

A. I. Nº - 232889.0104/09-3  
AUTUADO - ÓTICAS DINIZ LTDA.  
AUTUANTES - MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA, SUELI SANTOS BARRETO, LUZINETE MARIA DA SILVA e EDISON LEMOS  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 30.06.2010

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0166-04/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que na apuração do ICMS devido por antecipação foram considerados os créditos fiscais correspondentes grafados nas notas fiscais de origem. Infração não elidida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Restou comprovado que a multa aplicada na infração 4 é consequência direta da obrigação principal da infração 3, sendo absorvida pela mesma. Infração improcedente. b) MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Comprovado correlação entre o imposto exigido na infração 1 e a multa aplicada na infração 2, sendo a multa por descumprimento da obrigação acessória absorvida pela multa da obrigação principal. Infração descaracterizada. 3. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias presume que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não previsto a compensação dos créditos fiscais correspondentes, o que pode ser feito em conformidade com as regras estabelecidas no RICMS/BA. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 28/10/09, para exigir ICMS no valor de R\$12.911,63, acrescido das multas de 60% e 70%, além da aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias totalizando R\$4.680,36 em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Consta 1

contribuinte comercializa produtos de óptica e no período fiscalizado (2006/2007) estava sujeito à substituição por antecipação, tendo sido constatado a falta de registro de diversas notas fiscais no LRE, tendo, mediante intimação, declarado que os referidos documentos não tinham sido encaminhados para a contabilidade, tudo conforme cópia dos livros fiscais e demonstrativos juntados ao processo - R\$5.601,14.

2. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias – R\$380,12.
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas. Consta, na descrição dos fatos, que no período de março a dezembro/08, estava sujeito ao regime de tributação normal e que atendendo a solicitação os fornecedores enviaram cópias das notas fiscais destinadas ao contribuinte, sendo que parte delas não estava escriturada no LRE, tendo o imposto sido apurado de acordo com os demonstrativos e documentos juntados ao processo – R\$7.310,49.
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 10% sobre o valor das mercadorias – R\$4.300,24.

O autuado, em sua impugnação às fls. 336/343, ressalta a tempestividade da impugnação, faz uma breve síntese da autuação e diz que a mesma é procedente em parte conforme argumentos que passou a expor.

Com relação à infração 1, contestou que com base no princípio da não-cumulatividade o ICMS é apurado numa conta gráfica, compensando do débito a título de crédito o imposto pago na etapa anterior, fato que não foi considerado em relação às notas fiscais não registradas no LRE, das quais foi exigido o ICMS por antecipação.

Requer a realização de diligência fiscal pela ASTEC, para apurar o montante dos créditos das aquisições das mercadorias objeto da autuação, evitando prejuízo ao contribuinte por ter sido considerado apenas os seus supostos débitos, desprezando os créditos.

Requer, após a realização de diligência, procedência parcial da infração 01.

No tocante à infração 2, relativa a multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro de entrada de mercadorias não tributáveis na escrita fiscal, alega que “as referidas notas fiscais cuja entrada não foi registrada no LRE já foram objeto de exigência do ICMS por antecipação na infração 1, com a aplicação de multa no percentual de 60% (sessenta por cento)”, e a multa pelo descumprimento de obrigação principal absorve a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 42, § 5º da Lei nº. 7.014/96.

Transcreve ementas dos Acórdãos JJF Nº. 0458-03/05 e JJF 0311-04/07 para reforçar o seu posicionamento de que a multa de 60% aplicada na infração 1 absorve a multa e 1% exigida nesta infração, que tem caráter de obrigação acessória e improcedente a infração 2.

Relativamente à infração 03, referente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas no LRE, no período que estava no regime de tributação normal, contesta com base no princípio da não-cumulatividade o ICMS é apurado numa conta gráfica, compensando do débito a título de crédito o imposto pago na etapa anterior, fato que não foi considerado em relação às notas fiscais não registradas no LRE, das quais foi exigido o ICMS por antecipação.

Requer a realização de diligência fiscal pela ASTEC, para apurar o montante dos créditos das aquisições das mercadorias objeto da autuação, evitando prejuízo ao contribuinte por ter sido considerado apenas os seus supostos débitos, desprezando os créditos.

Pede que após a realização de diligência, seja julgada procedente em parte a infração 3.

No que se refere à infração 4, pertinente à multa aplicada por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita forma que ocorreu com a infração 1 e 2, a multa de 10% do va

Created with

prevista no art. 42, IX, da Lei Estadual nº. 7.014/96, também é absorvida pela multa de 70% aplicada na infração 3 decorrente da obrigação principal nos termos do art. 42, § 5º da Lei nº. 7.014/96.

Transcreve ementas dos Acórdãos JJF 0458-03/05 e JJF 0311-04/07 para reforçar o seu posicionamento de que a multa aplicada na infração 2 decorrente de obrigação principal absorve a multa exigida nesta infração de caráter acessório, não restando qualquer penalidade.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Os autuantes na informação fiscal prestada (fls. 350/357) inicialmente discorrem sobre as infrações, alegações defensivas e passa a contestá-las.

Quanto à infração 1, afirmam que não pode prosperar a alegação defensiva de que não consideraram os créditos fiscais, o que pode ser constatado no Anexo 1A do demonstrativo de cálculo da Antecipação Total referente às notas fiscais não registradas (fls. 49/50) em especial os valores constantes da coluna E, no qual considerou os créditos fiscais de origem na apuração do ICMS-ST ora exigido.

Entendem que a diligência fiscal requisitada é desnecessária e pedem a procedência desta infração.

No que se refere à infração 2, manifestam que a alegação defensiva de que a multa aplicada nesta infração deve ser absorvida pela multa aplicada na infração 1 não deve prosperar, tendo em vista que a primeira infração trata de exigência do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e enquadradas no regime de substituição tributária.

Entendem que não existe uma correlação entre a obrigação principal de apurar e recolher o ICMS-ST (infração 1) com o descumprimento da obrigação acessória de registrar notas fiscais em livros próprios (infração 2).

Atentam que a falta de escrituração de documentos não pode ser “encarada” como circunstância agravante da falta de recolhimento do imposto, tendo em vista que se houvesse sido escriturado os documentos fiscais, os valores referentes aos mesmos seriam lançados como não tributáveis.

Afirmam que fica des caracterizada a aplicação do disposto no art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, prevalecendo os efeitos previstos no §4º do mesmo diploma legal que estabelece que as multas são cumulativas quando resultarem, concomitantemente do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo 5º (seguinte).

Com relação às decisões da 3ª e 4ª JJF colacionadas a defesa, dizem que carecem de mais informações para atestar a similaridade com a questão ora discutida e devem ser desconsideradas.

No tocante à infração 3, transcrevem os artigos 2º, §3º e 60 do RICMS/BA, para tentar demonstrar que o imposto ora exigido encontra fundamento na legislação tributária, por se tratar de presunção legal, cuja base de cálculo é o valor do custo das entradas não registradas.

Argumentam que em nenhum momento questionaram ou negaram o direito ao crédito fiscal pelas entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, o que pode ser feito obedecendo à regulamentação do imposto (RICMS/BA). Entendem ser desnecessária a diligência requisitada.

Quanto à infração 4, tecem comentários sobre o argumento defensivo de que a multa aplicada na infração 3 absorve a multa aplicada na infração 4, e contestam que a omissão de mercadoria apurada na terceira infração tem como fato gerador a incidência de ICMS relativo à aquisição de mercadorias sujeitas ao imposto e “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”.

Reitera o argumento de que prevalece a aplicação do §4º e não do §5º do art. 42 da Lei 7.014/96 e que as decisões de julgamentos colacionadas ao processo carecem de mais informações para certificar-se de sua similaridade e aplicação ao caso concreto.

Por fim, mediante os argumentos expostos requerem a procedência

## VOTO

Inicialmente, apreciando as colocações da defesa, nego provimento ao pedido de diligência requerido, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 (Dec. n° 7.629/99) tendo em vista dos elementos constantes do processo e do meu convencimento sobre a presente lide.

O Auto de Infração exige ICMS por antecipação e ICMS normal por presunção de entradas não registradas além da aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias.

No tocante à infração 1, o autuado na sua defesa contestou que na apuração do imposto exigido não foram considerados os créditos fiscais decorrentes das aquisições das mercadorias, o que foi contestado pelos autuantes.

Observo que o ICMS exigido nesta infração trata-se de imposto devido por antecipação relativo a aquisições interestaduais de produtos ópticos, que no período fiscalizado eram submetidos ao regime de substituição tributária. Nesta modalidade de apuração do imposto, sobre o preço de aquisição é adicionada a Margem de Valor Agregado (MVA), no caso de 26%, para constituir a base de cálculo, que aplicada a alíquota interna de 17% resulta no débito do ICMS-ST, que deduzido do crédito fiscal de origem resulta no imposto a recolher.

Verifico que conforme Anexo 1A juntado pelos autuantes (fls. 49/50), na apuração do ICMS-ST ora exigido foi compensado o crédito fiscal do ICMS destacado na nota fiscal de origem, a exemplo do valor do ICMS de R\$43,23 consignado na nota fiscal 348012 (fl. 56) que foi compensado do débito de R\$132,26 na planilha à fl. 49 o que resultou em imposto a recolher de R\$89,03 relativo àquela nota fiscal. Portanto, não procede à alegação defensiva, motivo pelo qual não acato e considero totalmente procedente esta infração.

Relativamente à infração 2, na sua defesa o impugnante alegou que tendo sido exigido imposto decorrente da obrigação principal na primeira infração, a multa de 60% aplicada absorve a multa de 1% da segunda infração pelo descumprimento de obrigação acessória, o que foi contestado pelos autuantes afirmando não haver correlação direta com as infrações.

Analizando os demonstrativos que serviram de base para o lançamento, constatei que as notas fiscais não registradas que culminaram na aplicação da multa de 1% (fls. 53/54), são as mesmas que integram a exigência fiscal contidas na infração 1 (fls. 49/50) do PAF, na qual foi aplicada a penalidade de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inciso I, letra “d”, pelo não recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária.

É certo que mesmo que a operação não fosse registrada o ICMS-ST é devido, quer seja pela retenção do remetente (caso regulamentada por Convênio ou Protocolo ICMS) ou antecipação pelo destinatário, encerrando a fase de tributação da mercadoria em ambas as situações na operação subsequente.

Entretanto, o descumprimento da obrigação acessória de não registro das notas fiscais foi o caminho utilizado pelo contribuinte para se eximir do pagamento do imposto (obrigação principal), e da mesma forma, o autuante tendo constatado o não registro da nota fiscal motivou a exigência do imposto (obrigação principal) e também aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória. Esse entendimento já foi manifestado pela Câmara do CONSEF conforme Acórdãos CJF 090-12/09 e CJF 270-12/09.

Pelo exposto, acato o argumento defensivo de que a multa vinculada ao não recolhimento do tributo absorve a penalidade de não registro das notas fiscais, nos termos do § 5º, do art. 42, da Lei n° 7.014/96 e improcedente esta infração.

Quanto à infração 3, o recorrente alegou que na apuração do imposto exigido não foram considerados os créditos fiscais, o que foi contestado pelos autuantes.

Verifico que o ICMS foi exigido nesta infração a título de presunção de entradas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias

Quanto à presunção de omissões de saídas de mercadorias tributadas, encontra-se prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 (art. 2º, §3º do RICMS/BA), que apresenta a seguinte redação:

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

(....)

§ 4º O fato de a escrituração indicar ... bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ..., autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, apurada nas hipóteses de entradas de mercadorias não registrados na escrituração, é custo das entradas não registradas, que corresponde ao valor da receita não declarada (art. 2º, § 3º) conforme disposto no art. 60, I do RICMS/BA. Portanto, na apuração do imposto devido deve ser aplicada a alíquota interna sobre o valor das mercadorias não registradas, o que foi feito corretamente pela fiscalização demonstrativo à fl. 83.

Nesta situação não cabe a compensação de créditos fiscais nesta fase processual, visto que o imposto exigido a título de presunção reporta-se às receitas obtidas anteriormente e não registradas que foram empregadas no pagamento das entradas de mercadorias também não registradas, cabendo ao contribuinte, fazer prova em contrário para desconstituir a presunção relativa, fixada no texto legal.

Com relação ao direito da utilização dos créditos fiscais pelo contribuinte, ressalto que o mesmo poderá fazê-lo a qualquer tempo nos termos do art. 93, I mediante escrituração nos livros fiscais próprios e em se tratando de utilização extemporânea de crédito fiscal, obedecendo ao disposto no art. 101 tudo do RICMS/BA. Infração procedente.

Relativamente à infração 4, o autuado alegou que a multa de 70% aplicada na infração 3 decorrente da obrigação principal absorve a multa de caráter acessório aplicada nesta infração, o que foi contestado pelos autuantes afirmando que não existe condição de que a exigência do imposto da terceira infração exija a escrituração dos documentos fiscais referentes às aquisições das mercadorias.

Conforme apreciado anteriormente, o ICMS exigido na infração 3 decorre da presunção da omissão de receitas anteriores não registradas que foram empregadas no pagamento das compras também não registradas (art. 4º, §4º da Lei 7.014/96), enquanto na infração 4 foi aplicada multa pelo não registro das notas fiscais. Embora a tipificação da multa tanto no art. 42, III e IX da Lei nº 7.014/96 indique “falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios” cabe ressaltar que a falta de registro nos livros fiscais (entenda-se livro Registro de Entrada de Mercadorias, no caso do ICMS), produz efeitos nos controles dos estoques, créditos do ICMS enquanto o não registro nos livros contábeis (livro Diário, Razão, Caixa) produz efeitos não só fiscais, mas também no fluxo de caixa e implicações patrimoniais com reflexos no resultado do exercício (receitas e despesas).

Concluo que nesta situação, o descumprimento da obrigação principal que resultou na exigência do imposto por presunção (infração 3), tem como consequência o não registro das notas fiscais que caracteriza o descumprimento da obrigação acessória (infração 4), nos termos do art. 42, § 5º da Lei nº. 7.014/96. Portanto, deve ser afastada na sua totalidade a multa aplicada nesta infração tendo em vista que a multa ora aplicada é absorvida pela multa de 70% da terceira infração. Infração improcedente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Contabilidade e Tributação, unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração.

contra **ÓTICA DINIZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.911,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$5.601,14 e de 70% sobre R\$7.310,63 previstas no art. 42, II, “d” e III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE/RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR

PAULO DANILo REIS LOPES - JULGADOR