

A. I. Nº - 170623.0048/09-8  
AUTUADO - ÓTICAS DINIZ LTDA.  
AUTUANTE - MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA, SUELI SANTOS BARRETO, LUZINETE MARIA DA SILVA e EDISON LEMOS  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET 11.06.2010

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0135-05/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Entradas não registradas. Os créditos fiscais reclamados pelo sujeito passivo foram computados por ocasião da ação fiscal. Item procedente. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O imposto lançado em função da omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco. Computados, no curso da ação fiscal, os créditos fiscais indevidos reclamados pelo sujeito passivo. Em relação às notas fiscais não registradas o contribuinte poderá ser valer do pedido de utilização de crédito extemporâneo, previsto no RICMS/97. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NA ESCRITA FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Infrações por descumprimento de obrigações acessórias absorvidas pelas multas exigidas na exigência de ICMS. Aplicação ao caso das disposições do art. 42, § 5º, da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 22/12/09, para exigir ICMS e multa, no valor total de R\$47.706,14, mais acréscimos legais, em razão das irregularidades abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 – Deixou de efetuar o recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, que comercializa com produtos de ótica e no período fiscalizado – exerceu sua atividade entre 01/01/2008 e 31/12/2008, esteve sujeito à substituição por antecipação. Através da

livros fiscais de entrada de mercadorias e as informações prestadas pelos fornecedores do Sistema Integrado Nacional, constataram os autuantes, a existência de diversas notas fiscais de aquisição de mercadorias que não foram registradas no LRE, durante o período fiscalizado, procedimento adotado em todas as lojas da rede –Óticas Diniz – sob ação fiscal. Anexados ao AI cópias do LRE, notas fiscais originais e declarações do contribuinte. Valor do ICMS: R\$ 9.334,30.

INFRAÇÃO 2 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (eis) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa aplicada ao contribuinte em razão do descumprimento de obrigação acessória, pois adquiriu mercadorias sujeitas à tributação por antecipação sem o devido registro na escrita fiscal – LRE, agindo sem nenhum compromisso com o disposto no art. 322 e seus §§, durante os períodos fiscalizados. Penalidade de 1%, no valor de: R\$ 535,84.

INFRAÇÃO 3 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas. No período fiscalizado, de março a dezembro de 2008, o contribuinte estava sujeito ao regime normal. Em atendimento à intimação dos autuantes para apresentação de notas fiscais de entradas não registradas no livro REM, o contribuinte entregou algumas notas fiscais (vias originais), juntamente com uma declaração informando que os referidos documentos fiscais não foram encaminhados à contabilidade. Tal procedimento resultou na falta de escrituração das referidas Nfs no LRE, sendo atribuída, por presunção a ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto em razão da escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados. Valor do ICMS: R\$ 19.620,25.

INFRAÇÃO 4 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa aplicada ao contribuinte em razão do descumprimento de obrigação acessória, pois adquiriu mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação sem o devido registro na escrita fiscal – LRE, agindo sem nenhum compromisso com o disposto no art. 322 e seus §§, durante os períodos fiscalizados. Penalidade de 10%, no valor de: R\$ 18.215,75.

O autuado, através de seus advogados (procuração anexa, fl. 30), apresentou defesa.

Inicialmente discorreu acerca da tempestividade da medida impugnatória. Em seguida, após fazer uma breve síntese da ação fiscal, discorreu acerca de cada uma das infrações que lhe foram imputadas.

No tocante à Infração 1, que trata de suposta falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, esclareceu que no período fiscalizado, de janeiro de 2004 a fevereiro de 2008, a autuada estava sujeita ao regime de substituição por antecipação. Por equívoco da empresa, algumas notas fiscais não foram registradas no Livro Registro de Entradas, o que resultou na suposta falta de recolhimento do ICMS por antecipação.

Em cumprimento à intimação do Fisco, afirmou que foram apresentadas algumas notas fiscais (vias originais) pela autuada, que serviram de base para o lançamento fiscal ora impugnado.

Contudo, contesta os valores apurados na ação fiscal, ao argumento de que sendo o ICMS regido pelo princípio da não-cumulatividade, materializado pela sistemática de débitos e créditos do estabelecimento em uma conta gráfica, o Fisco, no caso concreto, em relação às notas fiscais não levadas a registro no LRE, deixou de computar os correlatos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias.

Requeru, em decorrência, que seja determinada a realização de diligência fiscal pela ASTEC, a fim de que se apure o montante dos créditos pelas aquisições das mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, com o propósito de evitar que o contribuinte seja prejudicado por terem sido considerados apenas os seus supostos débitos ao passo que os créditos correspondentes foram simplesmente desprezados.

Solicita, por fim, após a quantificação dos créditos, que a infração 1 seja julgada parcialmente procedente.

Já em relação à Infração 2, que trata do suposto descumprimento de obrigação acessória, em virtude do autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo cobrada multa de 1% (um por cento) do valor comercial de mercadoria, prevista no art. 42, XI, da Lei Estadual nº 7.014/96, o autuado entende que a imputação não merece prosperar.

Isso porque as referidas notas fiscais, cujas entradas não foram registradas no LRE já haviam sido objeto de exigência do ICMS por antecipação na Infração 1, com a aplicação de multa no percentual de 60% (sessenta por cento).

Dessa forma, entende a autuada que a multa pelo suposto descumprimento de obrigação principal absorve a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme preceitua o § 5º do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, cujo teor transcreveu na peça defensiva.

Neste sentido, citou jurisprudência deste CONSEF, contidas nos Acórdãos 0458-03/05 e 0311-04/07. Quanto este último Acórdão, frisou que o Relator do processo, em seu voto, afirmou que: “*analisando os documentos pertinentes à infração, constatou, no cotejo entre as planilhas de fls. 119 a 121 do PAF, que as notas fiscais objeto desta infração são as mesmas que motivaram a infração 04, e que remanescem na autuação (fls. 588 a 600). Assim, a multa de 60% daquela infração, por ser de obrigação principal, absorve a multa e 1% exigida nesta infração, que tem caráter de obrigação acessória, não restando nenhuma penalidade a ser aplicada. Infração desconstituída.*” (g.n.)

Pleiteia a impugnante, portanto, que seja julgada improcedente a Infração 2, em virtude desta ter sido absorvida pela multa aplicada na infração 1.

Por sua vez, na Infração 3, que trata de suposta omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas no LRE, compreendendo o período de março a dezembro de 2008, quando a autuada se encontrava no regime de tributação normal, afirmou a impugnante, que neste período, foi constatada a existência de algumas notas fiscais não registradas em sua contabilidade, o que resultou na aplicação da presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, de suposta omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido.

Valeu-se a defesa dos mesmos argumentos expedidos para a infração 1, no sentido de que sendo o ICMS regido pelo princípio da não-cumulatividade, materializado pela sistemática de débitos e créditos do estabelecimento, em uma conta gráfica, devem ser abatidos os créditos fiscais correspondentes às entradas das mercadorias.

No caso específico ora examinado, como o Fisco acusa a autuada de não ter efetuado o registro das notas fiscais no LRE, o que gerou a presunção de que algumas saídas foram, supostamente, omitidas, postula pela remessa dos autos em diligência fiscal para a ASTEC, a fim de que se apure o montante dos créditos decorrentes da aquisição das mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas pela Fiscalização, com o propósito de evitar que o contribuinte seja prejudicado por terem sido considerados apenas os seus supostos débitos, ao passo que os créditos correspondentes foram simplesmente desprezados.

Requer, após essa providência, que a infração 3 seja julgada parcialmente procedente.

Na Infração 4 o contribuinte se vale dos mesmos argumentos utilizados para pedir a exclusão da multa lançada no item 2 do Auto de Infração, reproduzindo na peça de defesa o mesmo pedido e a mesma causa de pedir.

Ao finalizar, a impugnante formulou pedido pela procedência parcial, base nas razões acima expostas.

Os autuantes, ao prestarem informação fiscal (fls. 237 a 244), entendem que não pode prosperar a alegação da impugnante, quando diz que os autuantes desprezaram os créditos fiscais constantes nas notas fiscais objeto da autuação referente à infração 1. Frisaram que uma simples verificação nos anexos que compõem o Auto de Infração pode se verificar que a fiscalização reconheceu todos os valores dos créditos fiscais referentes às Notas Fiscais que integram essa infração, sendo certo que esses valores podem ser cotejados com as vias originais das referidas notas fiscais.

Também entenderam ser, totalmente, descabido o pedido de diligência fiscal para ASTEC, uma vez que constam apensados no processo todos os elementos de prova necessários para averiguação e constatação das suas afirmações.

Pleiteiam a procedência total da Infração 1.

Para a Infração 2, , por sua vez, expressaram a posição de que infração 1 não guarda nenhum tipo de relação e tampouco é consequência direta do item em exame. Isto porque a infração 1 trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Observaram que o fato gerador e a incidência do imposto estão condicionadas, no caso em tela, a aquisição de mercadorias sujeita a tributação do ICMS e provenientes de outras unidades da Federação.

Portanto, em atendimento a obrigação principal, o contribuinte responsável pela aquisição das mercadorias deve efetuar o cálculo e recolhimento do imposto de acordo as normas estabelecidas na Lei nº 7.014/96. Não existe nenhuma condicionante na lei em questão que exija a escrituração dos documentos fiscais referentes às aquisições dessas mercadorias como parte do processo de cumprimento da obrigação principal que é o pagamento do imposto devido. Ou seja, de acordo com a legislação vigente, não há qualquer vinculação direta, para efeito de cumprimento da obrigação principal, entre a escrituração nos livros próprios dos documentos fiscais que deram suporte à operação mercantil e o pagamento do imposto devido em cada operação.

Nesse sentido, a infração 2, que trata da falta de registro na escrita fiscal referente à entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, também não guarda relação com a infração 1, uma vez que trata de descumprimento de obrigação acessória. Na obrigação principal, do item 1, o dever de pagar o ICMS decorre da entrada, em nosso Estado, de mercadoria, proveniente de outra unidade da Federação, sujeita à antecipação tributária total, cabendo ao sujeito passivo efetuar o cálculo e recolhimento do imposto devido, encerrando-se aí a fase de tributação. A escrituração dos documentos fiscais referentes a tais aquisições e os valores, são lançados na coluna de “não tributáveis” do livro REM.

Já a falta de escrituração dos documentos constantes na infração 2 não pode ser encarada, segundo os autuantes, como circunstância agravante da falta de recolhimento do imposto cobrado na infração 1, uma vez que se houvesse sido efetuado a escrituração dos documentos fiscais, os valores referentes aos mesmos seriam lançados como não tributáveis.

De acordo o exposto acima, entendem os auditores fiscais que fica completamente descharacterizado a aplicação, ao caso, das disposições do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevalecendo para todos os efeitos o § 4º do art. 42 da mesma lei, cujo teor transcreveu na peça informativa.

Quanto às decisões da 3ª Junta de Julgamento Fiscal e 4ª Junta de Julgamento Fiscal colacionadas pela impugnante, afirmaram que as mesmas carecem de mais informações para atestar a similaridade com a questão ora discutida, no que tange às características do contribuinte e do objeto da autuação, fato que impossibilita qualquer análise mais detalhada, razão pela qual pedem que as mesmas sejam desconsideradas pelos julgadores do CONSEF.

No tocante à infração 3, que trata da omissão de saídas de me através de entradas de mercadorias não registradas, discorreram que

para os casos de presunção, está previsto no inciso IV do § 3º do art. 2º do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, cujo teor transcreveram.

No que tange à base de cálculo, a disposição regulamentar encontra-se no art. 60, do RICMS, também transcrita na informação fiscal.

De acordo com os dispositivos legais citados acima, entendem os autuantes que os procedimentos adotados pelos mesmos estão, totalmente, corretos, visto que a presunção de omissão de saídas decorre do fato de que a fiscalização encontrou em poder do contribuinte diversas notas fiscais de entradas de mercadorias não registradas, referente ao exercício de 2008. É a chamada presunção legal, visto que o sujeito passivo, ao deixar de registrar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações de saídas também não registradas. Salientando que não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Nesse caso, como se trata de omissão de saídas, o que se busca é determinar o valor da receita omitida e não declarada, portanto o valor do custo das entradas não registradas é o que melhor reflete o valor da receita não declarada.

Afirmaram que em nenhum momento os autuantes questionaram ou negaram o direito ao crédito fiscal pelas entradas de mercadorias no estabelecimento da impugnante, com base no princípio da não-cumulatividade. Ocorre que, a infração 3 diz respeito à presunção de omissão de saídas, sendo que o valor das entradas não registradas foi utilizado como base de cálculo para apuração da omissão de saídas.

No que diz respeito ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, entenderam que o impugnante deve observar o que preceitua a norma regulamentar, em especial os arts. 91, 92 e 93 (Direito ao Crédito Fiscal) e art. 101 (Escrituração do Crédito Fiscal), RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Expressaram também ser inoportuno e descabido o pedido de diligência fiscal pela ASTEC, uma vez que constam apensados no processo todos os elementos de prova e informações necessárias para averiguação e constatação das suas afirmações.

Por último no que concerne à infração 4, os autuantes reproduziram na peça informativa as mesmas razões esboçadas para afastar o pleito empresarial no que tange à infração 2.

Formularam, ao finalizar, pedido, para que seja julgado totalmente procedente o Auto de Infração em lide.

## VOTO

Passo inicialmente ao exame das infrações referentes à exigência de tributo.

No caso em exame, a infração 1 não apresenta o vício apontado pela defesa. Os créditos fiscais atinentes às notas de aquisição foram considerados no abatimento do imposto lançado, como revela os demonstrativos acostados às fls. 13 a 18, na coluna ICMS, com a indicação das alíquotas vigentes no Estado de origem das mercadorias. Logo, mostra-se desnecessário a remessa dos autos em procedimento de diligência, para apurar o direito reclamado pelo sujeito passivo, visto que na apuração do imposto os créditos fiscais destacados nos documentos de aquisição, não levadas a registro, foram considerados pela fiscalização estadual.

O item 1 do Auto de Infração é, portanto, procedente *“in totum”*.

Em relação à infração 3, acusação é de presunção de omissão de saídas, em razão do contribuinte ter deixado de registrar as entradas de mercadorias, situação que lei autoriza inferir que o contribuinte pagou essas entradas com receitas de outras mercadorias cujas saídas não foram acobertadas com documentação fiscal. Nesse sentido dispõe a Lei <sup>1</sup> art. 4º, § 4º, “*in verbis*”:

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

(...)

§ 4º 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.

Não há que se falar aqui em créditos fiscais pelas entradas para abater o débito apurado neste item, justamente porque as omissões são de outras mercadorias, não sendo possível se precisar exatamente quais. Todavia, em relação às notas de entradas, não levadas ao registro, que serviram de base para a apuração do ICMS por presunção, poderá o contribuinte se valer dos procedimentos mencionados pelos autuantes, na informação fiscal, relativo à utilização de crédito extemporâneo, conforme arts. 91, 92 e 93 (Direito ao Crédito Fiscal) e art. 101 (Escrituração do Crédito Fiscal), RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Em decorrência, nosso voto é também pela procedência integral da infração 3.

Quanto às infrações atinentes às obrigações acessórias (itens 2 e 4), identifiquei que as notas fiscais que serviram de base para a imposição das penalidades também compuseram as infrações 1 e 3, referentes à obrigação principal, com imposição de multa de, respectivamente, 60% e 70%, previstas no art. 42, inc. II, “d” e inc. III.

Nesta situação acompanho a tese esposada pelo sujeito passivo, visto que o descumprimento da obrigação acessória foi o meio de que se valeu o sujeito passivo para de eximir de pagar o tributo. A Lei nº 7.014/96, no tocante a essa duplicidade de imposições de penalidades, tem disposição expressa no § 5º, do art. 42, que nos remete à análise, pelo menos, da impossibilidade de manutenção das multas acessórias em exame, posto que vinculadas à exigência concomitante da obrigação tributária principal. Eis o teor da norma em comento:

*“Art. 42 (...) § 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar 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.”*

Nos posicionamos pelo entendimento, extraído do texto da norma acima reproduzida, de que o descumprimento das obrigações acessórias contidas nos itens 2 e 4 do Auto de Infração, de levar a registro as mesmas na escrita fiscal, constituiu o principal fato motivador para o lançamento do imposto por antecipação tributária e por omissão de saídas. A infração acessória foi, portanto, o expediente, o meio ou o caminho para o cometimento da infração principal e a decorrente inexecução da obrigação tributária de pagamento do imposto. O contribuinte não levando ao registro as operações de aquisição, se evade ou evita declarar ao fisco o imposto devido pelas mesmas. Por este motivo, no caso em exame, a multa vinculada ao não recolhimento do tributo absorve as penalidades fixas, em relação às notas fiscais que compõem as duas imputações.

Evita-se, assim, a incidência de dupla penalização ou o “*bis in idem*”, circunstância que é expressamente vedada pelo comando legal inserido no § 5º, do art. 42, da Lei do ICMS, que positiva, no âmbito do direito tributário estadual, o princípio jurídico da consunção, assentado em duas premissas: 1º) a infração maior absorve a menor e; 2º) a infração fim absorve a infração meio.

A menção feita pelos autuantes ao parágrafo 4º, do art. 42, da Lei do ICMS do Estado da Bahia, que admite a cumulatividade de aplicação de multas (principais e acessórias), é válido tão somente às situações que não estejam alcançadas pela previsão do § 5º do mesmo dispositivo, conforme consta do texto da norma. No nosso entender tais situações são aquelas em que os fatos geradores são autônomos, ou seja, quando o descumprimento da circunstância que não tenha nenhuma relação com a falta de pagam

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 170623.0048/09-8, lavrado contra **ÓTICAS DINIZ LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 28.954,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 9.334,30, e de 70%, sobre R\$ 19.620,25, previstas no art. 42, incisos II “d” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR