

A.I. Nº - 272466.0031/09-7  
AUTUADO - MARIA DA CONCEIÇÃO PRISCO PINHEIRO RODRIGUES  
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
ORIGEM - INFRAZ GUANAMBI  
INTERNET - 28/09/2009

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0301-03/09**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS AOS FATOS CONSTATADOS. Nos três itens de que se compõe o presente Auto de Infração, os lançamentos foram efetuados em desacordo com a natureza dos fatos e sem observância das normas aplicáveis. Esses vícios não são passíveis de correção no curso do processo, pois as correções implicariam mudança do fulcro das imputações, haja vista que os fatos reais não correspondam ao que foi descrito no Auto, e os dispositivos legais que regem a matéria a eles atinente são diversos daqueles que foram explicitados no Auto. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite “eventuais” incorreções ou omissões. Vícios substanciais não são passíveis de correção. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/3/09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” [sic], sendo lançado ICMS no valor de R\$ 549,27, mais multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial” referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, na condição de contribuinte inscrito no SimBahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 334,94, mais multa de 50%;
3. falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial” referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), sendo lançado imposto no valor de R\$ 25,05, mais multa de 50%.

O sujeito passivo apresentou defesa com a alegação de que as mercadorias eram destinadas a decoração das vitrines e outros usos, e os CDs eram destinados a brindes. Alega que uma das Notas Fiscais tem como destinatária outra empresa, de outra cidade. Também alega que a Nota Fiscal 349248 [não diz quem é o emitente] se refere a produtos para consumo, de modo que não se justifica a cobrança de ICMS, pois se trata de brindes.

O fiscal autuante prestou informação reconhecendo que, no item 1º, realmente a Nota Fiscal 821 [não diz quem é o emitente] foi incluída indevidamente no demonstrativo fiscal. Diz que, excluída aquela Nota, o imposto a ser lançado no aludido item é de R\$ 343,47.

Tendo em vista que a mesma Nota Fiscal havia sido incluída no demonstrativo do item 2º, o fiscal propõe que ela seja igualmente excluída, restando a ser lançado imposto no valor de R\$ 140,57.

Foi dada ciência ao autuado do teor da informação fiscal, estipulando-se prazo para sua manifestação.

O autuado não se manifestou.

## VOTO

A autuação diz respeito a três fatos.

O item 1º acusa a existência de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas”. A descrição do fato, feita nesses termos, requer uma explicação: quando o contribuinte deixa de contabilizar entradas de mercadorias, esse fato indica, até prova em contrário, que o contribuinte efetuou os pagamentos das compras não contabilizadas com recursos oriundos de vendas também não contabilizadas efetuadas anteriormente, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Seria de bom alvitre que o fiscal autuante, ao lavrar o Auto de Infração, fizesse esses esclarecimentos, a fim de que o contribuinte soubesse exatamente do que estava sendo acusado, de modo a puder defender-se adequadamente. A descrição do fato foi feita valendo-se exclusivamente de uma descrição-padrão existente no sistema informatizado de emissão de Auto de Infração (SEAI). Porém o sistema informatizado é apenas uma ferramenta facilitadora do trabalho do autuante. A competência para proceder ao lançamento é do auditor, e não do “sistema”.

O autuado alega que as mercadorias eram destinadas a decoração das vitrines e outros usos, e os CDs eram destinados a brindes. Noutro trecho aduz que os produtos da Nota Fiscal que indica foram adquiridos para consumo, de modo que não se justifica a cobrança de ICMS, pois se trata de brindes.

O sentido da autuação, como foi acima exposto, é de que, como o contribuinte deixou de contabilizar entradas de mercadorias, aflora desse fato uma questão: com que recursos foram pagas essas entradas? A lei autoriza em tal situação (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96) a presunção de que os pagamentos das entradas não contabilizadas foi feito com recursos oriundos de vendas também não contabilizadas efetuadas anteriormente, a menos que o contribuinte prove a origem dos recursos empregados no pagamento das compras em questão (presunção relativa).

Sendo assim, é irrelevante se os bens adquiridos se destinam ou não a futuras operações tributáveis – o que importa é saber de onde saiu o dinheiro empregado nos pagamentos das compras cujas entradas não foram contabilizadas.

Foi, contudo, levantada pela defesa uma questão básica, ao apontar uma Nota Fiscal destinada a outra empresa, incluída no levantamento fiscal. O autuante, ao prestar a informação, reconheceu o equívoco, e propôs que fosse excluído o valor correspondente ao aludido documento, restando a ser lançado o imposto no valor de R\$ 343,47.

Há duas questões neste caso que, embora não tenham sido levantadas pelo autuado, é meu dever suscitar-las de ofício. Os aspectos relativos à estrita legalidade não precisam ser impugnados pelo autuado. O julgador tem o dever de conhecer e aplicar a lei. O que cabe ao autuado impugnar, caso considere que deva fazê-lo, são os fatos, sob pena de se ter como verdadeiro aquilo de que é acusado. Já no tocante ao direito aplicável, a vontade do autuado não tem a menor influência, sendo irrelevante se ele concorda ou discorda, de modo que, verificado o fato, o preceito legal incide, independentemente de haver ou não impugnação.

A primeira é que a parcela de julho (no valor de R\$ 45,09) do item 1º é indevida porque naquele mês, de acordo com o INC (Informações do Contribuinte), o contribuinte já havia migrado do SimBahia para o Simples Nacional.

A segunda questão é que, também de acordo com o INC (Informações do Contribuinte), na época do fato o contribuinte era inscrito na condição de “Microempresa 1”. Demonstrarrei que, em virtude dessa circunstância, não havia previsão legal para aplicação da presunção de que cuida o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS.

O fato objetivamente constatado pela fiscalização foi este: entradas de mercadorias não registradas. Diante desse fato o fiscal aplicou a presunção prevista no § 3º, IV, do art. 2º do RICMS.

O fato realmente ocorreu.

Cabe, agora, verificar, na lei, qual a consequência jurídica do fato apurado.

E é nesse ponto onde está o problema. Houve de fato uma infração, porém o fiscal não soube o que fazer diante da infração constatada.

Diante da constatação de entradas de mercadorias não registradas, foi aplicada, inadvertidamente, a presunção prevista no § 3º, IV, do art. 2º do RICMS.

A descrição do fato neste caso é deficiente porque foi dito que houve “entradas de mercadorias não registradas” – sem, contudo, ser explicado *onde* foi que as entradas não foram registradas.

Supondo que o fiscal quisesse dizer que as entradas não foram escrituradas no Registro de Entradas, cumpre observar que isto não importa, pois o contribuinte era inscrito como microempresa, e a legislação dispensava os contribuintes inscritos no SimBahia da manutenção de escrita fiscal (RICMS, art. 408-C, “caput”). Seria um absurdo admitir-se que a lei dispensasse o contribuinte de escriturar o Registro de Entradas, porém o punisse porque não escriturou entradas de mercadorias no referido livro...

Ainda no campo das suposições, já que não foi dito onde é que as entradas não foram registradas, suponha-se que o fiscal quisesse dizer que as entradas não foram lançadas na contabilidade. Se essa foi a intenção, há que se advertir que a legislação dispensava os contribuintes inscritos no SimBahia da manutenção de escrituração regular, caso fosse atendida a faculdade prevista no art. 408-C, VI, “a”, do RICMS.

De acordo com os papéis de trabalho às fls. 7 e 14, depreende-se que a imputação do item 1º diz respeito a entradas não escrituradas no livro Caixa. Ocorre que, como o contribuinte se encontrava inscrito na condição de “Microempresa 1”, estava dispensado de escriturar o referido livro. Além disso, mesmo que o contribuinte estivesse obrigado a escriturar aquele livro, cumpre observar que o livro Caixa não se destina ao registro de “entradas de mercadorias”. O que deve constar no livro Caixa são entradas (e saídas) “de dinheiro”, e não “de mercadorias”. Entradas de mercadorias são objeto de registro é em outro instrumento, a DME (Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte).

Para quem suponha que tudo dá na mesma coisa, convém lembrar que normas que cuidam de infrações e penalidades devem ser interpretadas nos estritos termos da lei. Não se admite interpretação analógica ou extensiva em matéria penal (tributária penal, neste caso).

O legislador, notando a lacuna existente na lei estadual, supriu essa lacuna, ao acrescentar ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 o inciso XII-A. Esse inciso prevê a multa de 5% do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME), nestes termos:

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

.....  
XII-A – 5% (cinco por cento) do valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento durante o exercício, quando não tiver sido informado na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME).”

Em suma, no caso de contribuinte *dispensado de escrituração regular* – e este é o caso dos contribuintes inscritos no SimBahia –, não é possível a aplicação da presunção de que cuida o § 3º do art. 2º do RICMS, que cuida da *omissão, na escrita do contribuinte, de “entradas de mercadorias”*.

Uma coisa é omissão de “entradas de mercadorias” na contabilidade; outra coisa é omissão de “pagamentos” no livro Caixa.

É impossível a atribuição de responsabilidade tributária e a aplicação de pena por meio de interpretação analógica ou extensiva.

É nulo, portanto, o lançamento do item 1º, por inadequação do procedimento ao fato constatado.

No tocante ao item 2º, o fiscal autuante, ao prestar a informação, considerando que a Nota Fiscal 821 da Jupe Com. Ind. Ltda. tem como destinatária outra empresa, propõe que ela seja igualmente excluída a quantia a rela correspondente, de R\$ 194,37, reduzindo-se o imposto a ser lançado para R\$ 140,57.

Resta então analisar se merece acolhida no caso do item 2º a alegação da defesa de que parte das mercadorias eram destinadas a decoração das vitrines e outros usos, e outra parte seria referente a produtos adquiridos para consumo, de modo que não se justificaria a cobrança de ICMS, por se tratar de brindes.

O fiscal autuante, na informação fiscal, nada fala acerca desse aspecto da impugnação, deixando de atentar portanto para o mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação deve ser prestada abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação. O nobre autuante deve ter consciência de que, de acordo com o art. 140 do RPAF, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, é admissível como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

A imputação formalizada no item 2º é de que não foi pago o ICMS a título de “antecipação parcial” referente a mercadorias procedentes de fora do Estado. Embora não tenha sido explicitado na descrição do fato – como devia –, cumpre notar que a antecipação parcial é devida apenas quando as mercadorias adquiridas são *destinadas a comercialização*. Nesse sentido, assim prescreve o art. 12-A da Lei nº 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias *para fins de comercialização*, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.” (grifei expressões)

As Notas Fiscais remanescentes (já excluída pelo fiscal autuante a Nota Fiscal 821 da Jupe Com. Ind. Ltda.) são as constantes às fls. 18, 19 e 20. O fiscal autuante anotou na coluna “Produto” do demonstrativo à fl. 17 a expressão “Decorações”, corroborando a alegação da defesa de que os materiais seriam destinados a decoração das vitrines. Concluo que, pelo conjunto dos elementos constantes nos autos, realmente se trata de material não destinado a comercialização. Por conseguinte, não é devido o pagamento da chamada “antecipação parcial”. O que o fiscal deveria ter cobrado seria a diferença de alíquotas.

Desse modo, é nulo também o lançamento do item 2º, pelo mesmo motivo apontado no item anterior.

No caso do item 3º, também se trata de imposto não pago a título de “antecipação parcial”. O lançamento refere-se à Nota Fiscal 349248 da TNL PCS S.A. (fls. 24 e 33). Embora as cópias juntadas aos autos estejam um tanto ilegíveis, nota-se que se trata de aparelhos celulares das marcas Samsung e Motorola. O papel de trabalho à fl. 23 confirma: trata-se de celulares. O autuado alega que seria material destinado a consumo. Apesar do silêncio do fiscal autuante na informação, concluo que os elementos disponíveis nos autos indicam não ser verídica a alegação da defesa.

Não há, contudo, como manter o lançamento, porque, embora tenha ocorrido uma infração, o autuante conduziu o procedimento de forma inadequada, haja vista que aparelhos celulares são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária: os aparelhos celulares foram incluídos nesse regime em 2004, e os cartões, em 2007.

Ora, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária não são sujeitas ao pagamento da chamada “antecipação parcial”.

É também nulo o lançamento do item 3º, pela mesma razão: inadequação do procedimento ao fato constatado.

Nos três itens de que se compõe o presente Auto de Infração, os lançamentos foram efetuados em desacordo com a natureza dos fatos e sem observância das normas aplicáveis. Esses vícios não são passíveis de correção no curso do processo, pois as correções implicariam mudança do fulcro das imputações, haja vista que os fatos reais não correspondam ao que foi descrito no Auto, e os dispositivos legais que regem a matéria a eles atinente são diversos daqueles que foram explicitados no Auto. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite “eventuais” incorreções ou omissões. Vícios substanciais não são passíveis de correção.

A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 272466.0031/09-7, lavrado contra **MARIA DA CONCEIÇÃO PRISCO PINHEIRO RODRIGUES**.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA