da infração, feita nestes termos: “Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de apuração através das notas fiscais de entrada, confrontado [sic] com a escrituração do Livro Registro de Entradas – Omissão de Saída pelas Entradas, apurada através AUDIG, confrontados os arquivos de Notas Fiscais Eletrônicas com o LRE, conforme demonstrativos Anexos”.

Neste caso está sendo cobrado ICMS. Mas para ser cobrado ICMS é preciso que a descrição feita no Auto de Infração corresponda a um fato previsto em lei como “fato gerador” do imposto. É inadmissível dizer-se que houve “omissão de saída” presumida por meio de apuração através de “notas fiscais de entrada”, sem enunciar na acusação o que é que a saída de mercadorias tem a ver com notas fiscais de entrada.

Porém, pior que isso é o adendo que vem em seguida: “Omissão de Saída pelas Entradas”. O que vem a ser “omissão de saída pelas entradas”?

Pode haver quem contraponha que não é preciso a autoridade fiscal descrever o fato porque a lei prevê que a falta de contabilização de entradas de mercadorias ou bens autoriza a presunção de ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto. Porém a lei não “acusa” ninguém. A lei é hipotética. Ela apenas prevê os fatos, em abstrato. Quando o fato por ela descrito ocorre, é preciso que a autoridade que apurou o fato faça a sua descrição, de modo a ficar evidente, pela descrição, que o fato narrado corresponde à previsão legal. Ora, se o fato não é descrito corretamente pela autoridade lançadora, como se saber se ele corresponde à hipótese descrita pela lei? O contribuinte e o órgão julgador não podem ter que adivinhar o que a autoridade fiscal pretendeu fazer.

O art. 39 do RPAF manda que o fiscal descreva os fatos de forma clara e precisa. O auto deve ser claro, objetivo, preciso, não para a compreensão por parte dos membros deste Conselho, que, por serem técnicos, terminam de algum modo identificando a razão do procedimento, mas sim para o autuado, que nem sempre é um técnico em tributação, e não tem obrigação de ser, a fim de que ele possa compreender plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender.

Pelo que se depreende da descrição do fato neste caso, o levantamento fiscal consistiu no confronto dos arquivos de Notas Fiscais com o Registro de Entradas, constatando-se que as Notas Fiscais não se encontravam escrituradas no referido livro. Sendo assim, o que foi apurado foi a falta de cumprimento de obrigação acessória: a falta de registro, na escrita fiscal, de Notas Fiscais de entradas de mercadorias. Não há por que cobrar imposto na entrada de mercadorias, pois, em regra, o fato gerador do ICMS ocorre é por ocasião da saída das mercadorias (aspecto temporal da incidência), e não na entrada. Em regra, a entrada de mercadorias só é fato gerador de ICMS no caso de importação.

O lançamento tributário é um procedimento vinculado, ou seja, deve ser feito com base em critérios legais rígidos, não dando margem a discricionariedade. Imposto somente se cobra em função de um fato jurídico perfeitamente definido por lei.

A constatação de omissão de entradas de mercadorias pode dar ensejo a três tipos de autuação fiscal, a depender do que tenha sido verificado pelo fisco, em cada caso concreto, sendo possível o lançamento de ICMS ou apenas a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, a saber:

- a) se o fisco se limita apenas a verificar se as Notas Fiscais de entradas se encontram escrituradas no livro fiscal próprio (Registro de Entradas), a falta de registro das Notas no livro fiscal constitui mero descumprimento de obrigação acessória, punível com multa de 10% ou de 1% do valor das entradas não escrituradas, conforme se trate de operações tributáveis ou não tributáveis (Lei nº 7.014/96, art. 42, incisos IX e XI);
- b) no entanto, se o fisco vai além, e verifica se as entradas não foram contabilizadas, isso significa que, ao omitir o registro das entradas das mercadorias, consequentemente o contribuinte omite também o pagamento das mesmas, surgindo daí a questão: com quais recursos foram pagas as compras das mercadorias não registradas? É que a falta de contabilização das Notas de entradas constitui apenas um indício de outra irregularidade preexistente. Cobra-se o imposto em tal situação, não pela omissão de entradas em si, mas porque, ao deixar de lançar as entradas, torna-se suspeita a origem dos recursos empregados no pagamento das mercadorias adquiridas, estabelecendo-se então a presunção de que o pagamento foi feito com recursos decorrentes de operações (saídas) anteriores que também não foram declaradas. Por essa razão, nesse casos a legislação estabelece uma presunção (relativa): se nada depuser em contrário, presume-se que as entradas não declaradas foram pagas com receitas de vendas anteriormente efetuadas e também não registradas, e por conseguinte sem pagamento do imposto. É esse imposto de operações anteriores que a lei autoriza a cobrança (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º);
- c) e quando o fisco apura omissão de entradas tanto na escrita fiscal quanto na contabilidade, aplica-se a presunção legal reportada no tópico anterior (“b”), cobrando-se o imposto com a multa correspondente (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso III), sendo que essa multa absorve a multa que seria cabível pelo descumprimento da obrigação acessória (Lei nº 7.014/96, art. 42, § 5º).

Fica claro que o que autoriza a cobrança do imposto não é o fato de as Notas Fiscais de entradas não serem escrituradas no livro fiscal (Registro de Entradas), pois isso constitui apenas infração de natureza acessória. Para ser cobrado o imposto é preciso que a fiscalização ateste que as entradas não foram contabilizadas.

Como neste caso, em face da forma como o fato foi descrito, a fiscalização se limitou a cotejar as Notas Fiscais com o Registro de Entradas, não se preocupando em verificar se as entradas foram ou não contabilizadas, ficou caracterizado apenas o descumprimento de obrigação acessória: falta de registro, na escrita fiscal, da entrada de mercadorias. Seria o caso de ser aplicada a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, de 10% ou de 1%. Prevê nesse sentido a Lei nº 7.014/96:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

.....

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

.....

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;”

Pelo visto, a Lei nº 7.014/96 prevê expressamente que, no caso de falta de registro de entrada de mercadorias na escrita fiscal, o que existe é o descumprimento de obrigação acessória.

Por conseguinte:

- a) no caso de falta de contabilização de entradas, cobra-se o imposto, aplicando-se a presunção prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, sendo que nessa situação a multa é de 100% (art. 42, inciso III);
- b) já no caso de falta de registro na escrita fiscal (Registro de Entradas), trata-se de mero descumprimento de obrigação acessória, punível com multa por descumprimento de obrigação acessória, de 10% (art. 42, inciso IX) ou de 1% (inciso XI).

Por falar em multa, conforme assinalei no início deste voto, observo que no item 1º deste Auto foi aplicada a multa de 150%. Na tipificação da multa foi indicado o art. 44, I, e § 1º, da Lei federal nº 9.430/96. Ocorre que a multa prevista no inciso I do art. 44 da referida lei é de 75%, e não de 150%, como foi posta no Auto.

O § 1º do art. 44 prevê que o percentual de tal multa (75%) será duplicado (150%) “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”. Portanto, a multa não é duplicada “sempre”, mas, apenas, nos casos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

O art. 71 da Lei nº 4.502/64 cuida de ação ou omissão dolosa (situação em que, com emprego de maquinações ou má-fé, o contribuinte induz a autoridade fazendária a erro, impedindo ou retardando o conhecimento dos fatos).

O art. 72 cuida de fraude (logro, burla, ilusão, falsificação, visando a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, a fim de reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento).

E o art. 73 cuida de conluio (combinação, trama, conspiração entre duas ou mais pessoas).

Nestes autos, em nenhum momento se falou em dolo, fraude ou conluio. Na imputação não consta nada nesse sentido. Dolo, fraude e conluio não se presumem. Ou o fato doloso, fraudulento ou tramado secretamente é acusado e provado, ou de dolo, fraude e conluio não se trata.

Por conseguinte, no caso em apreço não se trata de infração qualificada, e sim de infração pura e simples – se infração houvesse. E como a infração não é qualificada, a multa aplicável seria a básica, de 75%, e não a multa agravada, em dobro, de que cuida o § 1º do art. 44 da Lei federal nº 9.430/96.

Retorno ao que vinha pontuando no tocante à natureza do lançamento objeto do item 1º, para concluir que na situação em exame a cobrança do imposto seria possível, desde que a fiscalização tivesse verificado se as entradas deixaram de ser contabilizadas. Mas isso não foi feito. Pelo que consta na descrição da infração, a fiscalização se limitou a cotejar as Notas Fiscais com o Registro de Entradas.

O lançamento do item 1º é nulo, por indeterminação dos fundamentos fáticos e legais da imputação fiscal – inobservância do devido procedimento legal. E, considerando-se que os valores lançados no item 1º se refletem no cálculo da “receita” apurada no item 2º, este também é nulo.

A repartição fazendária verificará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. Evidentemente, se antes da instauração do novo procedimento fiscal for sanada a irregularidade, inclusive mediante o instituto da denúncia espontânea, exime-se o sujeito passivo de qualquer punição.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210742.0203/14-6**, lavrado contra **ADAGILSON NUNES DE JESUS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR