

**A. I. N°** - 281077.0001/05-9  
**AUTUADO** - M S ENGARRAFADORA E TRANSPORTES LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDREA FALCÃO PEIXOTO  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO AMARO  
**INTERNET** - 17.08.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0281-02/05

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Apuração do ICMS. Infração elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração comprovada. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO A MENOS. VENDAS PARA MICROEMPRESAS. Infração comprovada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração comprovada. 5. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor na conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações não elididas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30/03/2005, exige ICMS e multa no valor de R\$ 123.211,98 em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS. ICMS de R\$ 36,00 e multa de 60%.
2. Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas nos anexos 69 e 88. ICMS de R\$ 200,00 e multa de 60%.
3. Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, inscritos na condição de microempresa. ICMS de R\$ 91,39 e multa de 60%.
4. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS de R\$ 130,39 e multa de 70%.
5. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa. ICMS de R\$ 32.276,70 e multa de 70%.
6. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 22.607,49.
7. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 674,66.
8. Deixou de recolher por antecipação tributaria o ICMS relativo ao ajuste do estoque de álcool para fins não carburantes. ICMS de R\$ 67.196,35 e multa de 60%.

O autuado ingressa com defesa, fls. 481 a 486, onde tece os seguintes argumentos de fato e de direito:

Inicialmente acata as infrações 02 e 03.

Quanto à infração 01, diz que a improcedência decorre do fato de ter procedido de acordo com o Regulamento do ICMS, o que pode ser comprovado com os documentos que anexa, relativos a nota fiscal nº 0686 de 15/02/01.

Afirma que pode ter ocorrido a falta de lançamento da nota fiscal 889, por erro da parte do encarregado de fazer o controle de estoques, relativa à infração 04, o que não implica em falta de recolhimento do ICMS.

Diz que se o autuante conferir o controle de estoque, e verificar o livro de Inventário em 31/12/2001, poderá constatar que a falta de lançamento da citada nota fiscal não gerou o descumprimento da obrigação tributária principal, o ICMS foi recolhido, bastando para tanto abater a quantidade vendida relativa à nota fiscal mencionada, devendo encontrar o estoque real, e declarar a improcedência da autuação.

Afirma que improcedem as infrações 05, 06 e 07, pois não efetuou as compras das mercadorias, e o simples fato das notas fiscais terem sido emitidas, tendo como destinatário a empresa, não é suficiente para provar as aquisições. O fisco deveria apresentar o conhecimento de transportes, conforme o Convênio SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF, combinado com os artigos 250 a 254 do RICMS/97. Solicita como prova adicional, que além da via do fisco de destino da nota fiscal, seja apresentada, pelo autuante, ou pela SEFAZ, a via do fisco de destino dos CT-RC, das empresas transportadoras que constam no campo próprio da nota fiscal, ou a cópia do CT-RC avulso, com a finalidade de provar que estas mercadorias realmente transitaram pelo Estado da Bahia. Pede que

o fisco também utilize a circularização, junto às empresas transportadoras, para que possa provar que as mercadorias realmente foram entregues no destino, se na via do CTCR tem o comprovante de entrega da carga, e se possui o comprovante de pagamento efetuado à transportadora.

Diz que a multa exigida na infração 05, foi absorvida pela infração relativa à Conta Caixa.

A infração 08 é improcedente, pois efetuou Denúncia Espontânea e ficou aguardando a formalização do procedimento do parcelamento, o que não ocorreu. Deveria ser intimada a fazer o pagamento do imposto declarado, e havendo recusa, aí seria lavrado o Auto de Infração. Além do mais, pode provar através de xerox das notas fiscais nºs 1293, 1301, 1315, 1323, 1333, 1334, 1335, 1337, 1346, 1350, 1355, 1356, 1359 e 1360, em anexo, que continuou a vender o estoque das mercadorias como tributado. No mínimo o autuante deveria abater o imposto pago através destas notas fiscais. Salienta que o total de litros de álcool vendidos com tributação após a data do Decreto é de 246.700 litros, que deveria ser abatido pelo autuante no seu demonstrativo, Anexo VII –A do PAF. Pede a improcedência parcial do Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal, de fls. 508 a 510, e esclarece os seguintes itens:

Reconhece a improcedência da infração 01, pois o autuado comprovou que agiu conforme a legislação.

Mantém a infração 04, pois a nota fiscal nº 889, de 26/09/01, foi considerada (fl. 22) no levantamento.

Confirma as infrações 05, 06 e 07, pois as notas fiscais foram destinadas ao autuado, cabendo-lhe provar o contrário.

Na infração 08, o autuado não realizou o recolhimento, por antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste do estoque de álcool para fins não carburantes, conforme o Decreto nº 8882 de 20/01/2004. Não houve denúncia espontânea, como atesta o contribuinte, apenas ele relacionou o estoque da referida mercadoria existente no estabelecimento em 05/01/2004, e apresentou na repartição fazendária como prevê o art. 4º, I, do citado Decreto. Deveria ter recolhido o imposto apurado em até 03 parcelas mensais, iguais e sucessivas, todo dia 20 de cada mês, vencendo a primeira parcela no dia 20 de março de 2004. Quanto ao pagamento do ICMS relativo às notas fiscais citadas na defesa, cabe ao contribuinte estornar o débito ou entrar com um pedido de restituição, conforme o caso.

## **VOTO**

A infração 01 refere-se ao fato de o autuado ter recolhido a menor o ICMS em decorrência de desconhecimento entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS.

Na peça de defesa, ficou comprovado que não há diferença de ICMS a ser exigida, sendo também reconhecido pelo autuante. Infração elidida.

As infrações 02 e 03 foram reconhecidas pelo contribuinte, razão porque me abstenho de comentá-las.

A infração 04 foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques, no qual foi constatada omissão de saídas de mercadorias, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com

recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

A empresa apenas alegou que a nota fiscal nº 889, de 26/09/01, não teria sido considerada, mas verifiquei que no levantamento ela foi levada em conta, conforme o lançamento de fl. 22.

Infração mantida.

Na infração 05, exige-se ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, o que indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

De acordo com § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02:

“O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

O contribuinte em sua peça de defesa apenas alega que as notas fiscais de aquisições que compõem a Conta Caixa, não são de mercadorias por ele adquiridas. Ocorre que as notas fiscais possuem como destinatário a sua empresa e foram capturadas no trânsito de mercadorias, através do sistema CFAMT, desta Secretaria de Fazenda Estadual. Outrossim, as notas fiscais encontram-se apenas ao PAF, fls. 76 a 95.

Infração mantida.

Quanto às infrações 06 e 07, referentes às multas pela falta de escrituração de notas fiscais, o autuado não comprovou os registros nos livros fiscais.

O contribuinte foi apenado com as multas de 10% e de 1%, sobre o valor das mercadorias sujeitas à tributação, e sobre o valor das mercadorias não tributáveis, constantes nas notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT, que não foram escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme demonstrativo e notas fiscais.

Tais multas, por descumprimento de obrigações acessórias, estão previstas no art. 42, inciso IX e XI da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte requer a exclusão destas multas, com base em que as notas fiscais foram consideradas na infração 05, contudo, entendo que não deve ser aplicada a norma contida no art. 915 § 5º do RICMS/97, tendo em vista que “não se trata de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória, como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator”.

Infrações mantidas.

Infração 08 foi constatado que o autuado não realizou o recolhimento, por antecipação tributária do ICMS relativo ao ajuste do estoque de álcool para fins não carburantes, conforme o Decreto nº 8.882 de 20/01/2004.

Conforme asseverou o autuante, entendo que não houve denúncia espontânea, pois o contribuinte apenas relacionou o estoque da referida mercadoria, existente no estabelecimento, em 05/01/2004, e apresentou na repartição fazendária como prevê o art. 4º, I, do citado Decreto. Deveria ter recolhido o recolhimento do imposto apurado em até 03 parcelas mensais, iguais e sucessivas, todo dia 20 de cada mês, vencendo a primeira parcela no dia 20 de março de 2004, mas não o fez.

Quanto ao pagamento do ICMS relativo às notas fiscais citadas na defesa, cabe ao contribuinte estornar o débito ou entrar com um pedido de restituição, conforme o caso.

Infração mantida.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, para que seja excluído da autuação apenas o débito pertinente a 1ª infração.

#### **VOTO DISCORDANTE – ITENS 5º E 6º**

Os itens 5º e 6º deste Auto de Infração têm vinculação entre si:

- a) de acordo com o item 5º, foi constatada omissão de saídas de mercadorias, apurada através de saldo credor de Caixa, sendo que, sobre o valor do imposto lançado, foi acrescida a multa de 70%;
- b) e o item 6º diz respeito a entradas de mercadorias não registradas, tendo sido aplicada multa de 10% sobre o valor das entradas omitidas, por descumprimento de obrigação acessória.

Embora o item 7º se assemelhe bastante com o item 6º, difere deste, substancialmente, pois o item 6º cuida de entradas de mercadorias tributáveis, e o 7º, de mercadorias não tributáveis. Por conseguinte, a vinculação a que me refiro, neste voto, reporta-se apenas aos itens 5º e 6º.

Entendo que a multa do item 6º é indevida, porque ela já está embutida na multa de 70% do item 5º. Isto porque, fazendo-se a interpretação dos fatos dos dois itens, conclui-se que, a rigor, o que houve foi a constatação da existência, no mesmo exercício, tanto de omissão de saídas (item 5º) quanto de omissão de entradas (item 6º) de mercadorias, e o § 1º do art. 60 do RICMS prevê que, na apuração dos fatos objeto daquele artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, as irregularidades ali apontadas, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária.

Noutras palavras: no item 5º, foi apurada omissão de saídas de mercadorias (por presunção legal, em face da existência de saldo credor de Caixa), e no item 6º foi apurada omissão de entradas. Ou seja, houve, no mesmo exercício, omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias. O § 1º do art. 60 do RICMS é claro: numa situação desta ordem, cobra-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, com a multa cabível, sendo que esta multa (de 70% sobre o valor do imposto) absorve a que seria cabível pelo descumprimento da obrigação acessória da escrituração fiscal (10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas).

Noto que o fiscal apurou dois fatos, no mesmo período: omissão de saídas (por presunção legal) e omissão de entradas. Ao lavrar o Auto de Infração, o fiscal cobrou o imposto sobre a omissão de saídas (presumidas) e aplicou sobre o valor do tributo a multa de 70% (item 5º do Auto de Infração). Em seguida, no tocante à “outra” infração, o fiscal aplicou uma multa por descumprimento de obrigação acessória (item 6º).

Com isso, o fiscal não atentou para o mandamento do § 1º do art. 60 do RICMS. Ele teria de ter comparado os valores das duas situações, de modo a determinar qual das duas diferenças (de entradas e de saídas) deveria prevalecer. Ao fazer a separação, ficou caracterizado desrespeito flagrante ao preceito do citado dispositivo regulamentar.

Tendo em vista que a soma das entradas omitidas (item 6º) é inferior ao valor da omissão de saídas (item 5º), a multa de 70% aplicada sobre o valor da omissão de saídas está abarcando o cometimento atinente às omissões de entradas.

Reporto-me, por fim, ao preceito do § 5º do art. 915 do RICMS, que, repetindo igual disposição de parágrafo do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevê que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (item 6º deste Auto) é absorvida pela multa prevista para o descumprimento da obrigação principal (item 5º do Auto), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.

Sem dúvida, o descumprimento da obrigação principal, no item 5º deste Auto, relativamente à omissão de saídas de mercadorias, foi uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, de que cuida o item 6º, pois foi com os recursos provenientes das vendas (saídas) de mercadorias do item 5º que foram pagas as compras objeto das omissões de entradas acusadas no item 6º.

Em suma, a multa do item 6º é indevida, pois ela já está embutida na multa estipulada no item 5º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281077.0001/05-9**, lavrado contra **M S ENGARRAFADORA E TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 99.893,83**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 32.407,09 e de 60% sobre R\$ 67.486,74, previstas no art. 42, III, II, “f” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais e da multa no valor de **R\$ 23.282,15**, prevista no art. 42, IX, XI da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE