

A.I. Nº - 108529.0401/14-8  
AUTUADO - MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2016

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0077-06/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Comprovado o recolhimento do imposto, à época dos fatos geradores. Exação insubstancial. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Exigência decorrente da anterior. Comprovado o recolhimento tempestivo do imposto e o consequente direito ao crédito fiscal. Item insubstancial; b) MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. A indicação de dispositivo legal revogado, para enquadramento da infração, não ensejou qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do sujeito passivo, inexistindo razões para a nulidade da infração. Item subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Previsão legal para incidência do ICMS sobre operações de transferências. Razões de defesa não elidem a infração. Item subsistente. 4. DOCUMENTO FISCAL. NOTA FISCAL. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Por se tratar de penalidade relativa às mesmas notas fiscais objeto da infração que exige o imposto por presunção legal, a multa por descumprimento da obrigação tributária acessória deve ser absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal prevista para aquela exação. Item insubstancial; b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Comprovado que parte das notas fiscais estavam devidamente escrituradas. Item subsistente em parte. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MULTA; b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO: b.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; b.2) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Exações não impugnadas e subsistentes. 6. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE REGISTRO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Elidida parte da presunção legal, através da comprovação do registro de notas fiscais. Item subsistente em parte. Adequação do

lançamento. Rejeitada preliminar de nulidade e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 23/12/2014, para exigir o montante de R\$1.747.869,11, referente a dez infrações, nos termos a seguir:

INFRAÇÃO 1 - Multa, no valor de R\$114.334,50, correspondente a 60% sobre a parcela do ICMS antecipação parcial que deixou de ser paga, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no mês de fevereiro de 2012.

INFRAÇÃO 2 – Utilização a maior de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$259.788,67, no mês de março de 2012, referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$118,08, no mês de fevereiro de 2013, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$221.883,61, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, agosto, setembro e dezembro de 2010, e fevereiro a abril de 2013.

INFRAÇÃO 5 - Multa, no valor de R\$400.050,69, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias não tributáveis entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2010/2013.

INFRAÇÃO 6 – Multa, no valor de R\$431.387,14, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de agosto/2010; junho, novembro e dezembro/2011; janeiro, março e setembro de 2012; janeiro a abril/2013.

INFRAÇÃO 7 – Multa, no valor total de R\$150,00, decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2010 a 2012.

INFRAÇÃO 8 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$3.221,64, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2010 e 2011.

INFRAÇÃO 9 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, no valor de R\$9.575,42, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2010 a 2012.

INFRAÇÃO 10 – Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS devido de R\$307.359,36, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de agosto de 2010; junho e dezembro de 2011; janeiro, março e setembro de 2012; janeiro a abril 2013.

Em sua defesa, às fls. 26 a 40 dos autos, o sujeito passivo, preliminarmente, arguiu a nulidade da autuação, em razão da fundamentação do Termo de Apreensão em dispositivo revogado (infração 3), do que aduz que o Auto de Infração é fundamentado no art. 93, V, alínea b e 124 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, no que tange à infração nº 3.

Destaca que o art. 144 do CTN dispõe que “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”. Assim, no entender do defendant, se o lançamento rege-se pela Lei então vigente, é de se concluir pela nulidade do lançamento referente à infração 3, ante a sua indiscutível nulidade por inobservância dos requisitos legais estabelecidos para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública, bem como violação ao Princípio da Legalidade, uma vez que o fato gerador ocorreu em 28.02.2013 e é fundamentado em dispositivo revogado em 01.04.2012.

No mérito, quanto à infração 1, na qual exige ICMS antecipado especial (parcial) referente às aquisições interestaduais de mercadorias com o fim de comercialização, aduz que, conforme relatório base para o recolhimento do antecipado especial (fl. 42), a impugnante incluiu em sua apuração todas as notas fiscais apontadas pelo fiscal, com exceção das Notas Fiscais de nºs 1597, 1601, 1603, 1604, 1612, 1610, 1611, 1626, 1619, 1627, 1628, 92413, cujo o antecipado especial das mesmas soma R\$ 24,66. Assim, o valor de ICMS antecipado especial (parcial) do mês de fevereiro totalizou R\$259.788,67, valor este devidamente recolhido em 26.03.2012 (fls. 44/45).

Inerente à infração 2, sustenta o correto creditamento realizado no mês de março de 2012, conforme disposto no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, ou seja, pelo regime da não cumulatividade, na saída das mercadorias adquiridas para a comercialização e que foram objeto de antecipação do imposto, ocorreu a tributação, e como consequência, a impugnante creditou-se do imposto pago quando da entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Assim, conforme comprovado no item anterior, realizou o recolhimento no valor de R\$259.788,67 à título de antecipação do imposto, a lógica foi transportar o valor pago para a apuração do mês subsequente à crédito (fl. 47), não havendo de se falar em utilização de crédito a maior do ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da federação, visto que a mesma recolheu exatamente o valor que se creditou.

No tocante à infração 4, relativa à exigência de diferença de alíquotas, o autuado relaciona notas fiscais e diz que não recolheu o diferencial por tratar-se de operação de transferência de ativo imobilizado entre suas filiais em Salvador e Jaboatão dos Guararapes (PE) (fls. 49 a 113), uma vez que, com relação a este fato gerador do imposto, segundo a regra prevista no artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988, a ênfase se dá na operação de circulação física e econômica com transferência de titularidade. Cita doutrina e jurisprudência (SÚMULA 166 DO STJ) de que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*” Assim, sustenta que deve ser cancelada a multa referente às notas fiscais referidas.

Em relação à infração 5, o defendant aduz que, conforme se comprova pelos documentos apresentados, por amostragem, as notas fiscais foram devidamente escrituradas no Registro de Entrada (fls. 115 a 133). Assim, requer seja cancelada a autuação ou se determine a realização de diligência.

No que diz respeito à infração 6, o sujeito passivo esclarece que as Notas Fiscais nºs 69490, 69493, 904468, 93753 e 99938, foram emitidas para a operação de remessa para treinamento e sua saída foi devidamente registrada no livro próprio (fls. 135 a 144), bem como seu retorno e aquisição, provavelmente registrada em anos anteriores ao fiscalizado, do que requer diligência para verificação de anos anteriores.

Com relação à Nota Fiscal nº 88073, a mesma foi emitida e escriturada na operação de saída para integralização do ativo imobilizado (fls. 146/147).

Já às Notas Fiscais nºs 1812 e 2174 emitidas pela Caterpillar, as mesmas foram devidamente escrituradas (fls. 149 a 152). A Nota Fiscal nº 123270, a mesma foi emitida para cancelar a Nota Fiscal nº 123115 (fls. 154 e 156) que por sua vez refere-se à devolução da Nota Fiscal nº 120373 (fl. 158), emitida em duplicidade à Nota Fiscal nº 120503 (fl. 160) que trata de operação de venda de máquina recebida pela filial Salvador pela transferência realizada a partir da filial Serra (Nota Fiscal nº 1756 – fl. 162), entrada esta, devidamente registrada no livro próprio (fl. 164).

Com relação à Nota Fiscal nº 123269 (fl. 166), foi emitida para cancelar a Nota Fiscal nº 123118 (fl. 168) que por sua vez refere-se à devolução da Nota Fiscal nº 120187 (fl. 170), emitida em duplicidade à Nota Fiscal nº 120225 (fl. 172) que trata de operação de venda de máquina recebida pela filial Salvador pela transferência realizada a partir da filial Serra (Nota Fiscal nº 1754 – fl. 174), entrada esta, devidamente registrada no livro próprio (fl. 176).

Neste sentido, o deficiente sustenta ser completamente incabível, a aplicação da multa de 10% e totalmente improcedente a autuação com base na ausência de escrituração fiscal das referidas notas, pelo que deve ser anulada a presente infração.

Quanto à infração 10, o autuado defende que as saídas identificadas pelo autuante foram devidamente registradas em livro próprio, conforme documento às fls. 178 a 193 dos autos, do que esclarece que as Notas Fiscais nºs 1812 e 2174 são notas de aquisição, devidamente registradas no livro Registro de Entrada (fls. 195 a 198) e cujas as saídas são, respectivamente, as Notas Fiscais nºs 41947 e 1268, também registradas (fls. 200 a 203).

Assim, concluiu ser incabível a exação, devendo ser cancelada, bem como a multa de 100% aplicada.

Por fim, requer seja conhecida e julgado improcedente o Auto de Infração, por cobrar crédito tributário já extinto pelo pagamento.

O autuante, em sua informação fiscal, às fls. 210 a 215 dos autos, em relação à preliminar de nulidade da infração 3, aduz que o enquadramento em norma já revogada deu-se por erro no Sistema de Emissão do Auto de Infração (SEAI), o qual não está atualizado corretamente, cujo enquadramento em vigor é o art. 300, III, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 310, IX, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

No mérito, inerente à infração 1, o autuante diz que houve um equívoco da autuada ao realizar o recolhimento da antecipação parcial com código de receita 1145, próprio do ICMS Antecipação Tributária. Porém, após análise das alegações da autuada e verificações das provas acostadas ao PAF, solicita que seja julgada improcedente a infração.

Quanto à infração 2, devido ao equívoco do contribuinte, anteriormente relatado, solicita que seja julgada improcedente a infração.

Em relação à infração 3, solicita que seja mantida a infração, pois o erro no enquadramento se deu pela não atualização correta do SEAI, conforme esclarecido na preliminar.

Já a infração 4, informa que o art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente. Assim, o autuante sustenta que não pode prosperar a alegação do deficiente de que não houve ocorrência do fato gerador. Mantém a infração.

Referente à infração 5, o autuante, após analisar as cópias das notas fiscais e dos livros Registro de Entradas acostados ao PAF, às fls. 114 a 133, excluiu as notas fiscais registradas e anexou novos demonstrativos, remanescendo o valor de R\$399.208,36, do que solicita a procedência parcial da infração.

Do mesmo modo, na infração 6, após analisar as cópias das notas fiscais e dos livros Registro de Entradas acostados ao PAF, às fls. 134 a 173, o autuante excluiu as notas fiscais registradas e

anexou novos demonstrativos, remanescendo o valor de R\$20.964,84, do que solicita a procedência parcial da infração.

Quanto às infrações 7, 8 e 9, diz que o contribuinte não se manifestou. Requer a procedência das exações.

Já a infração 10, após analisar as cópias das notas fiscais e dos livros “de entradas” acostados ao PAF, às fls. 177 a 203, o autuante excluiu as notas fiscais registradas e anexou novos demonstrativos, no valor de R\$29.405,34, do que solicita a procedência parcial da infração.

Cientificado da Informação Fiscal e recebida a mídia eletrônica com os respectivos arquivos, conforme recibo às fls. 224 e 225 dos autos, o sujeito passivo apresenta nova manifestação, às fls. 227 a 237, na qual reitera a preliminar de nulidade da infração 3, sob a alegação de ter sido fundamentada em dispositivo legal já revogado; como também repete a mesma alegação relativa à infração 4, inerente às operações de transferência de ativo immobilizado que entende não incidir o ICMS do diferencial de alíquota; assim como em relação à infração 5, que diz ter, por amostragem, comprovado diversas notas fiscais escrituradas, do que requer o cancelamento da autuação ou, caso contrário, realização de diligência. Anexa parte da documentação anteriormente apensada à defesa.

O autuante, em nova informação fiscal, às fls. 380 a 383 dos autos, com exceção da infração 5, ratifica a informação fiscal anterior. Já em relação à infração 5, o preposto fiscal aduz que, após analisar os documentos fiscais e os livros Registro de Entradas, às fls. 286 a 377 dos autos, excluiu as notas fiscais registradas pelo defendant, do que apresentou novos demonstrativos e apurou o valor remanescente de R\$396.940,17. Assim, requer a procedência parcial da quinta infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$1.747.869,11, relativo à dez infrações, sendo objeto de impugnação as exações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 10, anteriormente descritas. Em consequência, por não terem sido objeto da lide as exações 7, 8 e 9, conclui-se pelo reconhecimento tácito pelo sujeito passivo e considero procedentes as referidas infrações 7, 8 e 9 do lançamento de ofício.

Quanto à preliminar de nulidade da infração 3, por ter sido enquadrada em dispositivo regulamentar já revogado, uma vez que se trata de fato gerador ocorrido em 28.02.2013 e a acusação fiscal se fundamenta em dispositivo regulamentar (RICMS/97) revogado em 01.04.2012, há de se esclarecer que a exação se fundamenta em levantamento fiscal intitulado de “Crédito Indevido Material de Uso ou Consumo”, em mídia eletrônica, cuja cópia foi fornecida ao contribuinte, consoante recibo às fls. 19/20 dos autos.

Em consequência, verifico que o demonstrativo é autoexplicativo e que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi plenamente exercida, não merecendo guarida a arguição de nulidade da terceira infração, sob justificativa de ter indicado dispositivo revogado, uma vez que, inexistiu qualquer prejuízo ao pleno exercício do direito de defesa do sujeito passivo, o que, nos termos do §2º do art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, “*Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade.*”, como também, como previsto no art. 19 do mesmo RPAF, “*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*”, conforme ocorreu no presente caso, já que a acusação fiscal é “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”.

Também, nos termos do art. 147, I, do RPAF, indefiro o pedido de diligência fiscal, pois entendo desnecessária em vista das provas produzidas e anexas aos autos. Assim, por considerar

suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também por se destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal e comercial da empresa ou a documentos em sua posse e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, como prova de sua alegação, indefiro o pedido de diligência fiscal em relação às infrações 5 e 6 do Auto de Infração.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, as razões de defesa e os documentos apensados, às fls. 44, 45 e 47 dos autos, comprovam que as notas fiscais relacionadas pelo autuante para exigir a antecipação parcial (exação 1) foram objeto de tributação e recolhimento tempestivo, conforme DAE às fls. 44 e 45 dos autos, e, em consequência, do direito do correspondente crédito fiscal (exação 2), sendo improcedentes as duas primeiras exigências, conforme reconhece o próprio autuante em sua informação fiscal (fl. 213). Infrações 1 e 2 improcedentes.

No tocante à infração 3, em que pese o deficiente se limitar apenas à preliminar de nulidade, conforme já dito, verifico que o levantamento fiscal é autoexplicativo, pois, no demonstrativo “Crédito Indevido Material de Uso ou Consumo” (CD – fl. 21), discriminam as notas fiscais, a espécie do produto adquirido (sacos plásticos e caixas de papelão e plásticas), os valores de base de cálculo, do ICMS creditado (R\$276,22) e do ICMS decorrente da diferença das alíquotas (R\$115,08).

Contudo, da análise do aludido levantamento fiscal, verifica-se que o autuante ao lançar a exigência do crédito fiscal do ICMS, tido como indevido, se equivocou ao apropiar o valor de R\$118,08, supostamente inerente ao ICMS DIFAL, deixando de reclamar o valor correto do ICMS indevido de R\$276,22 (a menor em R\$158,14), além de não exigir o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas, no valor de R\$115,08. Item procedente.

Sendo assim, nos termos do art. 156 do RPAF, represento à autoridade competente para verificar a necessidade de se recuperar o crédito tributário remanescente.

Na infração 4, o autuado alega que não recolheu o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas por tratar-se de operação de transferência de ativo imobilizado entre suas filiais, do que invoca Súmula 166 do STJ de que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Contudo, há de se ressaltar que tais exigências são devidas conforme previsto no art. 2º, IV, c/c §1º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, *sendo irrelevantes para caracterização do fato gerador: I) a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo; II) o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular; III) a validade jurídica da propriedade ou da posse do instrumento utilizado na prestação do serviço; IV) o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações; V) o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação.* Já o art. 4º, XV, da citada Lei nº 7.014/96, considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao seu uso, consumo ou ativo permanente. Saliente-se que a negativa de aplicação da legislação nos falece competência, como determina o art. 125, III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Infração subsistente.

Em relação às infrações 5 e 6, o deficiente comprova, às fls. 115 a 176 dos autos, a existência de notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas, tendo o preposto fiscal, após analisar as provas documentais, acolhido as razões de defesa e refeito os demonstrativos para apurar, respectivamente, valores remanescentes de R\$399.208,36 e R\$20.964,84, do que foi intimado o autuado a tomar ciência (fls. 224/225), contudo, nenhum fato novo aduz, limitando-se a: alegar que apresentou tais documentos “por amostragem”; anexar os mesmos documentos fiscais já apensados na sua impugnação inicial e reiterar seu pedido de diligência fiscal, caso a autuação

não seja cancelada. Por sua vez, o autuante reviu seu posicionamento relativo à infração 5 e concluiu pela sua subsistência parcial no valor de R\$396.940,17, cuja dispensa da ciência ao sujeito passivo, em face do refazimento do demonstrativo efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pelo autuado está prevista no §8º do art. 127 do RPAF.

Como já dito, todas as provas documentais trazidas pelo sujeito passivo foram acolhidas pelo autuante e, em nova oportunidade, o contribuinte não apresenta qualquer prova remanescente de algum documento fiscal registrado e indevidamente mantido como não escriturado, de forma a elidir as penalidades, objeto destas duas exações, por entradas no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro fiscal.

Há de se salientar que, nos termos do art. 123 do COTEB, reproduzido no RPAF, “É assegurado ao sujeito passivo o direito de ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver desde que produzidas na forma e prazos legais.”, devendo a matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide ser alegada de uma só vez, cuja prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; ii) se refira a fato ou a direito superveniente; iii) se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não ocorreu.

Assim, diante de tais considerações, como também por se tratar de matéria simplória (falta de registro de notas fiscais), como também por se destinare a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal e a documentos em posse do requerente e cuja cópia poderia ter sido por ele juntada aos autos, não se justifica o requerimento para a realização de diligência fiscal, conforme prevê o §3º do art. 123 c/c o art. 147, I, do RPAF, sob pena de se mobilizar preposto fiscal e recursos públicos para a produção de defesa do contribuinte, de seu ônus e responsabilidade.

Porém, em razão da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, através da Lei nº 13.461, de 10/12/15, na qual a penalidade de 10% passou a ser de 1% do valor comercial da mercadoria sujeita a tributação que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, deve-se aplicar, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, por se tratar de ato não definitivamente julgado, o que resulta no valor de R\$2.096,48 para a infração 6.

Assim, diante das provas documentais trazidas aos autos, a infração 5 subsiste parcialmente, no valor de R\$396.940,17, conforme mídia à fl. 385 dos autos e demonstrativos abaixo:

MÊS	EXERCÍCIO DE 2010	EXERCÍCIO DE 2011	EXERCÍCIO DE 2012	EXERCÍCIO DE 2013
JAN	2.410,36	2.320,29	3.893,04	4.846,85
FEV	4.166,20	14.038,99	10.244,09	3.724,36
MAR	1.263,64	22.050,39	20.502,34	5.905,08
ABR	2.418,30	13.934,63	10.464,18	9.005,02
MAI	6.356,26	22.926,85	8.189,53	1.378,94
JUN	2.403,76	5.590,77	3.976,54	2,13
JUL	3.887,19	11.204,37	10.715,25	0,00
AGO	6.709,05	20.377,03	27.969,00	1.450,56
SET	13.641,90	3.724,07	10.225,80	62,29
OUT	10.292,89	18.312,10	13.788,34	2,63
NOV	3.635,39	15.631,12	20.461,41	0,00
DEZ	3.966,38	8.315,78	6.401,08	4.154,00
Total	61.151,32	158.426,39	146.830,60	30.531,86
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO 5 (Exérc. 2010 + 2011 + 2012 + 2013)</b>				<b>396.940,17</b>

Já a infração 6, resultaria na penalidade no montante de R\$2.096,48, conforme mídia à fl. 217 dos autos, caso não existissem as considerações insitas na décima infração, relativas à absorção desta multa por descumprimento da obrigação tributária acessória pela multa por descumprimento da obrigação principal prevista para a infração 10.

Por fim, quanto à infração 10, da análise do demonstrativo que a fundamenta, intitulado de “Omissão de Saídas - Entradas Não Registradas”, conforme mídia à fl. 21 dos autos, verifica-se que a exigência decorre de *entradas de mercadorias não registradas*, relativas às Notas Fiscais nºs: 6831 e 7006, inerentes ao exercício de 2010; 69490, 69493, 88073 e 90468, inerentes ao exercício de 2011; 937753, 99938, 123269 e 123270, ao exercício de 2012; 566376, 1812 e 2174, ao exercício de 2013, cujos valores das operações foram acrescidos da MVA de 20%, de cujo montante à alíquota de 17% apura-se o ICMS, o qual é deduzido do crédito da operação de aquisição, resultando no ICMS exigido.

Há de se destacar que estes mesmos documentos fiscais também constam do levantamento fiscal da infração 6, na qual se exige a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

O defensor aduz que as Notas Fiscais nºs: 69490, 69493, 88073, 90468, 937753, 99938, 123269 e 123270, se tratam operações de saídas, as quais foram devidamente registradas em livro próprio, e que as Notas Fiscais nºs 1812 e 2174 são de aquisição, devidamente registradas no livro Registro de Entradas, conforme documentos às fls. 178 a 198 dos autos.

Por sua vez, o autuante, quando da sua informação fiscal, relativa à infração 10, após analisar as provas documentais, excluiu as citadas notas fiscais registradas e anexou novos demonstrativos, no valor de R\$29.405,34, conforme mídia à fl. 217 dos autos, relativo às notas fiscais: 6831, 7006 (exercício de 2010) e 566376 (exercício de 2013), sob a mesma metodologia já relatada.

Contudo, da análise do *derradeiro* demonstrativo de “Omissão de Saídas – Entradas Não Registradas”, à fl. 217 dos autos, que fundamenta o valor remanescente da acusação fiscal, agora se observa tratar-se apenas de notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas a tributação normal (Notas Fiscais nºs: 6831 e 7006 em agosto/2010 e 566376 em janeiro/2013), as quais não foram escrituradas.

Porém, tal metodologia (valor da operação, acrescida de MVA, cujo ICMS de 17% é deduzido do crédito da operação, apurando-se o ICMS exigido) é aplicada para a substituição tributária do ICMS e não para a presunção de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, a qual se configura sempre que se verificar a existência de entrada de mercadorias não registradas, conforme previsto no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, que, nessa hipótese não haverá a MVA para apurar o imposto e sequer a dedução do crédito do ICMS da operação, pois tal presunção legal é de que o contribuinte não contabilizou as entradas das mercadorias, por tê-las adquiridas com receitas de vendas anteriores e também não contabilizadas, cujo valor da receita (que é igual ao custo da entrada das mercadorias não registradas) é que serve como base de cálculo da exação.

Sendo assim, conforme estabelece o art. 23-A, I, “d”, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS, na hipótese legal de presunção de omissão de saídas, constatada através de entradas de mercadorias ou bens não registrados, é o valor apurado do custo das entradas não registradas, que corresponderá ao valor da receita não declarada, ou seja, a receita omitida das vendas anteriores é da mesma monta das aquisições, devendo incidir a alíquota de 17% sobre a aludida receita para se apurar o ICMS devido.

Assim, diante de tais considerações, tendo em vista o correto enquadramento legal e acusação fiscal, adequo o levantamento fiscal, à fl. 217 dos autos, conforme a seguir:

Data Ocorr.	N. F.	VALOR	ICMS (17%)
31/08/2010	6.831	82.950,00	14.101,50
31/08/2010	7.006	82.950,00	14.101,50
Total/mês			28.203,00

Data Ocorr.	N. F.	VALOR	ICMS (17%)
31/01/2013	566.376	43.748,37	7.437,23
Total/mês			7.437,23

Sendo assim, subsiste parcialmente a infração 10, no valor de R\$35.640,23.

Entretanto, como a infração 6 remanesce no valor de R\$2.096,48, inerente à multa de 1% (art. 106, II, “c”, do CTN), por ter o contribuinte dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a

tributação, inerentes às mesmas Notas Fiscais n<sup>os</sup> (6831, 7006 e 566376) objeto da infração 10, a multa por descumprimento da obrigação tributária acessória deve ser absorvida pela multa por descumprimento da obrigação principal prevista para esta última exação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$662.117,94, conforme a seguir:

INFR.	AUTO DE INFRAÇÃO	ACÓRDÃO JJF	FONTE
1	114.334,50	-	Improcedente
2	259.788,67	-	Improcedente
3	118,08	118,08	CI Matt. Uso Consumo; CD à fl. 21
4	221.883,61	221.883,61	Dem. Dif. Alíquota; CD à fl. 21
5	400.050,69	396.940,17	Dem. NF Não Registradas; CD fl. 385
6	431.387,14	-	Multa absorvida pela multa infração 10
7	150,00	150,00	Infração não impugnada
8	3.221,64	3.221,64	Infração não impugnada
9	9.575,42	9.575,42	Infração não impugnada
10	307.359,36	35.640,23	Dem. Omissão Saídas - Entr. Não Reg. CD fl.217
	<b>1.747.869,11</b>	<b>667.529,15</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0401/14-8**, lavrado contra **MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$270.438,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$231.577,11 e 100% sobre R\$38.861,87, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias de **R\$397.090,17**, previstas nos incisos XI e XXII, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR