

PROCESSO - A. I. Nº 298921.0005/18-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JOÃO G DE FREITAS
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 2º JJF nº 0005-02/19
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0149-12/20

EMENTA: ICMS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Embora o autuado não tenha logrado êxito na comprovação total do registro de tais operações, neste caso, impõe a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização da forma como foi aplicado. Infração nula, diante da insegurança da acusação, e frente a metodologia de apuração do imposto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 02/08/2018, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 05.05.01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de abril a dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$345.543,42, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

A 2ª JJF decidiu pela Nulidade do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0005-02/19 (fls. 43 a 47), com base no voto a seguir transcrito:

“O auto de infração em discussão foi lavrado para exigir o ICMS, com fundamento na presunção legal de ocorrência de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, decorrente da constatação de entradas não registradas na escrita fiscal, apurada através de notas fiscais de compras registradas no sistema de Notas Fiscais Eletrônicas, e relacionadas no demonstrativo às fls. 14 e 15, no período de abril a dezembro de 2017, cuja presunção está prevista no art. 4º, §4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96, in verbis:

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

(...)

§4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

(...)

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

A autuação se fundamenta na descrição de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas.”, exigindo o ICMS no valor de R\$345.543,42, com a imposição de multa de 100% prevista na Lei nº 7.014/96.

O autuante não explicita nos autos, quais procedimentos e roteiros adotou na autuação para apuração dos fatos. Descreve nos demonstrativos às fls. 14 a 16 o seguinte: “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 em Notas Fiscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas. Presunção de omissão de operações tributadas sem o pagamento do ICMS, conforme determinação contida no art. 4º, §4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.”

É relevante, para o deslinde da questão, realçar o que determina o mesmo e seus incisos, in verbis.

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:

- 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;*

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

Da leitura do texto legal fica evidente que os fundamentos para a presunção da ocorrência de operações ou de prestações tributáveis, sem o pagamento do imposto dependem de informações de terceiros, conforme previsto nos incisos VI e VII ao passo que os demais incisos preveem que a presunção está sujeita ao exame da escrituração contábil do sujeito passivo.

Verifico que o autuante informa que concluiu o levantamento fiscal “tomando por base as aquisições constantes em Notas Fiscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas”, entretanto, também afirma, na informação fiscal, que a empresa autuada sequer apresentou os livros fiscais, por não os terem escriturado. Ou seja, o autuante não analisou nenhum registro fiscal nos Livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, pois a estes, não teve acesso. Também não relata e nem demonstra nos autos, que procedeu ao exame dos registros das notas fiscais de aquisição das mercadorias nos controles contábeis da empresa, para fins de constatação da efetivação, ou não, dos lançamentos das notas fiscais.

Ora, fica claro que a presunção consoante o art. 4º, §4º, inciso IV da Lei 7.014/96, somente é autorizada mediante exame e constatação da falta de registros contábeis nos livros próprios como prova que permite presumir a ocorrência do fato gerador.

Acaso fosse constatada a falta de escrituração das notas fiscais nos livros fiscais do contribuinte, seria possível apenas a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

O princípio da verdade material, consagrado no RPAF/99, recomenda a busca de uma certeza quanto ao fato tributário impondo a administração pública o dever de provar os fatos e procedimentos imputados aos administrados.

Não é admissível no campo da administração pública considerar-se verdadeiros fatos ou ações com fundamento em presunções, sendo imperativa a busca da verdade firmada na descrição desses fatos com base em provas, assim deve ser observado no processo administrativo fiscal.

A verdade é considerada como pressuposto dos julgamentos justos. Posto que o sistema jurídico herdado do positivismo com base nas ideias iluministas, alimenta a ideia do direito como instrumento de revelação de verdades por meio de raciocínio dedutivo. Portanto, pode-se inferir que quanto maior a porção de verdade revelada, por meio de provas colhidas da esteira da legalidade, maiores são as possibilidades de que o julgamento seja justo. Dessa forma, a justiça em um julgamento depende do conhecimento mais amplo e mais completo possível da verdade, lembrando que o processo é reflexo dos princípios consagrados na Constituição Federal, dos quais o processo administrativo fiscal não pode se distanciar.

Nesse contexto, a obrigação tributária principal define-se como uma obrigação ex lege de Direito Público, ou seja, a relação jurídica através da qual a prestação de tributos é exigida pelo sujeito ativo da obrigação tributária. A fonte de tal obrigação é a lei, mas esta não basta para o nascimento da obrigação. É necessário que surja concretamente o fato capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária, ou seja, o fato gerador.

Fato gerador é o fato, conjunto de fatos ou estado de fato a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um determinado tributo. Portanto, é imprescindível a comprovação dos fatos que deram causa a presunção para justificar a exigência fiscal.

A jurisprudência administrativa e mesmo a judicial não aceitam a simples presunção como forma de autuação, como explicita as decisões a seguir.

“Indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário.” (2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, acórdão 51.841);

“Para efeitos legais não se admite como débito fiscal o apurado por simples dedução.” (Idem, acórdão 50.527, Diário Oficial da União de 11/07/1969, seção IV);

“Provas somente indiciárias não são base suficiente para a tributação...” (Primeiro Conselho de

Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 68.574);

“Qualquer lançamento ou multa, com fundamento apenas em dúvida ou suspeição é nulo, pois não se pode presumir a fraude que, necessariamente, deverá ser demonstrada” (Tribunal Federal de Recursos, Apelação Civil 24.955 em Diário da Justiça da União de 09/05/1969).

No caso concreto, o autuante apesara de fundamentar a autuação na “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”, o que pressupõe o exame dos livros contábeis do contribuinte, fato que não ocorreu, conforme depreende-se do exame da informação fiscal e das intimações para apresentação de livros e documentos de fls. 12 e 13, onde constam apenas a solicitação para apresentação de livros fiscais, que não teriam sido entregues, portanto, não foram examinados. Todavia, de acordo com documentos de fl. 9-A “RELATÓRIO RESUMO DE ARQUIVOS EFD/OIE” no período de dezembro de 2016 a março de 2018 a EFD do contribuinte foi regularmente entregue.

Observo ainda da leitura das intimações de fls. 04 a 09 que as irregularidades constatadas nas EFD's do contribuinte disseram respeito apenas aos registros de inventário dos anos de 2016 e 2017 os quais não tem nenhuma relevância ou pertinência em relação à infração apurada.

Não há outra conclusão possível senão admitir que a autuação decorreu da aplicação de roteiro de fiscalização incompatível com a infração, pois ao cobrar imposto por presunção, não ficou comprovada a realização de qualquer exame nos livros fiscais tampouco contábeis pelo autuante.

O CONSEF tem se manifestado em casos similares, o mesmo entendimento, conforme Acórdãos a seguir colacionados.

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0355-12/17**

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE CAIXA DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE VENDAS DE MERCADORIAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. *A apuração em lume só poderia ocorrer através da contabilidade do sujeito passivo e, conforme afirma o próprio autuante, o sujeito passivo, apesar de intimado, não apresentou tais livros escriturados antes ou durante a fiscalização, só ocorrendo no momento da defesa. Diante deste fato, fica amplamente demonstrado que o pré-requisito essencial para a apuração do suprimento de caixa de origem não comprovada não foi atendido, ou seja, a apuração da infração não deflui dos registros contábeis do sujeito passivo, ou seja, da existência de lançamentos específicos e pontuais realizados pelo próprio autuado a débito em seu livro caixa em relação aos quais o mesmo não consegue comprovar a origem dos recursos daqueles específicos lançamentos. Infração Nula.*

**2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0204-12/16**

EMENTA: ICMS. 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 im procedência da presunção. A ocorrência foi constatada pela falta de contabilização de entradas de mercadorias. Comprovada a 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”. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO e, de ofício, julgar Improcedente o Auto de Infração. Decisão unânime.*

Volto a frisar, a questão principal se concentra no fato da auditoria ter sido concluída sem nenhum exame de qualquer registro fiscal, contábil ou de quaisquer documentos de informações econômico-fiscais que porventura teria o autuado apresentado ao fisco, demonstrando assim que não insistiu na busca da verdade material, quando deveria ter assim procedido, aplicado roteiros de auditoria compatíveis com a situação fática observada.

À luz do artigo art. 18, inc. IV, alínea “a” do RPAF/99, concluo que a inadequação do roteiro de fiscalização adotado no presente auto de infração implica em insegurança da acusação e da quantificação da base de cálculo, razão pela qual se impõe a nulidade do lançamento.

Recomendo a renovação do procedimento fiscal, com aplicação de outros roteiros de fiscalização adequados, observando as peculiaridades do caso.

Pelo exposto, voto NULO o Auto de Infração.”

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas.

Constatado que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou totalmente o presente Auto de Infração no valor de R\$720.853,20, conforme extrato (fl. 49), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração decorreu da constatação de que não foram verificados os registros das operações nos livros contábeis do Autuado.

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;
...”

Saliento que a presunção legal de omissão de receitas deve ser analisada sob o ponto de vista de sua repercussão financeira, ou seja, se houve ingressos de recursos não contabilizados e, conseqüentemente, pagamentos também não registrados, decorrentes destes recursos.

Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente nas saídas de mercadorias (não conhecidas) ocorridas em momento pretérito, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recursos para realizar aquisições não registradas.

Qualquer aquisição a título oneroso, e que não esteja contabilizada, diz respeito à ocultação de receita. E é sobre esta receita de venda oculta que se exige o imposto, não sobre a mercadoria propriamente dita, já que aqui se apura o imposto através das disponibilidades do estabelecimento.

Portanto, 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.

Entretanto, a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser precedida da verificação contábil, e somente após confirmada a existência da referida contabilização, é que a multa em questão deve ser aplicada, nos termos do Art. 157 do RPAF/99, colacionado abaixo:

“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.”

Ocorre que não há o pressuposto para a aplicação do citado dispositivo, afinal não ficou provada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, mas a sua nulidade, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, já que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, por não ter sido acostadas as provas de que as aquisições não foram registradas na escrituração contábil.

Colaciono aqui 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.”

Portanto, ao verificar a falta de escrituração da aquisição de mercadorias nos livros fiscais, o procedimento correto a ser efetuado pelo Autuante deveria ser o seguinte: efetuar a intimação

para a apresentação da escrita contábil e, em caso da sua não apresentação ou da comprovação de que não houve o registro das aquisições, exigir o imposto com base na presunção de omissão de saídas, prevista no inciso IV, do §4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96. Tendo sido comprovada a escrituração contábil das aquisições, exigir a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso IX do referido dispositivo legal.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para manter a Decisão que julgou NULO o Auto de Infração, com fundamento no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99.

Recomendo à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante o comando do Art. 21 do RPAF/99, intimando o Autuado a apresentar os registros das entradas em sua escrituração contábil e, na sua falta, o imposto devido acompanhado da multa indicada no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96. Se comprovado o referido registro, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no Art. 42, IX da Lei nº 7.014/96.

VOTO DIVERGENTE

Com o máximo e devido respeito ao voto prolatado, venho discordar do eminente Relator. Como bem pontuado no voto, 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 negou provimento ao recurso de ofício, é que “ *não há o pressuposto para a aplicação do citado dispositivo, afinal não ficou provada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, mas a sua nulidade, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, já que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, por não ter sido acostadas as provas de que as aquisições não foram registradas na escrituração contábil*”.

Concordo que há uma incerteza, dado a possibilidade de haver registros contábeis, mas o fisco não deu causa, visto que o autuado poderia trazer tais provas ao processo, e a ausência dos registros nos livros de entrada, é prova suficiente para o lançamento por presunção, conquanto o contribuinte poderia fazer prova em contrário, e não o fez. Neste caso, eventual comprovação, subsistiria a multa por descumprimento de obrigações acessórias, e o auto não seria nem improcedente nem muito menos nulo.

Há de se presumir, que o contribuinte possuindo provas de sua inocência quanto à acusação do fisco, as apresentasse na impugnação. O julgador, diante de tal omissão, pode sim, até ponderar que o lançamento procede, mas se dúvida ou insegurança persiste, por suspeitas de que houve registros contábeis cabível o saneamento mediante diligência para busca da verdade material.

Foi colacionada 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.”

Trago ainda, o argumento central do voto recorrido, que anulou o lançamento:

Verifico que o autuante informa que concluiu o levantamento fiscal “tomando por base as aquisições constantes em Notas Fiscais Eletrônicas e os lançamentos realizados no Livro Registro de Entradas”, entretanto, também afirma, na informação fiscal, que a empresa autuada sequer apresentou os livros fiscais, por não os terem escriturado.

Ou seja, o autuante não analisou nenhum registro fiscal nos Livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, pois a estes, não teve acesso. Também não relata e nem demonstra nos autos, que procedeu ao exame dos

registros das notas fiscais de aquisição das mercadorias nos controles contábeis da empresa, para fins de constatação da efetivação, ou não, dos lançamentos das notas fiscais.

Ora, fica claro que a presunção consoante o art. 4º, §4º, inciso IV da Lei 7.014/96, somente é autorizada mediante exame e constatação da falta de registros contábeis nos livros próprios como prova que permite presumir a ocorrência do fato gerador.

Dados os argumentos acima, tanto da primeira, como da segunda instância, passo ao detalhamento das razões pelas quais divirjo do voto em Segunda Instância, que manteve a decisão da primeira, que anulou o lançamento.

È 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 certo 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, e entendo que isto é suficiente para o lançamento e inversão do ônus da prova.

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 entrada 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, o equívoco dos julgadores do Conselho, ao acolher a nulidade, é a de que seria obrigatório que o autuante comprove desde o lançamento, não só a falta de registro no livro de entradas, como também a falta de registros nos livros contábeis.

A Súmula nº 7 compele os julgadores a aceitarem o registro contábil como prova em contrário da presunção de omissão, desconstituindo o lançamento, contudo, não vejo na sua leitura qualquer traço que justifique a nulidade absoluta do lançamento na ausência de investigação dos livros contábeis, falha sanável mediante simples diligência.

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 *“que a empresa autuada sequer apresentou os livros fiscais, por não os terem escriturado. Ou seja, o autuante não analisou nenhum registro fiscal nos Livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, pois a estes, não teve acesso”*.

Ora, se o autuante relata que não teve acesso aos livros fiscais porque o autuado nem escriturou, pode inferir-se que o autuado também sequer escriturou livros contábeis.

Por outro lado, diz que *“também não relata e nem demonstra nos autos, que procedeu ao exame dos registros das notas fiscais de aquisição das mercadorias nos controles contábeis da empresa, para fins de constatação da efetivação, ou não, dos lançamentos das notas fiscais e que fica claro que a presunção consoante o art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, somente é autorizada mediante exame e constatação da falta de registros contábeis nos livros próprios como prova que permite presumir a ocorrência do fato gerador”*.

Convenhamos, não há qualquer clareza na legislação acima citada 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, é certo que nulidade em processo administrativo decorre de vício insanável, formal, ou material, o que não me parece o caso.

Em nenhum dos votos, o recorrido e o voto aqui contestado, os relatores se debruçaram sobre eventual vício insanável que justificasse a nulidade absoluta, e o eventual refazimento da ação fiscal a salvo destas falhas apontadas.

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. 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 escriturado ou se negado a

entregar os livros fiscais ou contábeis, não impede o autuante de lançar por presunção, 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.

Assim, entendo que a nulidade pretendida decorreu de vício formal (falta de intimação para entrega de livros contábeis), pois o erro material seria existente, se em havendo a entrega, o autuante não identificasse os registros, se estes de fato existissem. Se existisse a intimação, ainda que os registros lá se encontrassem, e o autuante não percebesse, e nem o autuado provasse em defesa que fez os registros contábeis, certamente o auto seria mantido integralmente, por presumir verdadeiras as acusações do autuante, já que constaria a intimação de livros contábeis.

Terceiro, ao menos uma infração é líquida e certa, pois existe ao menos uma infração comprovada, o descumprimento de obrigações acessórias pela falta de registro do livro de entradas. Assim, numa eventual diligência saneadora, subsistira no mínimo a multa.

Agora, diante da nulidade e recomendação de renovação do procedimento, pode o contribuinte inclusive fazer todos os registros fiscais e contábeis, e inviabilizar totalmente qualquer ação fiscal, seja por descumprimento de obrigação principal, seja por descumprimento de obrigação acessória, desde que seja prudente e faça as devidas correções antes de nova fiscalização.

Desse modo, o julgamento recorrido deverá ser anulado, para que os autos retornem à primeira instância, para que mediante diligência, intime o autuado a apresentar provas de que há registros contábeis das notas fiscais sem registros no livro de entrada, sob pena de sequer subsistir a multa por descumprimento de obrigações acessórias.

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, sem que sejam esgotadas todas as possibilidades de saneamento, razão pela qual considero um rigor absurdamente excessivo, que se 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 nulidade, declarada em ambos os votos da primeira e segunda instância, **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 nulidade absoluta.

Face ao exposto, devem os autos retornarem à primeira instância, para que, mediante diligência, o processo seja saneado, já que entendo que o autuante pode sim, presumir a omissão a partir da falta de registros nos livros de entradas, e cabe ao autuado fazer prova em contrário, de forma que seja oferecida a mais ampla defesa ao contribuinte, deixando-o ciente de que se este dispõe dos registros contábeis das notas fiscais não lançadas em seu livro de entradas, poderá elidir o

lançamento comprovando os registros contábeis, e assim, se alcançar a verdade material, certeza e liquidez do lançamento, e que seguramente subsistiria ao final, pelo menos o descumprimento das obrigações acessórias.

A renovação da ação fiscal com algum êxito, conforme recomendado nos votos acima, só será factível por inércia do contribuinte, já que este poderá sanear todas as suas falhas, e fazer denúncia espontânea de eventuais impostos devidos, antes de nova ação fiscal.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto para anula a Decisão de primeiro grau e promover novo julgamento a salvo de falhas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **298921.0005/18-1**, lavrado contra **JOÃO G DE FREITAS**. Recomenda-se à autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, consoante o comando do Art. 21 do RPAF/99.

VOTOS VENCEDOR – Conselheiros(as): Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo de Oliveira Pinho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS SALAU – REPR. DA PGE/PROFIS