

**PROCESSO** - A. I. Nº 300199.0008/09-0  
**RECORRENTE** - ÓTICA DINIZ LTDA. (ÓTICAS VEJA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0144-01/10  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 22/03/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0040-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 1% e de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Imputações elididas. Modificada a Decisão recorrida. 2. 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. 3. 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. Indeferido o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto à exclusão das multas por descumprimento de obrigações acessórias.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 300199.0008/09-0, lavrado em 20/10/2009 para exigir ICMS no valor de R\$79.835,29, acrescido das multas de 60% e de 70%, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor total de R\$25.867,96, em razão de cinco irregularidades. O Recurso Voluntário versa sobre as imputações 02, 03, 04 e 05. Contudo, em razão de o recorrente fazer menção à Infração 1 para corroborar sua tese de que deveria ser excluída a imputação 2, a imputação 1 está também transcrita neste Relatório.

**INFRAÇÃO 1.** 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 [art. 353, I e II, do RICMS/BA] nos

meses de abril a junho, outubro a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 14.138,13, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 2. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a junho, outubro a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$797,90, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;

INFRAÇÃO 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\$ 36.051,92, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 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 exigido o valor de R\$ 25.070,06, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias;

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento de 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, nos meses de janeiro, março, agosto a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.777,18, acrescido da multa de 60%.

O Fisco acostou, às fls. 12 a 770 (volumes I a III), documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias e vias de notas fiscais, cópias de livros fiscais, Termos de Intimação, de Início e de Prorrogação de ação fiscal.

O autuado impugnou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 775 a 787 (volume IV).

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 795 a 807 mantendo integralmente o Auto de Infração.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0144-01/10, às fls. 811 a 820. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

#### 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”, constante às fls. 27 a 31 dos autos, 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.*

*Observe 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, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas- observe que a omissão de saídas de mercadorias apontada nesta infração, decorre da presunção de que ocorreram 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 transcrito.*

*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 preceito 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, conseqüentemente, 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 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.*

*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 2008 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.*

*Observe 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 parcial, 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 1º/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.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 829 a 842, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária em relação às imputações 2 a 5.

Inicialmente o recorrente pede a nulidade da Decisão de base porque, segundo afirma, após a apresentação da informação fiscal entende que deveria ter sido intimado para apresentar sua manifestação, em contraposição a novos argumentos que aduz que teriam sido lançados pela Fiscalização, mas que tal intimação não ocorreu, o que teria cerceado seu direito de ampla defesa.

Descreve as cinco imputações e a ação fiscal e, em seguida, passa a pronunciar-se acerca das Infrações 2 a 5.

Em relação à Infração 2, pleiteia que seja julgada improcedente em virtude de que esta teria sido absorvida pela multa aplicada na infração 1.

Afirma que o Relator de primeiro grau, ao proferir sua Decisão, entendeu não ser o caso de aplicação do §5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 porque a exigência do cumprimento da obrigação principal, em pauta, não está diretamente vinculada e dependente do descumprimento da obrigação acessória de escrituração nos livros próprios dos documentos fiscais que deram origem à presente exigência. Alega que o Julgador entendeu que seria possível cumprir, nesse caso, a obrigação principal e não cumprir a acessória ou mesmo cumprir a acessória e não cumprir a principal, ou até mesmo não cumprir as duas, como ocorreu nas infrações apontadas. Que, assim, seria cabível a exigência da obrigação principal não satisfeita, com a correspondente multa, bem como a multa pelo descumprimento da obrigação acessória em questão.

Assevera que não mereceria prosperar esse entendimento, porque seria por meio da escrituração das saídas de mercadorias nos livros fiscais que se permitiria apurar o montante do imposto devido e, por esta razão, o descumprimento da obrigação principal seria uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.

Pede que seja julgada improcedente a Infração 2, em virtude de que esta teria sido absorvida pela multa aplicada na Infração 1.

Quanto à Infração 3 diz 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.

O recorrente traz à baila o princípio da não-cumulatividade do ICMS para sustentar que o Fisco acusa a falta de registro das notas fiscais no LRE, o que gerou a presunção de que algumas saídas foram, supostamente, omitidas, mas que em momento algum foi reconhecido pela Fiscalização que a falta de registro dessas notas fiscais também teria ocasionado o não aproveitamento dos correlatos créditos fiscais decorrentes da aquisição das mercadorias, motivo pelo qual diz ser imperioso que seja determinada 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 da infração 3 após a realização de diligência.

Quanto à Infração 4, repete o argumento apresentado na infração 2 no sentido de que a autuação seria improcedente, tendo em vista que as notas fiscais cujas entradas não foram registradas no LRE já foram objeto de exigência do ICMS na infração 3, com a aplicação de multa no percentual de 70%, e que a multa aplicada pelo suposto descumprimento de obrigação principal absorveria a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, conforme preceitua o § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Invoca 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 3.

No que tange à Infração 5, aduz que trata da exigência do diferencial de alíquotas sobre as aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo, oriundas de outras Unidades da Federação. Que neste caso específico ele, recorrente, apesar de não ter recolhido o DIFAL, também não se apropriou do crédito correspondente às referidas aquisições, de modo que não teria havido prejuízo ao Estado.

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, o que entende que equivaleria a dizer que se o contribuinte não efetuar o débito do imposto na aquisição, mas também não aproveitar o crédito fiscal, não haveria 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, estaria reconhecendo que a falta de recolhimento da diferença de alíquotas, quando não haja o respectivo aproveitamento do crédito fiscal, não causaria prejuízo econômico ao Estado, citando e reproduzindo o Acórdão JF N° 0255-04/05 e Decisão da 2ª Câmara do CONSEF, dada por meio da Resolução n° “1851/99”.

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

Conclui pedindo a reforma da Decisão de base e o julgamento pela improcedência da autuação.

O digno representante da PGE/PROFIS emite Parecer às fls. 848 a 850 aduzindo que, em relação à Infração 2, considera despropositado o argumento recursal, pois, conforme exposto na Decisão investivada, e consoante aflora de forma solar na descrição da conduta infracional, o descumprimento da obrigação principal não foi uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória. Em relação à Infração 3, entende que as razões recursais não encontram apoio jurídico, quicá lógico, pois se revela no caso indigitado absolutamente impossível uma correlação das notas com as operações decorrentes de uma lógica presuntiva como dispõe a redação do artigo 4º, §4º, da Lei n° 7.014/96. Afirma que, portanto, se existe a presunção de não pagamento de imposto, não há que se falar em crédito fiscal indevidamente não concedido.

Quanto à Infração 4, aduz que o descumprimento da obrigação principal descrita na Infração 3, por motivos lógicos já explicitados, não possui uma correlação direta com o descumprimento de obrigação acessória da infração 4.

No que concerne à Infração 5, aduz que consoante bem exposto na Decisão de base, por expressa disposição contida em Lei Complementar, o creditamento referente à aquisição de bens para o ativo imobilizado deve ser à proporção de 1/48.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na sessão de julgamento, a digna representante da PGE/PROFIS opinou no sentido do Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto, para que fossem desconsideradas as multas por descumprimento de obrigações acessórias aplicadas em razão das imputações 2 e 4 do Auto de Infração, aduzindo que o fazia com fundamento no disposto no §5º do artigo 42 da Lei n° 7.014/96.

#### **VOTO VENCIDO (Em relação às infrações 2 e 4)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações 02 a 05.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do julgamento de primeira instância, observo que o §7º do artigo 127 do RPAF/99 determina:

*RPAF/99:*

*art. 127.*

*§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.*

Na situação em foco, ao prestar a informação fiscal os autuantes mantiveram integralmente a autuação, não tendo acostado documentos novos, e nem demonstrativos fiscais que modificassem o lançamento de ofício. Em seu texto apenas se pronunciaram acerca das alegações defensivas, rebatendo-as. Assim, não encontra amparo jurídico o pedido do contribuinte no sentido de que a Decisão de base seria nula porque a falta de cientificação do teor

da informação fiscal teria causado cerceamento de defesa. Na realidade, neste PAF estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, inclusive a Decisão de primeiro grau, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu amplo direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo tanto em primeira, quanto em segunda instância, e reconhecido parcialmente o quanto imputado. A rigor, em segunda instância tendo reprisado seus argumentos defensivos em relação às imputações 2 a 5. Arguição de nulidade rejeitada.

Indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Em relação à Infração 2, esta trata de entrada, no estabelecimento, de mercadorias não sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, tendo sido aplicada a multa de 1% sobre o valor de tais operações.

Observe que, tal como assinala o recorrente, a multa foi aplicada considerando-se as mesmas notas fiscais que serviram de base para a imputação 1.

Porém, ao contrário do quanto expõe o sujeito passivo em relação a esta imputação, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, aplicada na Infração 1, não absorve a multa pelo descumprimento de obrigação acessória objeto desta imputação 2, exatamente porque determinam os §§ 4º e 5º do artigo 42 da Lei nº. 7.014/96, que:

*Lei nº 7.014/96:*

*art. 42.*

*(...)*

*§ 4º. As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo seguinte.*

*§ 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.***

*(grifos nossos)*

Assim, imprescindível atentar-se para o fato de que para a absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória a Lei do ICMS na Bahia determina que são necessários dois, e não apenas um, requisito, e são estes dois a decorrência direta e o agravamento da infração.

Infração agravada significa, por lógica do ordenamento e do raciocínio jurídicos, agravamento da punição. Seria improdutivo e um contra-senso se uma infração agravada tivesse multa mais benéfica. Por isto mesmo existe o princípio da proporcionalidade das punições previstas para as condutas infracionais.

Destaco que a primeira infração trata de falta de recolhimento de ICMS devido por substituição tributária. Tal pagamento poderia ter sido efetuado estando, ou não, escrituradas em parte, ou na totalidade, as notas fiscais que embasam as imputações.

Ainda que se possa supor que um contribuinte, que de forma irregular não deseje cumprir com a obrigação principal de recolhimento do imposto, delibere previamente por não escriturar

documentos fiscais que tratem das operações de circulação de mercadorias que são fato gerador do tributo, esta suposição não está comprovada nos autos.

Ademais, a argumentação do contribuinte no sentido de que seria a escrituração que faria com que o imposto fosse recolhido não encontra o mínimo amparo na previsão normativa e nem na realidade quotidiana, tanto assim que lamentavelmente é seguidamente praticada, por alguns contribuintes do ICMS, a irregularidade da falta de pagamento de imposto devidamente escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS; e/ou de imposto informado a esta SEFAZ em declarações econômico-fiscais; e/ou de imposto decorrente de operações devidamente escrituradas no livro Registro de Saídas, apenas a título de exemplos. Tais infrações, inclusive, são objeto de multas específicas previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Por conseguinte, tanto o contribuinte poderia ter registrado os documentos fiscais sem proceder ao pagamento do ICMS devido, quanto poderia não ter escriturado os documentos e ter recolhido o imposto devido por antecipação, pelo que a falta do recolhimento do imposto, devido exatamente pelas operações descritas nos documentos fiscais que embasam a imputação 1, não foi uma consequência direta da falta de escrituração das notas fiscais de entradas, irregularidade objeto da infração 2.

Assinalo ainda que a multa pelo descumprimento da obrigação de recolher o ICMS devido por substituição tributária, conforme previsto no inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, é no percentual de 60% do valor do imposto não recolhido, independentemente do descumprimento de qualquer outra obrigação tributária, exatamente como afirmam os autuantes, pelo que inexistiu qualquer agravamento de penalidade, na Infração 1, por descumprimento de obrigação acessória. Continuou sendo, no caso da infração 1, exatamente o mesmo percentual de 60% do débito reclamado, tal como previsto originariamente na mencionada Lei.

Assim, em relação a estas duas infrações 1 e 2 a situação não se enquadra no disposto no parágrafo quinto do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e sim no parágrafo quarto do mesmo artigo, antecedido.

Quanto aos Acórdãos De Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, mencionados pelo contribuinte, não fazem coisa julgada em relação ao presente processo, sendo necessário examinar-se individualizadamente cada situação de litígio para proferir a Decisão correlata.

Assim, comungando do entendimento expressado tanto pela Junta de Julgamento Fiscal, quanto no Parecer da PGE/PROFIS acostado às fls. 848 a 850 dos autos, constato que a Infração 2 é procedente.

Quanto à Infração 3, omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, o contribuinte não nega a falta de contabilização dos valores objeto das operações descritas das notas fiscais que embasam a imputação, mas pede o aproveitamento dos créditos fiscais correspondentes, após a realização de diligência que solicita.

Assinalo que o Fisco anexa aos autos, à fl. 92 (volume I) declaração formal do contribuinte na qual o ora recorrente confessa que “por falta de conhecimentos técnicos, seus funcionários deixaram de enviar algumas notas fiscais à contabilidade”, citando também expressamente que esta conduta teria ocasionado a sua não contabilização, alegando em seu favor que tal comportamento empresarial não teria, segundo diz, sido praticado por dolo, ou má fé.

No próprio texto do Recurso Voluntário interposto, o contribuinte confirma que o Fisco cobra imposto, na Infração 3, alegando a falta de contabilização de notas fiscais, e não rebate tal acusação de falta de contabilização, apenas pede a realização de diligência no sentido de que viesse a ser considerado suposto crédito fiscal do qual não comprova a existência.

Assinalo que se trata de presunção legal, prevista no §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, cuja redação em vigor no período de 28/12/02 a 30/03/10, portanto abrangendo os fatos geradores objeto das imputações 3 e 4 (março a dezembro/2008), era:

*Lei nº 7.014/96:*



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.*  
(grifos nossos)

Observo que o artigo 60, inciso I, do RICMS/BA, prevê, e já previa à época dos fatos geradores objeto da imputação, que a base de cálculo para os casos de presunção de omissão de saídas é, no caso de entradas não registradas, o valor dos custos destas operações de entradas não registradas, que corresponderá ao valor da receita não declarada.

Observa-se, aí, que se trata de consideração de valores contabilmente registráveis, posto que todas as hipóteses referem-se, tal como está expresso no dispositivo normativo, a “**receita não declarada**”:

RICMS/BA:

Art. 60. *A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*I - nas hipóteses de saldo credor de caixa, de suprimento de caixa de origem não comprovada, de passivo fictício ou inexistente e de entradas ou pagamentos não registrados na escrituração, o valor do saldo credor de caixa ou do suprimento de origem não comprovada, ou do exigível inexistente, ou dos pagamentos ou do custo das entradas não registrados, conforme o caso, que corresponderá ao valor da receita não declarada (art. 2º, § 3º);*  
(grifos nossos)

Assim, não cabe a dedução de créditos fiscais pedida pelo contribuinte, pelo que mantida a Decisão de base quanto à procedência integral da Infração 3.

Quanto à Infração 4, aplica-se o mesmo raciocínio já esposado neste voto acerca do pedido do contribuinte relativamente à Infração 2.

Assim, a Infração 4 trata de entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, tendo sido aplicada a multa de 10% sobre o valor de tais operações.

Observo que, tal como assinala o recorrente, a multa foi aplicada considerando-se as mesmas notas fiscais que serviram de base para a imputação 3.

Porém, ao contrário do quanto expõe o sujeito passivo em relação a esta imputação, a multa pelo descumprimento da obrigação principal, aplicada na Infração 3, não absorve a multa pelo descumprimento de obrigação acessória objeto desta imputação 4, conforme determinam os §§ 4º e 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, já transcritos neste voto.

Destaco que a quarta infração trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de valores de operações de aquisições de mercadorias não registradas na contabilidade da empresa, e não apenas em sua escrita fiscal. O contribuinte, à fl. 92 (volume I), tal como já exposto neste voto, declara formalmente que não contabilizou operações, e não nega, em sua peça recursal, tal ausência de contabilização, embora cite que a imputação 3 refere-se a operações não contabilizadas e também não escrituradas. A falta de contabilização dos valores referentes a tais entradas poderia ter sido efetuada estando, ou não, escrituradas nos livros fiscais em parte, ou na totalidade, as notas fiscais que embasam as imputações.

Cabe aqui ressaltar que a presunção legal em foco não se dá pela mera não escrituração fiscal, sendo esta falta de escrituração fiscal um descumprimento de obrigação acessória. A presunção ocorre tão-somente pela falta de contabilização dos valores das receitas oriundas dessas operações não registradas na contabilidade do autuado.

O contribuinte poderia ter registrado as notas fiscais no seu livro Registro de Entradas e não ter contabilizado as saídas anteriores que geraram a receita que lhe possibilitou adquirir tais

mercadorias cujas notas fiscais de aquisição veio depois a registrar no seu livro Registro de Entradas. Se o contribuinte agisse assim, o Fisco só detectaria a omissão de receitas anteriores se fizesse uma auditoria contábil.

Não se está aplicando multa, na Infração 4, atinente às entradas anteriores que não foram contabilizadas, e que nem se sabe se foram adquiridas com notas fiscais regularmente emitidas pelos fornecedores. O que se está cobrando, na Infração 4, é a multa por falta de registro de operações em que foram devidamente emitidas as notas fiscais, e tais notas fiscais apenas não foram registradas no livro Registro de Entradas.

Assim, ainda que se possa supor que um contribuinte, que de forma irregular não deseje cumprir com a obrigação principal de recolhimento do imposto, delibere previamente por, além de não contabilizar os valores concernentes, também não escriturar no livro registro de Entradas documentos fiscais que tratem das operações de circulação de mercadorias que são fato gerador do tributo, esta suposição não está comprovada nos autos.

Ademais, tanto o contribuinte poderia ter registrado os documentos fiscais sem proceder ao pagamento do ICMS devido pelas saídas anteriores que ocasionaram a receita que proporcionou a aquisição não contabilizada, quanto poderia não ter escriturado fiscalmente os documentos e ter recolhido o imposto devido pelas operações anteriores, objeto da presunção contábil que fundamenta a imputação 3, pelo que a falta do recolhimento do imposto, devido pelas operações descritas nos documentos fiscais que embasam a imputação 3, não foi uma consequência direta da falta de escrituração fiscal das notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, irregularidade objeto da infração 4.

Destaco ainda que a multa aplicada em razão do cometimento da Infração 3, conforme estava previsto à época dos fatos geradores no inciso III do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, era de 70% do valor do imposto não recolhido, independentemente do descumprimento de qualquer outra obrigação tributária, pelo que inexistiu qualquer agravamento de penalidade, na Infração 3, por descumprimento de obrigação acessória. Com, ou sem, a aplicação da penalidade objeto da Infração 4, continuou sendo aplicado, no caso da infração 3, o percentual de multa de 70% do débito de ICMS reclamado, tal como previsto originariamente, e à época dos fatos geradores objeto da imputação 03, na mencionada Lei.

Assim, em relação a estas duas infrações 3 e 4, a situação também não se enquadra no disposto no parágrafo quinto do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e sim no parágrafo quarto do mesmo artigo, ante-mencionado.

Quanto aos Acórdãos de primeira instância deste Conselho de Fazenda, mencionados pelo contribuinte, igualmente não fazem coisa julgada em relação ao presente processo, sendo necessário examinar-se individualizadamente cada situação de litígio para proferir a Decisão correlata.

Assim, ainda comungando do entendimento expressado tanto pela Junta de Julgamento Fiscal, quanto no Parecer da PGE/PROFIS acostado às fls. 848 a 850 dos autos, constato que a Infração 04 é procedente. Mantida a Decisão recorrida quanto à procedência da Infração 4.

No que diz respeito à imputação 5, está também correta a Decisão de primeiro grau, porquanto o recorrente admite que adquiriu 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, agindo assim em desacordo com o previsto no RICMS/BA.

A alegação do recorrente quanto a não ter havido prejuízo ao erário não se encontra comprovada nos autos. Na realidade, ocorreu a falta de recolhimento do imposto quando da aquisição do bem, e o crédito pode ser de fato utilizado, mas obedecendo-se à proporção de 1/48, tal com já exposto no voto emitido pelo ilustre Relator de primeiro grau, e corroborado pelo digno Procurador, no

Parecer da PGE/PROFIS acostado aos autos deste processo. Mantida a Decisão recorrida também no tocante à Infração 5.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR (Em relação às infrações 2 e 4)**

Com a devida vênia, discordo da ilustre Relatora no que tange ao não reconhecimento da absorção arguida pelo contribuinte das infrações 2 e 4 pelas infrações 1 e 3, respectivamente, por força do disposto no art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96.

A infração 2 foi lançada para a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a falta de registro das mercadorias saídas no estabelecimento conforme infração 01, nos mesmos meses de apuração.

Concordo com a argumentação do recorrente de que somente seria por meio da escrituração das saídas de mercadorias nos livros fiscais (infração 2) que se permitiria apurar o montante do imposto devido por antecipação (infração 1) e, por esta razão, o descumprimento da obrigação principal seria uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.

No que toca a infração 4, lançada também para a cobrança por descumprimento de outra obrigação acessória, falta do devido registro na fiscal escrita fiscal da entrada de mercadorias, gerando o imposto lançado na omissão de saídas da infração 3, também nos mesmos meses de apuração.

Da mesma forma, entendo que o Recorrente tem razão, uma vez que, tendo em vista que as notas fiscais cujas entradas não foram registradas no LRE já foram objeto de exigência do ICMS na infração 3, com a aplicação de multa no percentual de 70%, deve esta multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal absorver a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (infração 4), conforme preceitua o § 5º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Aliás, cabe a análise do dispositivo em comento para sua devida aplicação.

O citado artigo 42, §§4º e 5º assim dispõe:

*Lei nº 7.014/96:*

*Art. 42.*

*(...)*

*§ 4º. As multas serão cumulativas quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação tributária acessória e principal, observado o disposto no parágrafo seguinte.*

*§ 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.*

O parágrafo quinto estabelece que haverá absorção da multa pelo descumprimento de obrigação acessória pela multa pelo descumprimento da obrigação principal, sempre que esta seja uma consequência direta do inadimplemento daquela, ou seja, uma vez não observada a obrigação acessória, a obrigação principal também não é.

Esse é o requisito fundamental da norma em comentário.

Contudo, a redação confusa do §5º contém na sua parte final a seguinte oração: “..., servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.”.

Pois bem, entendo que a parte final do dispositivo explica de maneira não muito clara que se o sujeito de ambas as infrações (principal e acessória) for o mesmo agente, haverá aplicação da absorção da multa acessória, caso contrário, por silogismo lógico, se os sujeitos passivos forem

peças distintas, deverá ser feito o lançamento para a obrigação principal e o lançamento para obrigação acessória, independentemente da conexão das infrações.

Assim sendo, como no caso sob exame temos o mesmo sujeito passivo, concluo que deve ser aplicada a regra do art. 42, §5º da Lei 7.014/96, levando as infrações 2 e 4 serem julgadas improcedentes, por terem sido absorvidas pelas multas aplicadas pelos descumprimentos das obrigações principais, infrações 1 e 3, respectivamente.

Pelo exposto, voto no sentido de prover parcialmente o Recurso Voluntário, reconhecendo a improcedência das infrações 2 e 4, para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **300199.0008/09-0**, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA. (ÓTICAS VEJA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$53.967,23**, acrescido das multas de 60% sobre R\$17.915,31 e 70% sobre R\$36.051,92, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7014/96 em redação vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Em relação às infrações 2 e 4) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Em relação às infrações 2 e 4) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO VENCEDOR  
(Em relação às infrações 2 e 4)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS