

A. I. N° - 170623.0051/09-9  
**AUTUADO** - ÓTICA DINIZ LTDA.  
**AUTUANTES** - MARIA INEZ AGUIAR VIEIRA, SUELI SANTOS BARRETO, LUZINETE MARIA DA SILVA e EDISON LEMOS  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 07. 10. 2010

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0277-01/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **b)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações caracterizadas. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Infração caracterizada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Restou comprovado que o contribuinte não efetuou o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquotas no período compreendido na autuação. Alegação defensiva de que a falta de pagamento não trouxe prejuízo ao Erário estadual não pode prosperar, haja vista que o crédito fiscal deveria ser apropriado mensalmente à razão de 1/48 avos. Infração subsistente. Indeferidos os pedidos de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/10/2009, exige do autuado crédito tributário no valor de R\$ 31.089,67, em decorrência do cometimento das seguintes infrações

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na quociente da substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de

ACÓRDÃO JJF N° 0277-01/10

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89[art.353, I e II do RICMS/BA] nos meses de novembro de 2005, março, abril, junho a setembro e dezembro de 2006, agosto a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 13.534,84, acrescido da multa de 60%;

2. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de novembro de 2005, março, abril, junho a setembro e dezembro de 2006, fevereiro, agosto a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.534,17, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

3. Falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.298,07, acrescido da multa de 70%;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a dezembro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 4.022,59, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias.

5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, no mês de setembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.700,00, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 260 a 272, afirmando que o lançamento fiscal em lide é apenas parcialmente procedente merecendo, ser reformado na parte impugnada.

Reportando-se à infração 01, esclarece que no período fiscalizado, de janeiro de 2004 a fevereiro de 2008, estava sujeito ao regime de substituição por antecipação, contudo, 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.

Consigna que em cumprimento à intimação do Fisco, apresentou algumas notas fiscais, mediante as vias originais, que serviram de base para o lançamento fiscal ora impugnado.

Diz que, como é de conhecimento geral, o ICMS rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, materializado pela sistemática de débitos e créditos do estabelecimento em uma conta gráfica, sendo que, comumente, as entradas no estabelecimento geram crédito correspondente ao imposto pago nas etapas anteriores de produção, enquanto as saídas geram débito.

Observa que a acusação fiscal é no sentido de não ter efetuado o registro das notas fiscais no livro Registro de Entradas, o que, supostamente implicou na falta de recolhimento do ICMS por antecipação, porém, não foi reconhecido pela Fiscalização que a falta de registro dessas notas fiscais, também, ocasionou o não aproveitamento dos respectivos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias. Em razão desse entendimento, requer a realização de diligência fiscal pela 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 seja prejudicado por terem sido considerados apenas os seus supostos débitos, ao passo que os créditos correspondentes foram simplesmente desprezados.

Pugna pela procedência parcial desta infração após a realização da diligência.

Relativamente à infração 02, sustenta que não merece prosperar, tendo em vista que as notas fiscais cuja entrada não foi registrada no LRE já foram objeto de exigência do ICMS por antecipação na infração 01, com a aplicação de multa no percentual de 60%, abs descumprimento de obrigação acessória, conforme preceitua o § 5º do teor reproduz. Invoca, nesse sentido, a Jurisprudência do CONSE

referentes aos Acórdãos JJF n. 0458-03/05, JJF 0311-04/07. Pede que seja julgada improcedente esta infração, em virtude de ter sido absorvida pela multa aplicada na infração 01.

No que concerne à infração 03, consigna que, segundo o relatório da autuação, no período de março a dezembro de 2008, estava no regime de tributação normal, sendo 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.

Evoca o princípio da não-cumulatividade do ICMS, para sustentar que, no caso específico em discussão, o Fisco acusa a falta de registro das notas fiscais no LRE, o que gerou a presunção de que algumas saídas foram, supostamente, omitidas, contudo, em momento algum foi reconhecido pela Fiscalização que a falta de registro dessas notas fiscais também ocasionou o não aproveitamento dos correlatos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias, razão pela qual requer a realização de diligência fiscal pela 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. Pugna pela procedência parcial desta infração após a realização de diligência.

No respeitante à infração 04, repete o mesmo argumento sustentado na infração 02, de que a autuação é improcedente, tendo em vista que as notas fiscais cuja entrada não foi registrada no LRE já foram objeto de exigência do ICMS na infração 03, com a aplicação de multa no percentual de 70%, sendo que, a multa aplicada 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. Invoca ainda decisões deste CONSEF, reproduzindo as ementas dos Acórdãos JJF Nº. 0311-04/07, Acórdão JJF Nº. 0458-03/05. Pede que seja julgada improcedente esta infração, em virtude de ter sido absorvida pela multa aplicada na infração 03.

Quanto à infração 05, diz que, apesar de não ter recolhido a diferença de alíquotas, também, não se apropriou do crédito correspondente às referidas aquisições, de modo que não houve prejuízo ao Estado, conforme explica.

Alega que, pela sistemática de apuração do ICMS não há qualquer dúvida de que a aquisição interestadual de bens do ativo imobilizado também gera, paralelamente, o crédito em valor equivalente ao imposto pago nas operações anteriores e ao próprio recolhimento do DIFAL, valendo dizer que, se o contribuinte não efetuar o débito do imposto na aquisição, mas também não aproveitar o crédito fiscal, não há prejuízo econômico ao Estado da Bahia em relação à obrigação principal.

Referindo-se ao caso da autuação, observa que a Fiscalização está exigindo a diferença de alíquotas sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado, porém, esquece que não houve aproveitamento correlato do crédito fiscal, que também é composto do próprio valor devido a título de diferença de alíquotas. Salienta que por tal razão a Jurisprudência administrativa, em situações idênticas, vem reconhecendo que a falta de recolhimento da diferença de alíquotas, quando não haja o respectivo aproveitamento do crédito fiscal, não causa prejuízo econômico ao Estado, citando e reproduzindo o Acórdão JJF Nº 0255-04/05 e a decisão da 2ª Câmara do CONSEF, dada por meio da Resolução nº 1851/99.

Reitera que a falta de pagamento da diferença de alíquotas sobre os bens do ativo imobilizado não causou prejuízo ao Estado, uma vez que também tinha o direito de lançar como crédito o valor pago a este título, motivo pelo qual requer que a infração seja julgada improcedente.

Finaliza requerendo o julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 280 a 293, na qual consta que desrespeitaram os créditos fiscais constantes nas notas fiscais o

infração 01. Consignam que uma simples verificação no anexo 1A (Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Total referente a Notas Fiscais não Registradas no LRE), às fls. 17 a 19 dos autos, em especial nos valores constantes na coluna “E”, permite constatar que conheceu todos os valores dos créditos fiscais referentes às Notas Fiscais que integram essa infração, sendo certo que esses valores podem ser cotejados com as cópias das referidas notas fiscais, colacionadas aos autos.

Manifestam o entendimento de que é totalmente descabido o pedido de realização de diligência fiscal pela ASTEC/CONSEF, uma vez que constam apensados no processo todos os elementos de prova necessários para averiguação e constatação da acusação fiscal.

Afirmam que, considerando não ter o impugnante contestado a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, mas a falta de reconhecimento dos créditos fiscais, o que não reflete a verdade dos fatos, é procedente a infração 01.

No que concerne à infração 02, sustentam que a infração 01 não guarda nenhum tipo de relação, tampouco é consequência direta desta infração, haja vista que a infração 01 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, sendo o seu fato gerador condicionado a aquisição de mercadorias sujeita a tributação do ICMS noutras unidades da Federação.

Observam que, 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, inexistindo qualquer previsão no referido Diploma legal no sentido de exigência de 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.

Consignam que, nesse mesmo sentido, a infração 02, 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 01, uma vez que trata de descumprimento de obrigação acessória.

Salientam que, a infração 01 trata de falta de recolhimento do ICMS de mercadorias tributáveis, enquanto a infração 02 trata de mercadorias não tributáveis, sendo de fácil explicação, pois uma vez que ocorre a entrada neste Estado de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação, sujeita à antecipação tributária total, cabe ao sujeito passivo efetuar o cálculo e recolhimento do imposto devido, encerrando-se aí a fase de tributação, motivo pelo qual na escrituração dos documentos fiscais referentes a tais aquisições, os valores são lançados na coluna de “não tributáveis”.

Dizem que, a prova de falta de escrituração dos documentos constantes na infração 02 não pode ser encarada como circunstância agravante da falta de recolhimento do imposto cobrado na infração 01, tendo em vista que, se a escrituração dos documentos fiscais tivesse sido realizada, os valores referentes aos mesmos seriam lançados como não tributáveis.

Invocam o § 4º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzindo o seu texto, no sentido de que as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Quanto às decisões das 3<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> Juntas de Julgamento Fiscal colacionadas pelo impugnante, afirmam que 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, devendo ser desconsideradas pelos Julgadores. Mantêm integralmente a autuação.

No respeitante à infração 03, invocam e reproduzem o inciso IV do § 3º do art. 2º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, assim como o art. 60, inciso I, do mesmo Diploma regulamentar, para afirmarem que, conforme os referidos dispositivos regulamentares, resta evidente que o procedimento adotado está integralmente correto, portanto, não merecendo qualquer reparo.

Registraram que, no presente caso, a presunção de omissão de saídas decorre do fato de que a Fiscalização efetuou circularização junto aos fornecedores do contribuinte e recebeu diversas notas fiscais de aquisição de mercadorias não registradas, referente ao exercício de 2008, tratando-se de 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, não sendo comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos.

Frisam que o inciso I do art. 60 estabelece, claramente, que nas hipóteses de entradas não registradas, a base de cálculo deve ser o valor do custo das entradas não registradas, que corresponderá ao valor da receita não declarada, sendo que, 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.

Asseveram que, em nenhum momento questionaram ou negaram o direito ao crédito fiscal pelas entradas de mercadorias no estabelecimento do impugnante, porém, a infração 03 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. Manifestam o entendimento de que o direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, devem ser observados na forma determinada no RICMS/BA, especialmente, os arts. 91, 92 e 93, que cuidam do Direito ao Crédito Fiscal, e art. 101 que trata da Escrituração do Crédito Fiscal.

Rechaçam o pedido formulado pelo impugnante de realização de diligência fiscal pela ASTEC/CONSEF, afirmando que todos os elementos de prova e informações necessárias para averiguação e constatação de suas afirmações encontram-se acostados aos autos. Mantêm a infração integralmente.

Com relação à infração 04, sustentam que a infração 03 não guarda nenhum tipo de relação, tampouco é consequência direta da infração 04, haja vista que a infração 03 cuida de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, sendo o fato gerador e a incidência do imposto condicionado, no caso em tela, a aquisição de mercadorias sujeita a tributação do ICMS.

Acrescentam que, em cumprimento da 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, inexistindo qualquer condição no referido Diploma legal 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.

Observam que, em conformidade com a legislação do ICMS vigente, inexiste 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, ou seja, a apuração e o pagamento do imposto devido e a escrituração dos livros fiscais próprios são constituídas por ações distintas e independentes.

Frisam que, no mesmo sentido, a infração 04, que trata da falta de registro na escrita fiscal referente à entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis, também não guarda relação com a infração 03, uma vez que trata de descumprimento de obrigação acessória, não servindo a falta de escrituração dos documentos fiscais de agravante para a falta do pagamento do imposto devido.

Dizem que, de acordo com o exposto acima, fica completamente descaracterizada a aplicação do § 5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevalecendo para todos os efeitos o § 4º do art. 42 da mesma lei, que reproduzem.

No tocante às decisões das 3<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> Juntas de Julgamento Fiscal invocadas pelo impugnante, dizem que carecem de mais informações para atestar a similaridade com a questão ora discutida, no tange às características do contribuinte e do objeto da autuação, fato que impossibilita qualquer análise mais detalhada, devendo ser desconsideradas pelos julgadores. Mantêm a infração.

Relativamente à infração 05, dizem que o autuado adquiriu no mês de setembro de 2007 mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento e deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, infringindo os artigos 1º, I, §2º, I, IV, 5º, I, 69, II, 111, III, 131, que transcrevem.

Salientam que o impugnante, em nenhum momento questiona ou nega a veracidade das operações mercantis, assim como não nega que tais aquisições foram incorporadas ao ativo imobilizado do estabelecimento, portanto, não havendo que se questionar a veracidade do débito fiscal.

Discordam da afirmação do impugnante de que não causou prejuízo ao Estado ao deixar de recolher o imposto sobre a diferença de alíquotas, uma vez que teria direito ao valor total do crédito fiscal da operação, inclusive aquele referente ao diferencial de alíquota sem nenhuma condição imposta pelo RICMS/BA, tendo em vista que nos termos dos artigos 93, §11, "b", 21, do RICMS/BA, a utilização e apropriação do crédito fiscal referente à diferença de alíquotas exigido na aquisição interestadual de bens do ativo imobilizado possui uma série de características específicas que devem ser observadas pelo contribuinte.

Aduzem que, nesse sentido, o art. 93, § 11, inciso II, alínea "b", item 2.1, determina que se tratando de bens do ativo imobilizado procedentes de outras unidades da Federação, inclusive os serviços de transporte correspondentes, o crédito fiscal relativo à diferença de alíquotas será efetuado de forma parcelada, em conformidade com o § 17.

Frisam que o § 17 do mesmo artigo dispõe que a apropriação do crédito fiscal será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, ou seja, será parcelado em 48 meses a contar da data de aquisição, sendo que o mesmo parágrafo ainda estabelece que não será admitido o creditamento em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas efetuadas no mesmo período. Acrescentam que, como se trata de uma operação complexa e repleta de detalhes importantes, o regulamento determina no § 12 que os créditos referentes aos bens do ativo imobilizado, inclusive quanto à diferença de alíquotas devem ser lançados no controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339.

Sustentam que, resta evidente que o débito e pagamento do imposto ocorrem integral e imediatamente após a aquisição interestadual de bens do ativo imobilizado, enquanto o crédito fiscal correspondente será apropriado em 48 parcelas, depois de observadas uma série de condicionantes limitativas ao seu uso. Acrescentam que ao contrário do que alega o impugnante, o tratamento indevido dispensado a matéria em questão, ou seja, a falta de recolhimento do imposto relativo à diferença de alíquotas trouxe, sem sombra de dúvidas, prejuízos ao erário estadual.

No que tange às decisões da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Acórdão JJF nº 0255-04/05 e 2<sup>a</sup> Câmara do CONSEF – Resolução nº 1851/99 colacionadas pelo impugnante, sustentam que não servem de parâmetro para o julgamento da matéria, tendo em vista que a primeira decisão trata de fatos geradores ocorridos em 1998 e 1999, anteriores a legislação atual, enquanto que a segunda decisão trata de "falta de antecipação do ICMS", assunto diverso do discutido nesta infração, devendo assim ser desconsideradas pelos julgadores. Mantêm a infração.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

ACÓ JJF Nº 0277-01/10

## VOTO

Inicialmente, no que concerne ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência fiscal pela ASTEC/CONSEF, considero os elementos acostados aos autos suficientes para formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, motivo pelo qual indefiro o pedido com fulcro no art. 147, II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No respeitante à infração 01 - *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas nos anexos 88 e 89[art.353, I e II do RICMS/BA]*-verifico que não procede a alegação defensiva de que os autuantes desprezaram os créditos fiscais constantes nas notas fiscais objeto da autuação, haja vista que a análise do “*Demonstrativo de Cálculo da Antecipação Total referente a Notas Fiscais não Registradas no LRE*”, afasta qualquer dúvida que os créditos fiscais foram sim considerados no levantamento fiscal, conforme consta na coluna “E” do referido demonstrativo e respectivas notas fiscais arroladas neste item da autuação, cujas cópias se encontram acostadas aos autos. Observo, ainda, que o impugnante apenas alegou a não consideração do crédito fiscal, não esboçando qualquer outro argumento quanto ao levantamento fiscal. Infração mantida.

No que concerne à infração 02- *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal*-, coaduno inteiramente com o entendimento dos autuantes de que a infração 01 não guarda qualquer correspondência com a infração 02, ou seja, não é consequência direta desta infração, haja vista que a infração 01 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, sendo o seu fato gerador condicionado, a aquisição de mercadorias sujeita a tributação do ICMS e provenientes de outras unidades da Federação.

Efetivamente, no caso da infração 01, o contribuinte pode até não escriturar as notas fiscais, contudo, a obrigação principal de pagamento do ICMS por antecipação persiste, em conformidade com a legislação do ICMS, especialmente, o RICMS/BA.

Já a infração 02, diz respeito à obrigação acessória cujo descumprimento não guarda qualquer correspondência com a obrigação principal de que cuida a infração 01, valendo dizer que o contribuinte pode até escriturar as notas fiscais, porém, caso não recolha o imposto devido estará sim passível de exigência mediante lançamento de ofício, conforme foi feito.

Observo que as mercadorias foram consideradas como não tributáveis, em razão de estarem enquadradas no regime de substituição tributária, cujo pagamento antecipado do imposto efetuado pelo sujeito passivo implica no encerramento da fase de tributação, conforme o art. 356 do RICMS/BA.

Nessa linha de entendimento, não resta dúvida que prevalece a disposição do § 4º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no sentido de que as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, não sendo aplicável o § 5º do mesmo artigo, haja vista que, conforme dito acima, o descumprimento da obrigação principal não é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, não servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido.

No tocante aos Acórdãos suscitados pelo impugnante referentes às decisões das 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, cabe-me observar que independentemente de se reportarem ou não a mesma matéria de que cuida o Auto de Infração em exame, são decisões que não estabelecem qualquer vinculação com as demais Juntas de Julgamento. Mantida a infração.

No que concerne à infração 03- *Falta de recolhimento do imposto, con. de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias a omissão de saídas de mercadorias apontada nesta infração, decorre d*

saídas anteriores sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

“Art.4º. (...)

(...)

*§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.”*

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima transscrito.

Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, verifico que o impugnante apenas alega que não foi reconhecido pelo Fisco que a falta de registro das notas fiscais também ocasionou o não aproveitamento dos correlatos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias, alegação esta rechaçada pelos autuantes, sob o argumento de que não negaram o direito ao crédito fiscal pelas entradas de mercadorias no estabelecimento, porém, esta infração 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.

Certamente assiste razão aos autuantes, haja vista que foi apurada omissão de saídas de mercadorias, ou seja, as mercadorias saíram desacompanhadas da documentação fiscal, não sendo possível, no caso, estabelecer-se qualquer vinculação com os créditos fiscais pretendidos.

Observe-se que a exigência não diz respeito à omissão de entradas de mercadorias, mesmo porque nessa situação tal ocorrência não constitui fato gerador do ICMS, mas omissão de saídas de mercadorias embasada no conceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme dito linhas acima.

Portanto, desde que sejam observadas as determinações do RICMS/BA, especialmente, os arts. 91, 92 e 93, e 101, que cuidam do crédito fiscal, poderá o contribuinte exercer o seu direito ao creditamento referente às notas fiscais arroladas na autuação, escriturando o referido crédito fiscal pelas entradas de mercadorias. Também nesta infração verifico que o impugnante suscitou apenas a não consideração dos créditos fiscais por parte dos autuantes., não trazendo qualquer outro argumento sobre o levantamento fiscal. Infração mantida.

Relativamente à infração 04- *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal-* a linha de entendimento segue o mesmo argumento sustentado na infração 02, ou seja, a infração 03 não guarda qualquer correspondência com a infração 04, haja vista que não é consequência direta desta infração, considerando que a infração 03 cuida de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de sendo o fato gerador e a incidência do imposto condicionado, no mercadorias sujeita a tributação do ICMS.

Nessa linha de entendimento, não resta dúvida que prevalece a disposição do § 4º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no sentido de que as multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal. Ou seja, não é aplicável o § 5º do mesmo artigo, haja vista que, conforme dito acima, o descumprimento da obrigação principal não é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, não servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido.

No tocante aos Acórdãos suscitados pelo impugnante referentes às decisões das 3ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, cabe-me observar que independentemente de se reportarem ou não a mesma matéria de que cuida o Auto de Infração em exame, são decisões que não estabelecem qualquer vinculação com as demais Juntas de Julgamento. Mantida a infração.

Quanto à infração 05, vejo que o autuado adquiriu no exercício de 2007 mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento e deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, na forma exigida no RICMS/BA.

Observo que o autuado alega que não causou prejuízo ao Estado ao deixar de recolher o imposto sobre a diferença de alíquotas, uma vez que teria direito ao valor total do crédito fiscal da operação, inclusive, aquele referente à diferença de alíquota sem nenhuma condição imposta pelo RICMS/BA.

Na realidade, incorre em equívoco o impugnante ao sustentar tal argumento, haja vista que nos termos do art. 93, § 11, inciso II, alínea “b”, item 2.1, do RICMS/BA, o lançamento do crédito fiscal relativo à diferença de alíquotas de bens destinados ao ativo imobilizado procedentes de outras unidades da Federação, deverá ser feito de forma parcelada, em conformidade com o previsto no § 17 do mesmo dispositivo regulamentar que dispõe:

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

*§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

Portanto, em conformidade com o dispositivo regulamentar acima transcrito, a apuração do imposto relativo à diferença de alíquotas ocorre integralmente e, se for o caso, o creditamento ocorrerá mensalmente à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) restando evidente, que a falta de recolhimento resulta em prejuízo ao Erário estadual.

Vejo que as decisões da 4ª Junta de Julgamento Acórdão JJF nº 0255-04/05 e 2ª Câmara do CONSEF – Resolução nº 1851/99 colacionadas pelo impugnante, não são aplicáveis ao presente caso, tendo em vista que a decisão da 4ª JJF trata de fatos geradores ocorridos em 1998 e 1999, anteriores a legislação atual, enquanto que a decisão da 2ª CJF trata de falta de antecipação do ICMS portanto assunto diverso do discutido nesta infração. Mantida a infração.

Voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **170623.0051/09-9**, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.532,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 19.234,84 e de 70% sobre R\$ 6.298,07, previstas no art. 42, II, “d”, “f”, e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$5.556,76**, previstas no art. 42, IX, XI da citada Lei, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JUGADOR