

**PROCESSO** - A. I. N° 170623.0050/09-2  
**RECORRENTE** - ÓTICA DINIZ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0175-01/10  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 18/03/2011

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0034-11/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração subsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 1% e de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. A falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, exigida no item 1 da autuação, não é uma consequência direta da não escrituração das notas fiscais de entrada; exigida no item 2, ou seja, ainda que as notas fiscais não tivessem sido escrituradas, poderia o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do ICMS por antecipação, não se aplicando, assim, a absorção requerida pelo sujeito passivo. No entanto, a falta de registro das entradas exigida no item 4 da autuação fez nascer a omissão de saídas exigida no item 3 e, portanto, a multa pelo descumprimento desta obrigação acessória não pode conviver com a exigência do ICMS. Acaso houvesse o registro das notas fiscais, não se falaria em presunção de omissão de saídas pelo não registro de tais documentos, portanto, a ocorrência da infração por descumprimento da obrigação principal – exigência do ICMS por presunção de omissão de saídas – está diretamente ligada ao descumprimento deste dever instrumental – registro das entradas - servindo esta como agravante da primeira, portanto perfeitamente aplicável a este caso a regra do §5º do art. 42 da Lei n° 7.014/96. Infração do item 2 mantida, e a do item 3 julgada Improcedente. Modificada a Decisão recorrida. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de o-

perações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0175-01/10 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações, abaixo descritas, sendo objeto do presente Recurso as constantes dos itens 2, 3 e 4.

1. 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 e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89[art. 353, I e II do RICMS/BA] nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.427,70, acrescido da multa de 60%;
2. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro e fevereiro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 109,87, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias;
3. Falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, nos meses de março a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 18.244,08, acrescido da multa de 70%;
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a dezembro de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 10.763,91, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, inicialmente indeferiu o pedido de diligência requerido pelo sujeito passivo, ao argumento de que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do seu convencimento sobre a lide, citando o art. 147, II, “a”, do RPAF/99.

No mérito, a JJF manteve *in totum* as exigências fiscais, com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

No que concerne à infração 03- Falta de recolhimento do imposto, constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas- observo 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 transrito.

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, consequentemente, sem pagamento do imposto, conforme dito linhas acima.

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

Relativamente à infração 04- Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devendo 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.”*

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 210 a 219 – através de advogados regularmente constituídos, onde inicialmente alega nulidade da Decisão recorrida por preterição do seu direito de defesa, alegando que após a apresentação das informações prestadas pelo autuante não teria sido intimada para se manifestar.

No mérito, contesta a manutenção da infração descrita no item 2, requerendo sua improcedência, alegando que as notas fiscais cuja entrada não foi registrada no seu livro Registro de Entrada já foram objeto de exigência do ICMS por antecipação na infração descrita no item 1, com aplicação de multa de 60%, devendo a multa pelo descumprimento da obrigação principal absorver a multa pelo descumprimento da obrigação acessória, nos termos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, conforme jurisprudência do Conselho de Fazenda que cita, transcrevendo suas ementas – Acórdãos JJF nºs 0458-03/05 e 0311-04/07. Contesta os argumentos do Relator da JJF para serem mantidas as duas exigências fiscais em referência, alegando que é por meio da escrituração das saídas de mercadorias nos livros fiscais que se permite apurar o montante do imposto devido e, por esta razão, o descumprimento da obrigação principal – pagamento do tributo – é uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, coadunando-se com o dispositivo citado e com os acórdãos citados.

No pertinente à infração 3, reiterando sua peça defensiva, requer a realização de diligência 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, ainda, pela procedência parcial desta infração após a realização de diligência.

Em relação à infração descrita no item 4, apresenta os mesmos argumentos relativos à infração descrita no item 2, já que as notas fiscais objeto da infração 04 foram também objeto de exigência do ICMS na infração 3, com aplicação da multa percentual de 70%, e requer sua improcedência.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 223 e 224, inicialmente rechaça a alegação de preterição do direito de defesa, consignando que a informação fiscal do autuante não trouxe qualquer argumento ou documento novo que justificasse a reabertura do prazo de defesa ou a manifestação do autuado. No mérito, manifesta-se pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, quanto à absorção da multa relativa aos itens 2 e 4, entendendo que as infrações são correlatas. Assevera que “*...a falta de registro no LRE da mesma nota fiscal foi infração antecedente à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, já que, se houvesse sido feito o registro, tal débito constaria no livro de apuração, e seria exigido o imposto lançado e não recolhido*”..

Quanto à infração 3, entende que não cabe a diligência solicitada pelo fato de que os supostos documentos que dariam o direito ao crédito estarem em poder do próprio autuado, que deveria ter produzido a prova pretendida.

## VOTO

De logo devemos indeferir a diligência solicitada, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação do nosso convencimento, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF, além do que entendemos ser a mesma desnecessária para o fim a que se destina, con-

forme fundamentação abaixo esposada na análise do mérito da exigência fiscal descrita no item 3 da autuação.

No mérito, quanto à infração descrita no item 2 - onde se imputa ao recorrente multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% do valor comercial das mercadorias, pela falta de registro de notas fiscais – o recorrente requer sua improcedência ao argumento de que se trata dos mesmos documentos fiscais objeto da exigência fiscal descrita no item 01 da autuação, e onde se exige o imposto devido a título de antecipação tributária não paga, devendo ser aplicada a regra do art. 42, §5º da Lei nº 7.014/96, que abaixo transcrevemos:

*Art. 42 -*

*“§ 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”.*

Depreende-se da leitura do referido dispositivo legal que este exige, para que a cobrança do imposto absorva a multa pelo descumprimento de obrigação acessória - dever instrumental - que “**o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória**”. Ora, na hipótese em tela, contudo, não se aplica à referida disposição legal, pois a falta de recolhimento do imposto por antecipação não é uma consequência direta da não escrituração das notas fiscais de entrada; como bem ressaltou a JJF, ou seja, ainda que as notas fiscais não tivessem sido escrituradas, poderia o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do ICMS por antecipação.

Neste sentido, comungando com a Decisão recorrida e aqui discordando do opinativo exarado pela douta PGE/PROFIS, não merece acolhida o pleito do recorrente, pois, repita-se, o descumprimento da obrigação principal cujo crédito foi constituído na infração descrita no item 01 da autuação, não decorre, diretamente, da falta de registro das entradas, cuja multa foi imposta na infração descrita no item 2.

No entanto, quanto ao pleito de absorção da multa prevista no item 4 da autuação – onde se exige do sujeito passivo multa correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, pelo não registro de mercadorias tributáveis, fato este que ensejou também a exigência fiscal do item 1, com base na presunção de omissão de saídas anteriores, entendemos aplicável o regramento citado, ao contrário do entendido pela JJF.

E, de fato, nesta hipótese, foi à falta de registro das entradas que fez nascer a presunção de omissão de saídas tributadas e, portanto, a multa pelo descumprimento desta obrigação acessória não pode conviver com a exigência do ICMS. Acaso houvesse o registro das notas fiscais, não se falaria em presunção de omissão de saídas pelo não registro de tais documentos, portanto, a ocorrência da infração por descumprimento da obrigação principal – exigência do ICMS por presunção de omissão de saídas – está diretamente ligada ao descumprimento deste dever instrumental – registro das entradas - servindo esta como agravante da primeira, portanto perfeitamente aplicável a este caso a regra do §5º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, deve ser decretada a Improcedência da infração descrita no item 4, porquanto absorvida pela exigência da multa aplicada no item 3 da autuação.

Quanto à questão relativa ao crédito de ICMS, de logo devemos consignar que o recorrente não impugna a infração que lhe é imputada no item 3, apenas cingindo-se a alegar o seu direito ao crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de entrada que deixaram de ser escrituradas. Não há em verdade restrição a este crédito, desde que o recorrente efetue o registro de tais documentos em sua escrita e desde que tais mercadorias ensejem direito a tal crédito, nos termos do art. 93 do RICMS/BA.

Registre-se, ainda, que, por se tratar de crédito extemporâneo, cuja escrituração se dará em período posterior à entrada das mercadorias, a respectiva utilização deverá se dar de acordo com as normas constantes dos §§1º e 2º, do art. 101, do RICMS, a seguir transcritos:

*“Art. 101. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

**I** - no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado;

**II** - no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.

§ 1º A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida este artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras:

**I** - feito o lançamento, o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento ocorrer no mesmo exercício financeiro;

**II** - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos:

**a)** que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos";

**b)** que a utilização do crédito fiscal ocorra concomitantemente com o registro da mercadoria na escrita fiscal, quando a mercadoria, embora não inventariada, encontrar-se fisicamente no estoque.

§ 2º Quando a escrituração do crédito fiscal for efetuada fora do período próprio, a causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS.

§ 3º Tratando-se de reconstituição de escrita, esta dependerá de prévia autorização da repartição fiscal.

§ 4º Tratando-se do imposto antecipado parcialmente, nos termos do art. 352-A, o direito à escrituração do crédito se configurará com o seu recolhimento".

Ante o exposto, votamos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para decretar a Improcedência da exigência fiscal descrita no item 4 da autuação, por se tratar de multa que deve ser absorvida pela multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal exigida no item 3, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 170623.0050/09-2, lavrado contra **ÓTICA DINIZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$20.671,78**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.427,70 e 70% sobre R\$18.244,08, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$109,87**, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS CEOLHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS