

A. I. N° - 087078.0014/08-3  
AUTUADO - LÍDER DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - ARQUINITO PINHEIRO SOUSA  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 21.12.09

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0438-04/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. CONSUMO. Contribuinte comprovou o recolhimento de parte do valor autuado. Infração parcialmente subsistente. b) BENS DESTINADOS AO CONSUMO. Infração reconhecida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIA TRIBUTÁVEL. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuado comprovou mediante apresentação de livros e documentos que as notas fiscais foram escrituradas. Infração insubstancial. b) MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuado comprovou mediante apresentação de livros e documentos que parte das notas fiscais foi escriturada. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/11/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$59.282,13, decorrente de:

1. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 8.295,25, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.
2. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 2.236,18, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento.
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 10% no valor de R\$ 37.161,56.
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 1% no valor de R\$ 11.589,14.

Às folhas. 1.423 a 1.429, o autuado impugna o Auto de Infração alegando que:

Infração 01 - A materialidade desta infração sustenta-se desde que as entradas de bens destinados ao ativo fixo, oriundos de outras unidades da federação, não tenham sido escrituradas. *In casu*, demonstra-se que as Notas Fiscais n°s 11458 e 11459, ambas emitidas em 23 de fevereiro de 2006, foram escrituradas no livro Registro de Entradas, no mês de abril de 2006, havendo sido recolhido o imposto devido, consoante demonstrado em planilhas anexas à impugnação. Por essa razão, em relação à infração 01, persistirá apenas a falta de recolhimento do ICMS por diferença de alíquota em relação à Nota Fiscal nº 73167, com ICMS devido no valor de R\$ 5.095,25.

Infração 02 - Reconhece a procedência da infração 02, razão pela qual será providenciado seu pagamento.

Infração 03 – diz haver equívocos por parte do autuante ao analisar a escrituração fiscal da impugnante, não havendo detectado diversos lançamentos referentes à entrada de mercadorias no estabelecimento comercial. Por isso, houve por bem cobrar penalidade equivalente a 10% da base de cálculo em conformidade ao art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96.

Informa que elaborou planilha que acosta aos autos demonstrando que a maioria das notas fiscais objeto da presente cobrança foram devidamente escrituradas, não se sustentando a infração presente, de modo que deverá ser julgada improcedente integralmente.

Acrescenta que das notas cobradas duas delas foram canceladas pelo emitente, antes que houvesse circulação das mercadorias delas. Frisa que mediante a Nota Fiscal nº 406.978, houve a devolução da venda acobertada pela Nota Fiscal nº 396.967, enquanto pela Nota Fiscal nº 24.576 devolveu-se a venda documentada pela Nota Fiscal nº 24518. Desse modo, não houve, em nenhum caso, entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

Infração 04 - Observa que verificando as planilhas do autuante e cotejando-as com os livros e notas fiscais, houve cometimento da infração prevista no art. 42, XI, da Lei n. 7.014/96, apenas em relação às notas fiscais enumeradas em tabela abaixo, informando que o pagamento do imposto devido será providenciado.

Nota Fiscal	Data	Emitente	Justificativa
25194	19/04/2006	Ricardo Eletro	Bens de uso não escriturados no Diário
62781	02/05/2006	Força Diesel	Bens de uso não escriturados no Diário
236942	J. Macedo S/A	31/05/2006	Mercadorias não escrituradas no Registro de Entradas
31444	Ricardo Eletro	22/11/2006	Bens de uso não escriturados no Diário
331	Ricardo Eletro	7/03/2007	Bens de uso não escriturados no Diário
332	Ricardo Eletro	7/03/2007	Bens de uso não escriturados no Diário
68743	Comveima	7/11/2007	Bens de uso não escriturados no Diário

Argumenta que cotejando as planilhas do auditor fiscal com as notas fiscais e lançamentos fiscais e contábeis gerados pela própria contabilidade do autuado, pode-se concluir pela improcedência da infração em relação a todos os outros lançamentos, conforme demonstração em planilhas que diz acostar aos autos.

Em relação às entradas de bens para ativo imobilizado / uso ou consumo, salienta que foram devidamente registrados no livro Diário, não se configurando as referidas transações como aquisições de mercadorias (bens comprados e destinados à comercialização), mas como despesas ou aquisições de ativo imobilizado que devem ser registradas no livro Diário. Quando se tratou da entrada de mercadorias, verificou-se que foram devidamente escrituradas no Registro de Entradas, conforme enumerado na planilha anexa.

Em outros casos, cobrou-se multa por descumprimento da obrigação principal (falta do recolhimento da diferença de alíquota) simultaneamente à multa de 1% pela falta de escrituração das mercadorias “*cujo imposto já tenha sido pago antecipadamente no livro Registro de Entradas*”. Nesse caso a infração não deverá persistir. Entende que não há dúvida que a cobrança da multa de 60%, por descumprimento de uma obrigação principal, leva à absorção da multa por descumprimento da obrigação acessória que lhe é conexa, consignada na presente cobrança, razão pela qual, deverá ser excluída a exigência em questão, em função do que dispõe o art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/1996. Salienta que esse entendimento tem encontrado ampla acolhida no CONSEF, conforme a jurisprudência que transcreve trecho do ACÓRDÃO JJF Nº 0224-03/03 e do ACÓRDÃO JJF Nº 0956/01.

Aduz que em relação aos demais casos, verifica se tratarem de operações não comerciais, em que não houve circulação do gênero mercadoria, não se configurando a infração tipificada no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96. Considerando que a infração do art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, exige a falta da escrituração da entrada de mercadorias, quando não se tratar da entrada de bens destinados à comercialização, mas de outros casos, não subsistirá a materialidade da infração. Esses casos são os seguintes, consoante verificação dos CFOPs das notas fiscais anexas:

- a) substituição de bens em garantia;
- b) bens remetidos como artigos promocionais sem valor comercial;
- c) remessa de bens para uso por terceiros prestadores de serviços;
- d) simples remessa;
- e) remessa em comodato de bens sem valor comercial.

Conclui que não se tratando de entrada de mercadorias, mas de bens de terceiros, não subsiste o necessário enquadramento dos fatos ocorridos com a infração tipificada na legislação tributária, devendo ser julgada improcedente a infração neste particular.

Ao final, requer a improcedência das infrações impugnadas.

O auditor autuante, fls. 1.446 e 1.447, na informação fiscal, quanto à infração 01, diz acatar o alegado pela empresa tendo em vista o lançamento no mês de abril de 2006 do RAICMS a título de diferença de alíquota, o valor de R\$ 3.200,00 referente às Notas Fiscais de nºs 11.458 e 11.459.

Relativamente à infração 02, observa que o contribuinte reconhece a procedência da infração.

Em relação à infração 03, reconhece que o contribuinte comprova que houve o cancelamento de duas notas fiscais e o lançamento no livro Registro de Entrada de todas as outras relacionadas nesta infração, ilidindo desta maneira a infração na sua totalidade.

No tocante a infração 04, informa que retificou as planilhas correspondentes a esta infração, uma vez que ficou provado pela defesa que algumas notas fiscais estavam registradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias, salientando que acosta novo demonstrativo de débito e novas planilhas com todas as correções.

Ao final, requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Às fls. 1.466 a 1.468, o autuado em nova manifestação após ter recebido cópia da informação, novo demonstrativo de débito e planilhas, diz que permanece sem solução a autuação no que diz respeito a infração 04, registrando que o auditor fiscal reconhece a procedência parcial dos argumentos, havendo excluído parte da infração diante da comprovação de registro de parte das notas fiscais na escrita fiscal.

Argumenta que o autuante confunde-se na leitura do art. 42, XI, Lei nº 7.014/96, aplicando uma multa não cominada legalmente, porque, por analogia, interpreta que bens não conceituados como mercadorias o são. Interpretando extensivamente o termo mercadoria, consideram como tal outros tipos de ativo. Essa interpretação extensiva ou por analogia levou-o a considerar como mercadorias, bens adquiridos para uso/consumo, bens do imobilizado e bens transacionados sem valor comercial (simples remessa, artigos promocionais, etc.), conduta vedada constitucionalmente.

Informa que o sentido de mercadoria diz respeito aos bens tangíveis comercializados, diuturnamente, pelo contribuinte, restando excluído deste conceito qualquer outro tipo de ativo e que, uma vez que o artigo da multa refere-se a “mercadoria” a autoridade fiscal não poderá aplicá-la pela falta de registro de outros ativos, que não mercadorias. Cita doutrina do Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações, que define “mercadorias”, dando especial relevo à finalidade para a qual é adquirida, qual seja, revenda. Assim é a definição em tela: “produtos adquiridos de terceiros para revenda, que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa”.

Aduz que ainda que o RICMS se destinasse à escrituração de entradas, a qualquer título, a redação do art. 42, XI, Lei nº 7.014/96, não se refere à falta de escrituração de entradas, a qualquer título, mas à falta de escrituração de mercadorias.

Transcreve o art. 112 do CTN aludindo a interpretação da maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato e a natureza ou as circunstâncias materiais do fato, pois quanto ao sentido de “mercadorias” deve-se reconhecer a existência da dúvida e, portanto, aplicar o referido artigo do Código Tributário Nacional.

Reitera que houve cobrança simultânea de multa por descumprimento da obrigação principal (falta do recolhimento da diferença de alíquota) e multa de 1% pela falta de escrituração das mercadorias cujo imposto já tenha sido pago antecipadamente no Registro de Entradas. Nesse caso a infração não deverá persistir, em função do que dispõe o art. 42, § 5º, da Lei n. 7.014/1996. Apresenta, a título de exemplo, a cobrança referente à Nota Fiscal nº. 73167, emitida pela Volkswagen do Brasil Ltda., em 16/02/2006, no valor de R\$ 101.905,00, para a qual foi cobrado o imposto relativo ao diferencial de alíquota acrescido de multa (infração 01) e a multa de 1% (infração 04), como tantos outros exemplos.

Ressalta que, mesmo sem a referida cobrança simultânea de multas, a impugnação à infração 04 deverá ser procedente, uma vez que nenhuma das notas em que houve tal cobrança vedada pelo art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/1996, refere-se a mercadorias, não restando tipificada a infração do art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96.

Ao final, requer o reconhecimento da improcedência das infrações impugnadas.

À fl. 1.472, consta relatório débito do PAF emitido pelo sistema do SIGAT, constando que alguns dos valores já foram baixados.

O PAF foi convertido em diligência para que fosse atendida a determinação constante do §3º do Artigo 8º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, o que foi atendido às folhas 1.475 e 1.477.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente de 04 (quatro) infrações.

Na peça defensiva, o autuado reconheceu a infração 02, constando à folha 1.472, relatório do sistema SIGAT – Sistema Integrando de Gestão da Administração Tributária, constando que o valor relativo a esta infração foi baixado. Portanto, não existe lide em relação à referida imputação, estando caracterizada. Assim, a lide no caso presente, encontra-se restrita às imputações 01, 03 e 04, consignada no Auto de Infração, as quais passo a analisar.

Na infração 01 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Em sua defesa o autuado apresentou cópias de documentos e livros fiscais comprovando que as Notas Fiscais nº 11458 e 11459, emitidas em 23 de fevereiro de 2006, foram escrituradas no livro Registro de Entradas, no mês de abril de 2006, havendo sido recolhido o imposto devido, consoante demonstrado em planilhas anexas à impugnação, fato que foi reconhecido pelo autuante. Portanto, não existe ICMS a ser exigido em relação às duas notas fiscais acima.

Também em sua peça de defesa o autuado reconheceu que não havia recolhido o ICMS por diferença de alíquota em relação à Nota Fiscal nº 73167, com ICMS devido no valor de R\$ 5.095,25.

Logo, entendo que a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 5.095,25.

Na infração 03 é imputado ao autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 10%.

Em sua defesa o autuado acostou aos autos planilha demonstrando que a maioria das notas fiscais objeto da presente cobrança foram devidamente escrituradas. Acrescentou que as Notas Fiscais nº 396.967 e 24518, foram devolvidas ao remetente, fato que foi acatado pelo autuante.

Assim, acatado os argumentos defensivos, deve a infração ser excluída da autuação.

Na infração 04 é imputado ao autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, multa de 1%.

Em sua defesa o autuado reconheceu ser devida a aplicação da multa em relação às Notas Fiscais nºs 25194, 62781, 236942, 31444, 331, 332 e 68743.

O livro Registro de Entradas, previsto no artigo 322 do RICMS, destina-se à escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento, não podendo ser acolhido o argumento defensivo de que para os bens destinados ao ativo fixo, os materiais de consumo, os bem em substituição em garantia, bens remetidos como artigos promocionais sem valor comercial, remessa de bens para uso por terceiros prestadores de serviços, simples remessa, e remessa em comodato, não é necessário o registro no livro Registro de Entradas do estabelecimento.

A determinação legal prevista no citado artigo é que no livro Registro de Entradas, obrigatoriamente, serão escrituradas toda e qualquer entrada de mercadorias ou bens no estabelecimento, a qualquer título.

No mesmo sentido, estabelece o § 4º do art. 1º do RICMS/BA em vigor, que “Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.”

A legislação do ICMS inclusive graduou a penalidade em 10% ou 1%. Nas entradas sujeitas a tributação é aplicada multa de 10%. Nas operações não tributáveis é devida a multa de apenas 1%. O que foi observado pela fiscalização.

Também não pode ser acolhido o argumento defensivo de que a multa prevista pela entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal é absorvida pela multa aplicada nas infrações 01 e 02, ou seja, falta de pagamento do diferencial de alíquota, uma vez que são infrações totalmente diferentes.

Na infração em tela foi aplicada multa pela falta do registro de notas fiscais. Já nas infrações 01 e 02 foi exigido o ICMS devido por diferencial de alíquota, não recolhido no prazo regulamentar. Mesmo que o contribuinte tivesse escriturado os documentos fiscais, o ICMS devido pela diferença de alíquota não recolhido seria autuado.

Ainda poderia ocorrer outra situação, o contribuinte não escriturar as notas fiscais e recolher, em DAE específico, o ICMS diferença de alíquota.

No presente caso, o contribuinte não escriturou as notas fiscais, sendo devida a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória de 10% ou 1% sobre as operações. Como também não recolheu o ICMS diferença de alíquota no prazo legal, sendo o imposto exigido mediante ação fiscal com a imposição de multa de 60% sobre o ICMS não recolhido tempestivamente.

Entretanto, conforme constatou o fiscal autuante quando da informação fiscal, o contribuinte comprovou ter escriturado parte das notas fiscais objeto da autuação, razão pela qual acolho o novo demonstrativo elaborado pelo autuante às folhas 1.453 a 1.460 dos autos.

Logo, a infração 04 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$ 3.224,92.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$10.555,34, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	VALOR DEVIDO APÓS JULGAMENTO
1	PROCEDENTE EM PARTE	5.095,25
2	PROCEDENTE	2.236,18
3	IMPROCEDENTE	0,00
4	PROCEDENTE EM PARTE	3.224,92
TOTAL		10.556,35

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087078.0014/08-3**, lavrado contra **LÍDER DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.331,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor **R\$3.224,92**, prevista no art. 42, XI, da mesma lei, e dos acréscimos moratórios na forma estabelecida pela Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR