

**PROCESSO** - A. I. Nº 108529.0401/14-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO – Acórdão 6º JJF nº 0077-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 30/08/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0210-11/12

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Documentos juntados ao processo comprova que os valores exigidos foram recolhidos tempestivamente. Infração improcedente. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Comprovado nos autos que o valor exigido a título de crédito a maior do que foi pago, foi recolhido no prazo legal. Consequente direito ao crédito fiscal. Item insubsistente. 3. 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 10, 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. Infração improcedente. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Comprovado que parte das notas fiscais estavam devidamente escrituradas. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. 4. 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. Infração procedente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº JJF 0077-06/16, ter desonerado o sujeito passivo de parte dos valores exigidos nas infrações 1, 2, 5, 6 e 10, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração lavrado em 23/12/2014, exige o montante de R\$1.747.869,11, referente a dez infrações, sendo que as infrações objeto do Recurso interposto acusam:

*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 com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente (2/2012).*

*2. Utilização a maior de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$259.788,67, no mês de março de 2012, referente*

*à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação.*

*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.*

*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.*

*10. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS devido de R\$307.359,36, apurada através de entradas de mercadorias não registradas (2010, 2011, 2012 e 2013).*

Na Decisão proferida pela Primeira Instância (fls.395/403) inicialmente foi ressaltado que as infrações 7, 8 e 9, foram reconhecidas e ficam mantidas.

Afastou a nulidade suscitada relativa à infração 3, sob alegação de ter se fundamentado em dispositivo revogado, por entender que o demonstrativo correspondente é autoexplicativo, preenchendo as formalidades legais, não violando o devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi plenamente exercida, nos termos do §2º do art. 18 e art. 19 do RPAF/BA.

Indeferiu o pedido de realização de diligência fiscal, nos termos do art. 147, I, do RPAF/BA, por entender ser desnecessário em vista das provas produzidas e anexadas aos autos e por se tratar de verificação de fatos vinculados à escrituração fiscal da empresa, cujas provas poderiam ser juntadas ao processo. No mérito, apreciou que:

*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.*

*Em relação às infrações 5 e 6, o defendente 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 destinar 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 média 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, cf. média à fl. 217 dos autos, caso não existissem as considerações ínsitas 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 média 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 defendente aduz que as Notas Fiscais nºs: 69490, 69493, 88073, 90468, 93753, 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 média 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 tratarem 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%)	Data Ocorr.	N. F.	VALOR	ICMS (17%)
31/08/10	6.831	82.950,00	14.101,50	31/01/2013	566.376	43.748,37	7.437,23
31/08/10	7.006	82.950,00	14.101,50				
Total/mês			28.203,00	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 nºs (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.*

Por fim, votou pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$662.117,94, conforme demonstrativo apresentado à fl. 403.

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 420/427), om relação à infração 4, porém tendo sido cientificado da Decisão em 09/09/16 (fl. 414) protocolou o Recurso em 06/10/16 (fl. 417) além do prazo de 20 (vinte) dias estabelecido no art. 171 do RPAF/BA, contado da data da ciência da Decisão recorrida, tendo sido o mesmo indeferido conforme despacho à fl. 431.

## VOTO

O Recurso de Ofício refere-se às desonerações promovidas no julgamento da primeira instância, quanto às infrações 1, 2, 5, 6 e 10.

Relativamente às infrações 1 (multa/antecipação parcial) e 2 (utilização de crédito fiscal a mais/antecipação parcial), a 6ª JJF julgou improcedente estas infrações acolhendo as provas juntadas com a defesa.

A fiscalização acusou recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial no mês de fevereiro/2012, com valor de R\$114.334,50 (infração 1), conforme demonstrativo gravado na mídia de fl. 21 e creditou-se no mês de março/2012, no valor de R\$259.788,67 a maior do que foi pago (infração 2).

Constata-se que o estabelecimento autuado acostou à fl. 44, cópia de DAE referente ao pagamento do ICMS antecipação parcial no valor de R\$259.788,67 cujas notas fiscais relacionadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização estão relacionadas no DAE apresentado. Por sua vez, a fiscalização na informação fiscal (fl. 213) admitiu que se equivocou ao não considerar o DAE juntado com a defesa e anuiu com o pedido de improcedência da infração 1.

Da mesma forma, na infração 2, a fiscalização acusou que a empresa creditou-se do mesmo valor do mencionado DAE, no mês de março/2012, sem ter efetuado o pagamento correspondente. Como apreciado anteriormente, o autuado juntou cópia do pagamento no valor de R\$259.788,67 que foi o mesmo valor lançado a crédito no livro RAICMS, cuja cópia foi acostada à fl. 47.

Pelo exposto, restou comprovado que os valores exigidos nas infrações 1 e 2, decorreram de erro material, cujas provas foram carreadas ao processo na fase instrutória, o que resultou na declaração de improcedência destas infrações e devem ser mantidas.

Quanto às infrações 5 (multa de 1%/não registro de entrada de mercadorias não tributáveis) e 6 (multa de 10%/não registro de entrada de mercadorias tributáveis), foram julgadas procedentes em parte e improcedente respectivamente.

No que se refere à infração 5, o estabelecimento autuado juntou às fls. 115 a 176, relação de notas fiscais e cópia do livro Registro de Entradas, para fazer prova de que parte delas foram

regularmente escrituradas, o que foi reconhecido pela fiscalização na informação fiscal (fl. 214).

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que efetivamente notas fiscais relacionadas pela fiscalização foram regularmente escrituradas, a exemplo das NFs 5.582 e 5.583 emitidas em 07/05/10 (fl. 117) que foram escrituradas na fl. 02 do livro 368 (fl. 118).

Dessa forma, restou comprovado que a desoneração procedida no julgamento tem como base erros cometidos pela fiscalização que implicou na redução do débito de R\$400.050,61 para R\$399.208,36 e deve ser mantida.

No tocante à infração 6, que trata de aplicação de multa de 10% relativo a não registro de entrada de mercadorias tributáveis, constato que o estabelecimento autuado juntou com a defesa relação de notas fiscais que foram objeto da autuação:

- a) Escrituradas no livro REM (fls. 134 a 147);
- b) Canceladas e que ocorreram devoluções (fls. 148 a 176).

Com o refazimento dos demonstrativos originais, o autuante apresentou demonstrativo (mídia à fl. 217) no qual apontou redução do débito de R\$431.387,14 para R\$20.964,84.

Na Decisão proferida a 6ª JJF fundamentou que a alteração do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.461/2015, reduziu o percentual da multa de 10% para 1%, e que aplicando o princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, resulta em valor devido de R\$2.096,48 para a infração 6.

A 6ª JJF fundamentou ainda que as notas fiscais remanescentes que resultou em valor devido de R\$2.096,48, são as mesmas que foi objeto de exigência do ICMS relativo à omissão de saída apurada na infração 10, exigido a título de presunção (art. 4º, §4º da Lei 7.014/96), ficando absorvida a multa da infração 6, pela multa da infração 10, ficando improcedente a infração 6.

Constata-se que conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, restou não registradas na infração 6, as Notas Fiscais de nºs 6831, 7006 e 566376, que são também objeto da infração 10.

O art. 42, §5º da Lei 7.014/96 estabelece que:

*§ 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.*

Neste caso, restou caracterizado que a infração 10 que acusa omissão de saída de mercadorias anteriores (receitas) não registradas que foram utilizadas no pagamento de entrada de mercadorias não registradas (presunção) que configura descumprimento de obrigação tributária principal, tem consequência direta com a multa aplicada na infração 6, por não ter escriturado as respectivas notas fiscais, que caracteriza descumprimento de obrigação tributária acessória.

Assim sendo, considero correta a Decisão que julgou improcedente a infração 6.

No tocante à infração 10, conforme apreciado anteriormente, após as comprovações da escrituração das notas fiscais (fls. 177 a 203) a fiscalização reformulou o demonstrativo original o que resultou na redução do débito de R\$29.403,34.

Diante do erro na apuração da base de cálculo contido no demonstrativo elaborado pela fiscalização, o julgador de ofício, tomou como base os valores das operações consignado nas Notas Fiscais de nºs 6831 e 7006 (2010) e 566376 (2013) relacionadas no demonstrativo remanescente elaborado pelo autuante (fl. 217) o que resultou em valor devido de R\$35.640,23.

Data Ocorr.	N. F.	VALOR	ICMS (17%)
31/08/10	6.831	82.950,00	14.101,50
31/08/10	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

Pelo exposto, considero correta a Decisão que resultou na redução do débito da infração 10, de R\$307.359,36 para R\$35.640,23.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0401/14-8**, lavrado contra **MARCOSA S.A. - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**, devendo ser intimado o recorrido 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 no total 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS